

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI VE VERGİ
İNCELEMESİNDEN KAYNAKLANAN HAKLARIN DANIŞTAY KARARLARI
İŞİĞİNDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Mustafa Sefa MAZLUM

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ARALIK / 2018

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI VE VERGİ
İNCELEMESİNDEN KAYNAKLANAN HAKLARIN DANIŞTAY KARARLARI
IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ**

Mustafa Sefa MAZLUM

Danışman: Doç. Dr. Neslihan Coşkun KARADAĞ

Jüri Üyesi: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Soner YAKAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2018

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

Bu çalışma, jürimiz tarafından MALİYE Ana Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Doç. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ
(Danışman)

Üye: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Üye: Doç. Dr. Soner YAKAR

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.

.../.../2018

Prof. Dr. Serap ÇABUK
Enstitü Müdürü

NOT: Bu tezde kullanılan ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ETİK BEYANI

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
 - Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
 - Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
 - Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
 - Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,
- bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim./...../2018

Mustafa Sefa MAZLUM

ÖZET

VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI VE VERGİ İNCELEMESİNDEN KAYNAKLANAN HAKLARIN DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Mustafa Sefa MAZLUM

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ

Aralık 2018, 378 Sayfa

İnsan hakları temelinde demokrasi, anayasacılık hareketleri, hukuk devleti ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına bağlı gelişen mükellef hakları, vergi sisteminin karmaşılaşması, uluslararası alanda meydana gelen gelişmeler, teknolojik gelişim, mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması ve vergi idaresinin mükellefe bakış açısının değişmesi ile önem kazanmış, küreselleşmeyle birlikte vergi idaresinin sınırları aşmasıyla uluslararası bir boyuta ulaşmıştır.

20. yüzyılın son çeyreğinde devletlerin yönetim anlayışında yaşanan dönüşümle birlikte, vergi idaresi ve vergilendirme anlayışı da kabuk değiştirmiştir. Gönüllü uyumun temel alındığı yeni sistemde, müşteri odaklı idarelerin, zorlamaya değil mükellef memnuniyetine önem verdiği görülmektedir. Bu noktada da mükellef haklarının tanınması, yasal güvence ile koruma altına alınması, mükelleflerce kullanılmasının sağlanması için, mükellefleri ve haklarını ön planda tutan bir anlayış benimsenmiştir. Bu noktada unutulmaması gereken bir diğer nokta ise, idarelerin mükellefleri mutlu etmelerinin, çalışanlarını mutlu etmekten geçtiğidir.

Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilerek defterlere kaydedilmesi esasına dayanmaktadır. Yapılan işlemlerin kaydedildiği belgelerin ilk bakışta doğru olduğu kabul edilse de, belgelerde gösterilen işlemlerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bunu yapma yükü idareye ait olup, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırma, tespit etme ve sağlama amacı taşıyan vergi inceleme yetkisi de bu amaçla tanınmıştır. Bu çerçevede idarece gerek görülen durumlarda ve kimi zaman da mükelleflerin talepleri üzerine vergi incelemesi yapılmaktadır.

Vergi incelemesi, mükelleflerin maddi ve manevi baskı altında hissetmesine sebebiyet verebilecek uzun bir süreç olması nedeniyle, inceleme sürecinde mükelleflerin haklarının detaylı şekilde ortaya konması, güvence altına alınması ve böylece kendilerini güvende hissetmelerinin sağlanması gerekmektedir. 2010 yılında, vergi inceleme sürecinde mükelleflerin hakları noktasında mevcut düzenlemelere ek birçok yasal düzenleme yapılmıştır. İzleyen süreçte de bu gelişimin sürdüğü görülmektedir.

Hukuk devletinin bir gereği olmasının yanında, İnceleme sonucunda kendi başına icrai nitelik taşımayan vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılacak vergilendirme işlemlerinin sağlıklı olabilmesi adına, hazırlayıcı işlem niteliğindeki vergi inceleme sürecinde mükelleflere tanınan hakların tamamına uyulması gerekmektedir. Söz konusu kuralların ihlal edilmesi halinde, mükelleflerin açacakları dava ile ihlalin ağırlığına göre vergilendirme işleminin hukuka uygun olmadığını tespit ettirmesi mümkündür.

Vergi inceleme sürecinde yapılan uygulamalar kadar, vergi incelemesini izleyen süreçte yapılan uygulamalar da önemlidir. Zira, inceleme sürecini izleyen süreçte de mükelleflerin hakları bulunmakta olup, söz konusu işlemlerde yapılacak hak ihlalleri için de aynı durum söz konusudur.

Çalışma kapsamında, 2011 yılından itibaren verilen 203 Danıştay kararı incelenmiştir. Buna ek olarak, çalışma ile ilgili olduğu için, geçmiş tarihli bazı yargı kararlarından da yararlanılmıştır.

Özetle, gerek inceleme sürecinde gerekse de sonrasında tesis edilen işlemlerde, mükelleflerin yargısal başvuru hakkını kullanarak, ihlal edilen haklarını araması, yasama, yürütme ve yargı fonksiyonlarının kullanımına etki etmektedir. Özellikle, idari uygulamalara mükellef lehine olacak şekilde yön verildiği görülmektedir. Bununla birlikte, mükelleflerin vergi incelemesinde sahip oldukları usule ilişkin haklarının ihlal edildiğine dair az miktarda ihtilafa rastlanmıştır. Bu noktada Danıştay'ın görüşü, vergilendirme işlemine etkisi bakımından sadece asli şekil noksanlıklarının işlemin iptalini gerektireceği yönündedir. Bir hakkın tanınması kadar korunması da oldukça önemlidir. Bu bağlamda mükellef ve Müfettiş haklarının tanınması ve korunması için çalışmalar yapılması ve hak ihlallerinin yaptırımlara bağlanması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Mükellef Hakları, Vergi Denetimi, Vergi İncelemesi, Vergi Yargısı, Danıştay

ABSTRACT**TAX PAYERS RIGHTS ON TAX AUDITING AND ASSESSMENT OF THE
RIGHTS ARISE FROM TAX INSPECTION IN THE LIGHT OF THE
COUNCIL OF STATE DECISIONS****Mustafa Sefa MAZLUM****Master Thesis, Department of Public Finance****Supervisor: Assist. Prof. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ****December 2018, 378 Pages**

Taxpayers rights, which is developed with the help of human rights based democracy, constitutional movements, constitutional state and limitation of taxation authority, gained importance with tax system's becoming more complicated, developments in international arena, technological improvements, taxpayers' becoming more important as voters and the changing point of view of tax authority to taxpayers and reached an international extend by tax authority's crossing borders as a result of globalization.

In the last quarter of the 20th century, the tax administration and the taxation approach have changed along with the transformation in the management approach of the governments. In the new system, which is based on voluntary compliance, it is seen that customer-oriented administrations give more importance to taxpayer satisfaction rather than coercion. At this point, an understanding that prioritizes tax payers and their rights has been adopted in order to ensure that taxpayers' rights are recognized, protected by legal security, and used by taxpayers. On the other hand at this point which is not to forget is the way of to make happy all of the employees goes throught to make happy tax payers.

The Turkish Tax System is based on the principle of documenting the event that causes the tax. If we it accepted that the documents which the transactions are recorded are correct at first sight, the real nature of the transactions shown in the documents should be revealed. Responsibility to do this up to the administration, to investigate the accuracy, to determine and provide of the tax must be paid has been recognized for this purpose.

Due to the fact that tax inspection is a long process which may cause taxpayers to feel under material and moral pressure, it is necessary to ensure the rights of the taxpayers in maximum detail and ensure that they feel secure in the examination process. In 2010, in the tax review process many additional regulations have been made to the existing regulations at the point of taxpayers rights. This development is observed to continue in the following process.

In addition to being a requirement of the constitutional state, on behalf of the process of taxation health based on the results of the tax examination reports, all rights granted to taxpayers must be complied with at the preparation process. In the event of violations of these rules, it is possible for the taxpayers to determine that the taxation process is not lawful and they have rights to go to law.

The practices of the following process of the tax inspection is as important as practices of tax review process. Also, the taxpayers has rights during the following process of tax review.

In this context, 203 decisions of the Council of State has been examined until 2011. In addition, as it was related to the study, some past judgment decisions were also used.

In summary, in the procedures that are established both during and after the examination, the right of the taxpayers to use their right to judicial application, to looking after for their violated rights, affects the use of legislative, executive and judicial functions. Especially, it is observed that in administrative practices are guided for the benefit of the taxpayer. However, there has been a limited amount of controversy over taxpayers' violation of their procedural rights. In this point opinion of the Council of state, only in terms of the effect of the taxation process will require the cancellation of the actual form deficiencies. Protection of a right as well as recognition is also very important. In this context, efforts should be made to ensure recognition and protection of taxpayer and Inspector rights and sanctions of rights violations.

Keywords: Taxpayer Rights, Tax Audit, Tax Inspection, Tax Judgment, Council Of State

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın oluşumu noktasında, her zaman yanımda ve yüreğimde olan anne ve babama, hayatıma anlam ve değer katan eşime, minik kuşuma, aileme, dostlarıma, tez çalışmamın başından itibaren benden desteğini esirgemeyen, danışman hocam Doç. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ'a, manevi olarak da her zaman yanımda olan değerli üstadım Doç. Dr. Alparslan YAŞAR'a ve çalışmanın son halini alması noktasında katkı ve destekleri için kıymetli jüri üyesi hocalarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Mustafa Sefa MAZLUM

Aralık 2018

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET-----	iv
ABSTRACT-----	vi
ÖNSÖZ -----	viii
İÇİNDEKİLER -----	ix
KISALTMALAR -----	xvii
TABLolar LİSTESİ-----	xviii
ŞEKİLLER LİSTESİ -----	xix

BÖLÜM I

GİRİŞ

1.1. Araştırmanın Problemi -----	1
1.2. Araştırmanın Amacı -----	2
1.3. Araştırmanın Önemi -----	3
1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları-----	4

BÖLÜM II

MÜKELLEF HAKLARI

2.1. Mükellef ve Hak Kavramları -----	5
2.1.1. Mükellef Kavramı -----	5
2.1.2. Hak Kavramı -----	15
2.2. Mükellef Hakları Kavramı -----	25

BÖLÜM III

MÜKELLEF HAKLARININ TARİHÇESİ

3.1. Dünya’da Mükellef Haklarının Tarihsel Gelişimi -----	29
3.1.1. İlk Çağda Mükellef Hakları -----	30
3.1.2. Orta Çağdan 20.Yüzyıla Mükellef Hakları -----	33
3.1.3. 20.Yüzyıldan Günümüze Mükellef Hakları -----	38

3.1.3.1. Genel Gelişim Seyri-----	38
3.1.3.2. Mükellef Birliklerinin Kurulması -----	43
3.1.3.3. Çeşitli Ülkelerde Mükellef Haklarının Gelişimi ve Bugünkü Durumu -----	43
3.1.3.3.1. İngiltere-----	43
3.1.3.3.2. Amerika Birleşik Devletleri-----	44
3.1.3.3.3. Avustralya -----	45
3.1.3.3.4. Kanada -----	46
3.1.3.3.5. Fransa -----	47
3.1.3.3.6. Almanya -----	47
3.1.3.3.7. İrlanda-----	48
3.1.3.4. OECD'ye Göre Mükellef Haklarının Son Durumu -----	48
3.1.3.5. Güncel Tartışma Konuları ve OPTR-----	50
3.2. Ülkemizde Mükellef Hakları -----	51
3.2.1. Osmanlı Döneminde Mükellef Hakları-----	51
3.2.2. Cumhuriyet Döneminde Mükellef Hakları-----	57

BÖLÜM IV

MÜKELLEFLERİN HAKLARININ ÖNEMİ, KAYNAKLARI VE TASNİFİ

4.1. Mükellef Haklarının Önemi -----	74
4.1.1. Mükellef ve Mükellef Haklarının Önemi -----	74
4.1.2. Mükellef Haklarının Önem Kazanmasını Sağlayan Etmenler-----	77
4.1.2.1. Mükelleflerin Seçmen Olarak Önem Kazanması -----	78
4.1.2.2. Teknolojinin Gelişmesi-----	79
4.1.2.3. Uluslararası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler-----	80
4.1.2.4. Vergi İdarelerinin Mükelleflere Yönelik Bakış Açılarının Değişmesi	82
4.1.2.5. Vergi Sisteminin Karmaşılaşması -----	84
4.2. Mükellef Haklarının Kaynakları -----	87
4.2.1. Uluslararası Anlaşmalar -----	88
4.2.2. Anayasa-----	91
4.2.3. Kanun -----	95
4.2.4. Mükellef Hakları Bildirgeleri veya Beratları -----	97
4.2.5. İdareden Doğan Kaynaklar-----	99

4.3. Mükellef Haklarının Tasnifi -----	101
4.3.1. Mükellef Haklarının Vergi İlkelerinden Hareketle Tasnifi -----	101
4.3.1.1. İktisadi Nitelikli Vergi İlkelerinden Doğan Haklar -----	101
4.3.1.2. Sosyal Nitelikli Vergi İlkelerinden Doğan Haklar -----	101
4.3.1.3. Mali Nitelikli Vergi İlkelerinden Doğan Haklar -----	102
4.3.2. Mükellef Haklarının İdari Yönden Tasnifi -----	102
4.3.2.1. Mükelleflerin Temel Hakları -----	103
4.3.2.1.1. Adil, Eşit Ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı -----	103
4.3.2.1.2. Bilgi Alma Hakkı -----	107
4.3.2.1.3. Mahremiyet Hakkı -----	116
4.3.2.1.4. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı -----	120
4.3.2.1.5. Temsilci Kullanma Hakkı -----	125
4.3.2.1.6. Başvuru Hakkı -----	128
4.3.2.2. Mükelleflerin Vergi Sisteminin İşletilmesine Temel Olan Hakları -	135
4.3.2.2.1. Belirlilik İlkesi Çerçevesinde Hakları -----	135
4.3.2.2.1.1. Kuralların Yayınlanması Hakkı -----	137
4.3.2.2.1.2. Kuralların Geriye Yürümemesi Hakkı -----	137
4.3.2.2.1.3. Kuralların Anlaşılır Olması Hakkı -----	138
4.3.2.2.1.4. Birbirine Zıt Kuralların Yer Almaması Hakkı	139
4.3.2.2.1.5. Bazı Kurallara Uymama Hakkı -----	139
4.3.2.2.1.6. Verginin Doğru Miktarından Fazlasını Ödememe Hakkı -----	140
4.3.2.2.2. Eşitlik İlkesi Çerçevesinde Hakları -----	140
4.3.2.2.2.1. Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı -----	140
4.3.2.2.2.2. İki Defa Vergilendirilmeme Hakkı -----	141
4.3.2.3. Mükelleflerin Özel Hakları -----	141
4.3.2.3.1. Usul Kanunlarından Doğan Özel Haklar -----	142
4.3.2.3.1.1. Vergilendirme Sırasında Haklar -----	142
4.3.2.3.1.2. Vergi Tahsilatı Sırasında Haklar -----	142
4.3.2.3.1.3. Vergi Denetimi Sırasında Haklar -----	142
4.3.2.3.1.4. İdari Çözüm Yolları Sırasında Haklar -----	143
4.3.2.3.1.5. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar	143
4.3.2.3.2. Diğer Gelir Mevzuatından Doğan Özel Haklar -----	143

BÖLÜM V

VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

5.1. Vergi Denetimi Kavramı-----	145
5.2. Vergi Denetiminin Amacı, Önemi, Etkileri, İşlevi, Türleri ve Özellikleri -----	146
5.3. Türkiye’de Vergi Denetimi ve Mükellef Hakları -----	148
5.3.1. Vergi Denetim Yolları ve Denetim Yollarında Mükelleflerin Hakları -----	149
5.3.1.1. İç Denetim(Teftiş) Mekanizması ve Mükellef Hakları -----	149
5.3.1.1.1. Teftişin Tanımı, Teftiş Yetkililer, Yetkinin Alınması, Kapsamı ve Son Bulması-----	150
5.3.1.1.2. Maliye Müfettişleri Tarihi Denetim İlkeleri-----	152
5.3.1.1.3. Teftiştten Kaynaklanan Mükellef Haklarının Örneklendirilmesi -----	154
5.3.1.2. Dış Denetim Mekanizmaları ve Mükellef Hakları -----	154
5.3.1.2.1. Yoklama, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi ve Mükellef Hakları -----	155
5.3.1.2.1.1. Yoklamanın Tanımı, Kapsamı ve Yapmaya Yetkililer -----	155
5.3.1.2.1.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Tanımı, Kapsamı, Yapmaya Yetkililer -----	157
5.3.1.2.1.3. Vergi İncelemesinde Yoklamalardan Yararlanılması -----	158
5.3.1.2.1.4. Yoklamadan Kaynaklı Mükellef Haklarının Örneklendirilmesi -----	159
5.3.1.2.2. Bilgi Toplama ve Mükellef Hakları -----	160
5.3.1.2.2.1. Bilgi Toplamanın Tanımı, Kapsamı ve Yetkililer -----	160
5.3.1.2.2.2 Bilgi Toplamadan Kaynaklı Mükellef Haklarının Örneklendirilmesi-----	163
5.3.1.2.3. Vergi İncelemesi ve İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları	163
5.3.1.2.4. Olağanüstü Vergi İncelemesi (Arama) ve Arama Sürecinde Mükellef Hakları -----	163
5.3.1.2.5. İzaha Davet ve Mükellef Hakları -----	167

BÖLÜM VI

VERGİ İNCELEMESİ VE İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

6.1. Mükelleflerle İlgili Kurumsal Açıklamalar-----	173
6.1.1. Vergi Denetim Kurulu Tarafından Açıklanan Vergi İncelemesinde	
Mükelleflerle İlgili Yapılan Çalışmalar -----	173
6.1.1.1 Vergi İncelemelerinde Mükelleflerle Hak ve Yükümlülükleri Rehberi --	173
6.1.1.2. Mükelleflerle Hakları Bilgilendirme Video Görselleri -----	176
6.1.1.3. Vergi Müfettişleri Mesleki Etik Davranış ve İlkeler Yönergesi-----	179
6.1.1.4. Vergi İncelemesinde Mükelleflerle Hakları Genelgesi -----	181
6.1.1.5. Mükelleflerle İlişkileri Ofisi Kurulması Projesi -----	184
6.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Açıklanan Vergi İncelemesinde	
Mükelleflerle Hakları -----	184
6.1.2.1. Mükelleflerle Hakları ve Ödevleri Rehberi -----	184
6.1.2.1.1 Mükelleflerle Temel Hakları -----	184
6.1.2.1.2. Mükelleflerle Özel Hakları -----	185
6.1.2.2. Vergi İncelemelerinde Mükelleflerle Hakları, İdarenin Yükümlülükleri	
Rehberi-----	185
6.1.2.3. Mükelleflerle Hakları Bildirgesi-----	190
6.2. Vergi İnceleme Sürecine İlişkin Mevzuatta Yer Alan Mükelleflerle Hakları -----	192
6.2.1. Vergi İncelemesinin Amacı, Kapsamı, Gerekçeleri Ve Bu Kapsamda	
Mükelleflerle Hakları -----	192
6.2.2. Vergi İncelemesine Yetkililer Ve Bu Kapsamda Mükelleflerle Hakları -----	197
6.2.3. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar Ve Bu Kapsamda Mükelleflerle Hakları-----	198
6.2.4. İnceleme Görevinin Verilmesi ve Görevin Sınırları Ve Bu Kapsamda	
Mükelleflerle Hakları -----	200
6.2.5. İnceleme Yapılabilecek Dönemler Ve Bu Kapsamda Mükelleflerle Hakları-----	201
6.2.6. İncelemenin Zamanı ve Bu Kapsamda Mükelleflerle Hakları-----	203
6.2.7. İncelemenin Başlaması, Kimlik İbrazı Ve Bu Kapsamda Mükelleflerle Hakları	204
6.2.8. İncelemenin Yeri Ve Bu Kapsamda Mükelleflerle Hakları-----	206
6.2.9. İncelemenin Süresi Ve Bu Kapsamda Mükelleflerle Hakları-----	214
6.2.10. Vergi İncelemesinde Temsil ve Yardım Alma Hakkı Kapsamında	
Mükelleflerle Hakları -----	217

6.2.11. İncelemenin Konusu, Yöntemleri, Türleri Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları -----	219
6.2.11.1. İncelemenin Konusu-----	219
6.2.11.2. İncelemenin Yöntemleri -----	219
6.2.11.3. İncelemenin Türleri-----	221
6.2.11.3.1. Kapsamı Açısından İnceleme Türleri (Tam İnceleme-Sınırlı İnceleme-Kısa İnceleme)-----	221
6.2.11.3.2. Yükümlü Sayısına Göre İnceleme Türleri (Toplu İnceleme-Münferit İnceleme) -----	222
6.2.11.3.3. Kaynağına Göre İnceleme Türleri (Normal İnceleme-İhbarlı İnceleme-Karşıt İnceleme)-----	222
6.2.11.3.4. Yöntemine Göre İnceleme Türleri (Normal İnceleme-Aramalı İnceleme) -----	222
6.2.11.3.5. Sürekliliğine Göre İnceleme Türleri (Sürekli İnceleme-Devresel İnceleme) -----	223
6.2.11.3.6. Akışa Göre İnceleme Türleri (İleriye Doğru İnceleme-Geriye Doğru İnceleme)-----	223
6.2.12. İncelemede Mükelleflerin ve İncelemeye Yetkililerin Ödevleri ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları -----	223
6.2.13. İnceleme Tutanakları Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları-----	226
6.2.14. İncelemenin Tamamlanması Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları -----	231
6.2.15. İnceleme Sonucunda Düzenlenebilecek Raporlar, Raporların Değerlendirilmesi Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları -----	233
6.2.16. İncelemenin Sonuçları Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları -----	241
6.2.16.1. Tarhiyat Öncesinde Ortaya Çıkan Olası Sonuçlar-----	241
6.2.16.1.1. Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk-----	241
6.2.16.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma-----	243
6.2.16.2. Tarhiyat Sonrasında Ortaya Çıkan Olası Sonuçlar -----	250
6.2.16.2.1. Mükellefin Herhangi Bir Haktan Yararlanmaması -----	250
6.2.16.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma -----	254
6.2.16.2.3. Cezada İndirme -----	257
6.2.16.2.4. Düzeltme ve Şikayet Yoluyla Başvuru -----	258
6.2.16.2.5. Yargı Yoluna Başvurma -----	260

6.2.16.2.6. Yargı Yoluna Başvuru Kapsamında Model Önerisi : Hakim Temelli Uzlaşma-----	263
6.2.17. Mali Tatilin Vergi İncelemesine Etki Eden Hükümleri Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları -----	263
6.2.18. Vergi Barışı Kanunlarının Vergi İncelemesine Etki Eden Hükümleri Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları -----	265
6.3. Tarafsız Şekilde Devletin ve Mükelleflerin Haklarının Uygulayıcısı ve Koruyucusu Olarak Müfettişlerin Hakları -----	266
6.3.1. Müfettiş Hakları -----	268
6.3.2. Müfettiş Haklarının Mükellef Hakları Açısından Önemi -----	273

BÖLÜM VII

VERGİ İNCELEMESİNDEN KAYNAKLANAN HAKLARIN DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

7.1. Vergi İnceleme Sürecindeki İşlemlerden Kaynaklanan Durumlar -----	281
7.1.1. Bilgi Alma Hakkı Çerçevesinde Şekillenen Kararlar-----	282
7.1.2. Belirlilik İlkesinden Kaynaklanan Haklar Çerçevesinde Şekillenen Kararlar-----	283
7.1.3. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Hakkı ve Eşitlik İlkesinden Kaynaklanan Haklar Çerçevesinde Şekillenen Kararlar-----	291
7.1.4. Susma Hakkı Çerçevesinde Şekillenen Kararlar -----	292
7.1.5. Diğer Temel Haklar Çerçevesinde Şekillenen Kararlar -----	298
7.1.6. Vergi İncelemelerinde Mükelleflere Tanınan Haklar Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi -----	298
7.2. Vergi İncelemesinden Kaynaklanan İşlemler Dolayısıyla Oluşan Durumlar -----	300
7.2.1. Bilgi Alma ve Başvuru Hakkı Temelinde Şekillenen Kararlar-----	300
7.2.2. Belirlilik İlkesinden Kaynaklı Haklar İle Temsil Hakkı Çerçevesinde Şekillenen Kararlar-----	309
7.2.3. Mahremiyet Hakkı Temelinde Şekillenen Kararlar-----	316
7.2.4. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Hakkı ve Eşitlik İlkesinden Kaynaklanan Haklar Çerçevesinde Şekillenen Kararlar-----	316

BÖLÜM VIII

SONUÇ	318
KAYNAKÇA	326
ÖZGEÇMİŞ	378



KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ATO	: Australian Taxation Office (Avustralya Vergilendirme Ofisi)
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
CFA	: Committee on Fiscal Affairs (OECD Mali İşler Komitesi)
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
Ed.	: Editör
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
Haz.	: Hazırlayan
HMRC	: Her Majesty's Revenue and Customs (Majesteri'nin Gelir ve Gümrükleri)
IRC	: Internal Revenue Code (İç Gelir Kanunu)
IRS	: Internal Revenue Service (İç Gelir İdaresi)
İHAM	: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
p.	: Page
S.	: Sayı
s./sy.	: Sayfa
vb.	: Ve benzeri
VİMER	: Vergi İletişim Merkezi
Vol.	: Volume
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WTA	: World Taxpayers Associations (Dünya Mükellefler Birliği)

TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. OECD Mali İşler Komisyonu Çalışma Grubu Tarafından Yayınlanan Belgede Tüm Sistemlerde Mevcut Olduğu Açıklanan Mükellef Hak ve Ödevleri.....	42
Tablo 2. Ülke Anayasalarında Vergileme İlkelerinin Görünümü	95
Tablo 3. Mükelleflerin genel kanunlara dayanarak vatandaşlıktan ileri gelen hakları (Genel haklar).....	185
Tablo 4. Gelir İdaresi Başkanlığınca Açıklanan Mükellef Hakları Bildirgesi	191



ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

- Şekil 1.** OECD ve Diğer Gelişmiş ve Gelişen Ekonomiler Hakkında Karşılaştırmalı Bilgiler Raporuna Konu Ülkelerde Resmen Tanınmış Mükellef Haklarının Niteliği..... 49
- Şekil 2.** OECD ve Diğer Gelişmiş ve Gelişen Ekonomiler Hakkında Karşılaştırmalı Bilgiler Raporuna Konu Ülkelerde Vergi Mükelleflerinin Şikayetleriyle İlgilenmek Amacı Taşıyan Özel Bir Kurum Olup Olmadığı 50



BÖLÜM I

GİRİŞ

1.1. Araştırmanın Problemi

Mükellef kelimesinde ödev vurgusunun oldukça yoğun olması nedeniyle, her ne kadar ilk bakışta mükelleflerin bazı haklarının olabileceği akla gelmese de (Dönmez, 2004, s.57) yükümlülük ve hak ayrılmaz şekilde birbirine bağlıdır. (Güriz, 1987, s.130) Vergi mükelleflerinin devlet karşısındaki hakları en az yükümlülükleri kadar önemlidir. (Erol, 2011a)

Özgürlükler “yapabilmek”, haklar ise “istemek”tir. (Duman vd., 2003, s.94) Hak ve özgürlüklerini bilmeyen kişiler, bu haklarını talep edemeyecekleri gibi, ihlal edilmesi halinde hangi kurum veya kuruluşa başvuracaklarını da bilemezler. Ayrıca, yasal düzenleme gerektiren hakları ve özgürlükleri için yine yasal nitelikte bir mücadele ortaya koyamazlar. (Duman vd., 2003, s.137)

İnsan hakları, hukuk devleti anlayışında sağlanan ilerleme ve globalleşmenin etkisi ile, “mükellefe rağmen” değil, “mükellefle birlikte” vergi toplamanın yani “gönüllü uyumu” esas alan sistemin avantajlarının devletçe kavranması ile vergilendirme anlayışı özünü "önceliği mükellefe vermek ve onun haklarına saygı göstermek" olan bir anlayışa dönüşmüştür. (Doğrusöz, 2010)

Bu noktada mükelleflerin haklarını bilmesi ve etkin şekilde kullanabilmesi için, öncelikle mükellef haklarının tanınması, yasal güvenceye kavuşturulması ve gerek bu aşamada gerekse de izleyen aşamalarda sade bir dille hazırlanmış, anlaşılabilir şekilde tasniflenmiş şekilde mükelleflerin kullanımına sunulması gerekmektedir. Mükelleflerin haklarını bilmeleri ve kullanma çabaları kadar, gönüllü uyumu amaçlayan vergi idaresinin sağlıklı bir empati ile vergilendirmenin güçlü tarafı olan devlete karşı mükelleflerin haklarını tanıyan ve sağlayan bir anlayışa, hareket tarzına kavuşması, aksi yönde her tür eylem ve işleminin yargı denetimine tabi tutulması, yapılan işlemlerin hukuka uygunluğunun denetlenmesi ve hatta söz konusu denetim sonucunda ortaya konan kararların mükelleflerin hakları çerçevesinde tasniflenerek kolay erişilebilir ve anlaşılabilir kılınması önem arz etmektedir.

Bu çerçevede araştırmanın birincil ve ikincil problemleri olduğu belirtilebilir.

Çalışmanın birincil problemi, vergi incelemesinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda Danıştay’ın mükellef haklarına bakış açısının ve mükellef hakları

noktasında oluşan ihlallerin ne şekilde değerlendirildiğinin ortaya konması, doğrudan kararlarda mükellef haklarıyla ilgili açıklamalar olmasa dahi, söz konusu kararların mükellef hakları temelinde tasniflenip değerlendirilerek, vergi incelemesi sürecinde ve sonrasında vergi idaresi tarafından uygulanan işlemlerde yargının mükellef haklarına etki eden durumları ne şekilde ele aldığıın ortaya konmasıdır. Zira, söz konusu kararların mükelleflerin temel(genel) ve özel hakları kapsamında ele alınmasına yazında ihtiyaç duyulduğu düşünülmektedir.

Çalışmanın ikincil nitelikteki ilk problemi, mevzuatta dağınık halde bulunan ve dolayısıyla yazında dağınık halde ele alınmış olan mükellef haklarının sade bir dille detaylı şekilde ortaya konması, mükellefler için kolay erişilebilir bir kaynak haline getirilmesidir. Bu kapsamda, çalışmanın vergi incelemesi özelinde yürütülmesi nedeniyle, vergi denetiminde mükellef haklarının genel olarak ele alınması ancak vergi incelemesinde mükellef haklarının mümkün olduğunca detaylı şekilde ele alınması, son yıllarda vergi idaresinin bu kapsamda yaptığı çalışmalar ile geleceğe dair bakış açısının ortaya konması gereği temel problemlerden biridir.

Çalışmanın ikincil nitelikteki bir diğer problemi ise müşteri odaklı anlayışı benimseyen vergi idaresinin, kaliteli hizmetle dış müşterileri mutlu edebilmesinin, bir anlamda mükellef haklarını sağlıklı temin edebilmesinin ancak iç müşterileri olan çalışanlarını mutlu etmekten geçtiği gerçeğinin yazında dikkate alınmaması nedeniyle, vergi incelemesine yetkililerin haklarının ele alınması gereğidir.

1.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, bir önceki bölümde açıklanan problemlerin çözümünün temin edilmesi noktasında; sağlıklı bir vergilendirme ilişkisinin kurulması için vergi denetiminde ve özelde detaylı olarak vergi incelemesinde mükelleflerin haklarının ortaya konması, yazında bu alanda yapılmış çalışmaların hemen hemen tamamı ele alınarak dağınıklığın giderilmesi, vergilendirme ilişkisinde dış müşteri konumunda olan mükelleflerin hakları böylelikle derli toplu ele alındıktan sonra, dış müşteri mutluluğunun temininin iç müşteri mutluluğuna bağlı olması nedeniyle, idarenin iç müşterisi olan vergi incelemeye yetkililerin hakları ele alınarak bu alanda farklı bir noktaya dikkat çekilmesi, vergi inceleme sürecinde ve sonrasında hak ihlalleri olup olmadığının tespit edilmesi, var ise mükelleflerin yargısal başvuru haklarını kullanılarak açılan davalarda bu ihlallerin ileri sürülüp sürülmediği, ihlallerin hangi konularda

yoğunluk gösterdiği, hangi hak ihlallerinin işlemin iptaline sebebiyet verdiği ya da verebileceğinin ortaya konması, vergi incelemesinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda Danıştay'ın mükellef haklarına ve hak ihlallerine bakışının tespit edilerek, yazında bu alanda yer alan boşluğun doldurulması amaçlanmaktadır.

1.3. Araştırmanın Önemi

Olgun'a göre, hukuk gökteki yıldızlar için değil, yerdeki insanlar içindir. Bu bağlamda, gökteki yıldız konumundaki devletin değil, onun üstün gücü karşısında zayıf ve korumasız konumdaki bireylerin hukuka ihtiyacı vardır. (Aktaran: Candan, 2016) Vergilendirme ilişkisinde de, güvence altına alınan ve korunma sağlayan haklar, mükelleflerin güvenle hareket etmelerine yardımcı olacaktır. (Üzeltürk, 2005)

Ayrıca, kamu gelirlerinin önemli kısmını oluşturan vergi gelirlerinin atmasının ve/veya fazla olmasının vergi bilinciyle doğru orantılı olabildiği (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s.116) dikkate alındığında, mükellef haklarının yasal olarak güvence altına alınması, vergi bilinci ve dolayısıyla kamu gelirlerinin artmasını sağlamakta, söz konusu hakların çiğnenmesi ise gelirlerin azalmasına neden olmaktadır. (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s.116)

Bu noktada vergi denetiminde ve alt başlık olarak vergi incelemesinde mükelleflerin haklarının güvence altına alınarak koruma sağlar nitelik taşıması oldukça önemlidir. Unutulmaması gerekir ki, amacı ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olan vergi incelemesinin, mülkiyet ve belirlilik ilkesinden kaynaklı olarak verginin doğru miktarından fazlasını ödememe hakkı başta olmak üzere mükelleflerin diğer tüm temel haklarına doğrudan etkisi bulunmaktadır. Bu durum vergi incelemesini, mükellef haklarının uygulamaya yansımaları noktasında önem atfedilmesi gereken bir konu haline getirmekte ve diğer işlemlerden ayrı kılmaktadır.

Ayrıca, mükelleflerin hakları konusunda yeterince bilinç sahibi olmaması, bazı hakları konusunda önemli ölçüde kararsız olması (Kaba ve Beşel, 2018, s.56) ve hatta araştırmaların **“mükellefler haklarını bilmemektedir.”** tezini doğrulayacak sonuçlara varması, konunun önemini ortaya koyan bir diğer husustur. (Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu, 2016, s.417)

Bu çerçevede, vergi incelemesinde mükellef haklarının ve Danıştay'ın bu hakların ihlali noktasında ortaya koyduğu kararların ele alınması; hakların

kullanılabilirliğinin, etkinliğinin ve güvence sağlama kabiliyetlerinin anlaşılması açısından oldukça önemlidir.

1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Kullanılan kaynakların gerçeği yansıttığı varsayımı altında, teorik bilgi ağırlığı ve yargı kararlarına erişim noktasında bulunan engeller, çalışmanın sınırlılıklarını oluşturmaktadır. 2010 yılında mükellef hakları noktasında yapılan yasal düzenlemeler ve müteakiben 2011 yılında farklı bir vizyonla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının oluşturulması nedeniyle, 2011 yılından bugüne, doğrudan vergi incelemesinden kaynaklandığı tespit edilen davalarda verilen kararlar çalışma kapsamında incelenmiştir. Danıştay tarafından paylaşıma açılan emsal 203 Danıştay kararı bu kapsamda ele alınmış, çalışma kapsamında ilişkilendirilenler kaynakçaya aktarılmıştır. Buna ek olarak konuyla ilgili olup geçmiş yıllarda verilen 3 Danıştay kararı ve 1 Anayasa Mahkemesi kararı da çalışma kapsamında ele alınmıştır.

BÖLÜM II

MÜKELLEFLERİN HAKLARI

2.1. Mükellef ve Hak Kavramları

2.1.1. Mükellef Kavramı

Fert ve kurumlarla devlet arasında ortaya çıkan vergi ilişkisi, esasen ilişkinin taraflarına bir kısım ek sorumluluklar yükleyen borç alacak ilişkisinden ibarettir. Söz konusu ilişkinin aktif vergi süjesi (vergi alacaklısı) devlet iken, pasif vergi süjesi (vergi borçlusu) ise mükelleflerdir. (Gerçek, 2005, s.157)

Vergi ilişkisinin aktif tarafı olan **devlet**, en karmaşık ve en boyutlu organizasyondur. Acımasız doğa koşulları, bir araya gelip toplu yaşamayı, toplu yaşam ise organize olmayı gerekli kılmıştır. Böylece küçük topluluklar oluşturan insanlık, tarih sürecinde gösterdiği gelişim ya da uygarlık ile organizasyonların en kapsamlısı olan devleti ortaya çıkarmıştır. (Erol, 2011a)

Devletin finansman ihtiyacının vergi alınması yoluyla karşılanması, **mükellef** kavramının vergi hukuku alanında geliştirilmesinin temel amacıdır. Vergi hukukunun bağımsızlığına ve varlığına karine teşkil eden temel kavramlar arasında vergi mükellefi ve vergi mükellefiyeti kavramları yer almaktadır. (Tuncer ve Şanver, 1959, s.525)

Mükellef, kelime anlamı olarak yükümlü, vergi vermekle yükümlü kimse ya da kuruluş ve vergi yükümlüsü anlamlarına gelmektedir.¹ Etimolojik kökeni² itibariyle de bir konu hakkında külfet(yük- yükümlülük) yüklenen kimse mükellef olarak tanımlanabilir. Bu nedenle, vergi alacaklısı ile borçlusu arasında kurulan hukuki ilişkide, vergi borçlusu olan yükümlüler “vergi mükellefi” olarak tanımlanmaktadır.

Vergi ilişkisinin pasif tarafı olup, devlet tarafından sunulan tam kamusal mal ve hizmetlerden yararlanan gerçek ya da tüzel kişilere ise mükellef denmektedir. Devletin sahip olduğu kadar etkinliğe sahip mükelleflerin varlığı, o ülkede hukuk ve demokrasinin temel gelişim göstergelerindendir. Pasif, bastırılmış, hakları hiçe sayılmış, tehdit ve tedhişe maruz bırakılmış mükelleflerin varlığı ise, o ülkede ciddi anlamda

¹ Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğünde yer alan tanımlamalardan yararlanılmış olup bu sözlükte yer alan tanımlamaların, Güncel Türkçe sözlüğü, Medeni hukuk terimleri sözlüğü (1966) ve İktisat terimleri sözlüğünde (2004) yer verilen tanımlamalardır. Konu hakkında bkz. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts, Erişim, 01.5.2018

² Arapça “taklif-külfet yükleme” kelimesinden türeyen mükellef kelimesinin, ilk olarak Tezkiret-ül Evliya eserinde kullanıldığı belirtilmektedir. <https://www.etimolojiturkce.com/kelime/m%C3%BCkellef> , Erişim, 01.5.2018

demokrasi ve hukuk eksikliğini gösterecektir.(Erol, 2011b) Vergi sistemi demokratik olmayan bir ülkede gerçek bir demokrasiden söz edilemez. (Ağar, 2012, s.363)

Vergi, devletin kamu giderlerini karşılamak için toplumu oluşturan gerçek ve tüzel kişilerden iktisadi güçlerine göre karşılıksız ve zorunlu³ olarak kamuya aktardığı ekonomik birim ya da değerlerdir. (Pehlivan, 1998, s.111)

İlkel dönemlerde hediye ve yardım gibi değişik isimler altında gönüllü ve geleneksel uygulama (Kayan, s.81) olan vergi, M.Ö. 2800’lerde askeri harcamaları karşılamak amacıyla Sümerler tarafından gerçekleştirilen (Çetin Gerger, 2011, s.13) ilk vergi uygulamasını izleyen uygulamalarla kalıcı bir mükellefiyete dönüşmüş, “vergi mükellefi” kavramının oluşumuna sebep olmuştur.

Vergi, 18. yüzyılda devletin fertlere verdiği hizmetin bedeli, 19. yüzyılda fertlerin devlet için katlandığı “fedakarlık” veya “mukaddes bir borç”, 20. yüzyılda, devlete karşı fertlerin yapmakla mükellef oldukları “vatani bir vazife, bir vecibe” olarak tanımlanmıştır. Nihayet çağımızda ise, bir külfet olmaktan ziyade, fertlerin devlete ödediği zaruri ve kaçınılmaz bir “masraf” olarak kabul edilmektedir. (Ay, 1993, s.17)

Vergiye kaynaklık eden işlemler için mükellefler, özel hukuktakinin aksine, ortakların hukuki durumunun eşit olmadığı zorunlu bir ortaklık ilişkisi içerisinde devletin ortağıdır. Bu ilişkide devlet, payını gerekirse zor kullanarak alma gücü ve yetkisine haizdir. Hukuk devleti, devletin bu gücünün frenlenmesi ihtiyacından doğmuştur. (Candan, 2016)

T.C. Anayasasının “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinin⁴ ilk fıkrası, **“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”** şeklindedir. Maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarından ise, verginin ancak kanunla konulabileceği, yine bu kanunda belirlenen ve vergiden muaf tutulan kişiler dışında **herkesin** mükellef olduğu anlaşılmaktadır.

³ Vergiyi açıklayan farklı teoriler mevcuttur. Bunlardan 18.yüzyılda hakim olan istifade teorisine göre, mükellefler ile devlet arasında karşılıklı bir faydalanma vardır. Örneğin, mükellefler mal ve can güvenliği ihtiyaçlarının karşılanması karşılığında devlete vergi verirler. İktidar teorisine göre ise, mükelleflerin elde edecekleri fayda ile verginin bağı yoktur. Ekonomik güçlerine göre, gelir, servet ve harcamalar üzerinden faydalarından bağımsız olarak vergi öderler. (Kayan, s.81)

⁴ 2709 sayılı 1982 Anayasasının Vergi ödevi başlıklı 73.maddesi şu şekildedir.

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

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

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

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

Anayasanın söz konusu maddesinden anlaşıldığı üzere, vergi yükümlülerinin vatandaş olması gerekmekte, vatandaş olmayanlardan da vergi alınabilmektedir. (Aslan, 2006, s.9)

Vergi mükellefiyeti, soyut ve somut olmak üzere iki farklı şekilde ele alınabilmektedir. Devletin vergilendirme yetki ve gücü kapsamında ortaya çıkan ve anayasayla temin edilen, herkesin kamu hizmetlerinin finansmanına zorunlu katılımını ifade eden, başka bir deyişle teorik olarak herkesin ülkede sunulan kamu hizmetlerinin bedelini karşılamak zorunda olduğunu yani herkesin toplam vergilerin sorumlusu, topluca mükellef olmalarını ifade eden “soyut vergi mükellefiyeti” anlayışının yanında, daha somut olan, çeşitli konuların vergiye tabi kılınması sonucu, vergiye tabi olan konularla ilgili olarak kanunlarda belirtilen vergiyi doğuran olayın meydana getirdiği mükellefiyet anlayışı ise “somut vergi mükellefiyeti” olarak ele alınmaktadır. (http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_konusu_vergi_sorumlusu_vergi_mukellefi.html)

Bu bağlamda, Anayasa ve Vergi Usul Kanunu (VUK) ile aslında soyut vergi mükellefi tanımı yapıldığı, uygulama kanunları ile de, somut vergi mükellefine ulaşıldığı söylenebilir.

Vergi kanunlarının⁵ uygulanması noktasında genel usul kurallarını düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun⁶ “vergilendirme” başlıklı birinci kitabının genel esaslarını düzenleyen birinci kısmının ikinci bölümü “Vergi Sorumluluğu” başlığı altında mükellefiyete ve sorumluluğa ilişkin hükümleri düzenlemektedir.

Kanunun “mükellef ve vergi sorumlusu” başlıklı 8. maddesinde mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine “**vergi borcu**” terettüb eden⁷ “**gerçek veya tüzel kişi**”, vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap kişi olarak tanımlanmıştır. Kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlusunu da kapsamakta olup, mükellefiyet için kanuni ehliyet şart görülmemiştir.

Mükellefiyet kavramının sağlıklı şekilde tanımlanabilmesi adına, yasal tanımından hareketle, “vergi borcu” ve “ehliyet-kişilik” kavramlarının neyi kapsadığı aşağıda daha detaylı ele alınacaktır.

⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilk 3 maddesi, kanunun kapsamını düzenlemekte olup, kanunun 3. maddesine göre, “vergi kanunu” tabiri, iş bu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade etmektedir.

⁶ 4.1.1961 tarihinde kabul edilerek 10-11-12.01.1961 tarihli Resmi Gazete’lerde yayımlanmıştır.

⁷ Üzerine görev düşmesi

Usul kanununda yapılan ve yukarıda yer verilen soyut ve teknik mükellef tanımı haricinde, tüm maddi vergi kanunlarında, ne üzerinden vergi alınacağı, başka bir deyişle verginin konusu belirtildikten sonra, alınacak verginin somut mükellefinin kim olduğu başka bir deyişle uygulamada verginin mükellefinin kim olduğunu tespit eden bir madde bulunmaktadır. Örneğin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun⁸ (KVK) birinci maddesinde, maddede sayılan kurumların kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu, ikinci maddesinde ise kurumlar vergisi mükelleflerinin kimler olduğu tanımlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunda yapılan tanımda mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine “**vergi borcu**” terettüb eden “gerçek veya tüzel kişi” olduğuna göre, mükellef kavramı bakımından ele alınması gereken ilk konu “vergi borcu” kavramının neyi ifade ettiğidir.

Vergilendirme ilişkisinde, vergi koyan devlete karşı mükellefin maddi ve şekli görevleri bir arada bulunmakla birlikte, bir kimsenin maddi mükellefiyeti olmaksızın da yerine getirmesi gereken şekli yükümlülükleri de bulunmaktadır. (Öncel vd. 1985, s.82) Bu bağlamda mükellef, kamu hukukundan doğan yetkisine dayanarak vergi koyan devlete karşı maddi ve şekli yükümlülükleri olan kişi olarak tanımlanmaktadır. (Egeli ve Dağ, 2012, s.131)

Vergi Usul Kanununda yapılan mükellef tanımında (md.8), vergi mükellefi kavramı, sadece vergi borcunu ödemeyi ifade eden maddi yükümlülük açısından ağırlıklı olarak ortaya konulmuştur. Ancak, VUK’un 157-257. maddesinde düzenlenen “mükellefin ödevleri” ile ilgili hükümler bu tanımlı tamamlamakta ve vergi mükellefinin vergi ödeme yükümlülüğü yanında, defter tutma muhafaza ve ibraz etme, beyanname verme, bildirimde bulunma gibi çeşitli şekli ödevlerin de bulunduğunu belirtmektedir. Dolayısıyla, vergi mükellefiyeti ya da yükümlülüğü, vergi kanunlarına göre yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin tamamı olarak tanımlanmaktadır. (Gerçek, 2005, s.157-193)

Başka bir deyişle, vergi mükellefi, vergi hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere sahip olan kişileri ifade eder. Söz konusu ödevler, vergilendirmenin şekli görevlerinin yerine getirilmesine ve bir vergi borcunun ödenmesine ilişkin olabilir. (Çetin Gerger, 2011, s.24)

⁸ 13.6.2006 tarihinde kabul edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.6.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bu çerçevede vergi mükellefi, dar anlamda maddi olarak vergi borcunu ödeyenler, geniş anlamda ise, hem vergi borcunu ödeyen hem de kanunlarla kendisine verilen şekli görevleri yerine getirenler olarak tanımlanabilir.

Vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerin, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin, süratli, düzenli, verimli ve etkili şekilde yerine getirilmesini teminen vergi dairelerinin kuruluş, yetki ve görevlerine dair usul ve esasları belirlememek amacıyla 24.12.1994 tarihli ve 22151 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliğinde yükümlülükler sürekli ve süreksiz olmak üzere ikiye ayrılmış, vergi dairesi teşkilatına bu isimlerle servisler tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin altıncı maddesinde ise, vergi dairelerinin işgal konuları ile kuruluş şekillerine bağlı olarak birimler, bölümler ve servisler arasındaki iş ve işlemlerin yürütülmesinde uyulacak ilke, kural ve esaslar, kullanılacak formlar ve iş akımı Gelirler Genel Müdürlüğüne hazırlanan “İşlem Yönergeleri” ile belirleneceği hüküm altına alınmış, söz konusu amaçların temini için vergi dairelerinin iş ve işlemlerinin yürütülmesine dair Otomasyonlu vergi daireleri işlem yönergesi hazırlanarak işleme konmuştur.

Yönergenin ikinci ve üçüncü maddesinde mükellefiyet, “sürekli” ve “süreksiz” olmak üzere iki ayrı kapsamda ele alınmaktadır.

Aşağıda yer alan tanımlardan görüleceği üzere, vergiyi doğuran olayın süreklilik durumuna göre mükellefler “sürekli yükümlü” ve “süreksiz yükümlü” olmak üzere ayrıştırılmıştır. Burada yapılan tanımlamadan hareketle, yönergenin dördüncü maddesinde de vergi ve gelir türlerinin belirli kodlarla⁹ gösterileceği belirtilmiştir. Buna göre, 00 ile başlayan vergi kodunu taşıyan gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi vergi türlerinden dolayı mükellef olanlar “sürekli yükümlü” olarak nitelenmektedir. 90 ile başlayan vergi kodunu taşıyan vergi türleri için ise vergi dairesince mükellefiyet tesis ettirilmez. Veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi vergi türlerinden dolayı mükellef olanlar “süreksiz yükümlü” olarak tanımlanmıştır.

“Sürekli Yükümlülükler

Madde 2- Sürekli yükümlülükler; vergiyi doğuran olayın tekrarlanması ve sürdürülmesi dolayısıyla, birden fazla dönemde devam eden yükümlülüklerdir.

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından açıklanan vergi türü kodları için bkz. <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-turu-kodlari>, Erişim 11.5.2018

Süreklilik niteliği tarhiyat usulüne bağlı değildir. Vergiden muaf olunması süreklilik niteliğini değiştirmez.

Kanunda öngörülen dönemlerde sürekli olarak harç ödemekle yükümlü olan mükellefler de sürekli yükümlü sayılır.

Süreksiz Yükümlülükler

Madde 3- *Süreksiz yükümlülükler; tek olay dolayısıyla doğan yükümlülüklerdir. Aynı mükellefin aynı vergiden, başka bir olay dolayısıyla tekrar yükümlü olması süreksizlik niteliğini değiştirmez.”*

Uygulamada, bazı vergi dairelerinin sürekli, bazılarının ise süreksiz yükümlülüklerle dair işlemleri takip etmek üzere görevlendirildiği görülmektedir.

Vergi borcunun maddi ve şekli yükümlülüklerden ibaret olduğu açıklanmıştır.

Maddi bir yükümlülük olarak vergi borcunun oluşması noktasında ise “vergiyi doğuran olay” temel unsurdur.

Konu, matrah ve nisbeti belli olan bir verginin belirli bir mükellef adına borç teşkil edebilmesi için tüm bu mekanizmayı harekete geçirecek bir ateşleyiciye ihtiyaç bulunmaktadır. İşte bu vergiyi doğuran olay olarak isimlendirilmektedir. (Feyzioğlu, 1952, s.52)

Vergiyi doğuran olayın vergilendirme açısından oldukça önemli olmasının temel sebeplerinden biri, devletin vergi alacağı, mükellefin ise vergi borcunun, vergiyi doğuran olayla başlamasıdır. (Tosuner ve Arıkan, 2005, s.76)

Baumgartner’a göre vergiyi doğuran olay, Hazine alacağının doğumunu sağlayan işlem, durum veya tarihtir. Gianini’ye göre ise, kanunun her münferit vergiyi bağladığı özel olayın yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi borcu doğmaktadır. (Feyzioğlu, 1952, s.55-56)

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19.maddesine göre, iki temel hususun varlığı halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Bunlardan ilki, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu, ikincisi ise hukuki durumun tekemmülüdür. Başka bir deyişle, vergi yükümlüsünün, verginin konusu ile kanunun öngördüğü biçimde ilişkiye girmesi ile vergi borcu doğar. (Şenyüz, 2005, s.48)

Vergi borcunun doğumuna dair iki farklı görüş ortaya konmuştur. Bunlardan ilki, vergi borcunun vergi dairesinin tarh ve tahakkuk işlemiyle doğduğunu, ikincisi ise vergi borcunun vergiyi doğuran olayın oluşmasıyla doğduğunu ifade etmektedir. Vergi borcunun doğumu için verginin o kişi veya kurum açısından tarh edilmesi de gerekmektedir. Bu durumda vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi vergi borcunun

doğumu için ön koşul olmaktadır. (Tuncer, 2003, s.134) Başka bir ifadeyle vergi borcunun doğması için vergiyi doğuran olay gerekli şarttır fakat yeterli şart değildir. (Kıldış, 2006)

Vergi yükümlüsü özel kişi olabileceği gibi, resmi bir müessese, vatandaş veya yabancı, gerçek ya da tüzel kişi olabilir. Bu sadece vergilendirme açısından tanınan bir sujeliktir. (Karakoç, 2004, s.141)

Vergi mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin yükümlölüklerini her zaman kendisi yerine getirmez. Ödevlerden biri ya da tamamı vergi yükümlüsünden başkaları tarafından yerine getirilebilir. Bu durumda vergiyi doğuran olay üzerinde gerçekleşen ve vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi mükelleftir. (Öncel vd. 1985, s.82-83)

Mükellefin yerine geçerek onunla ilgili vergi ödevlerinden maddi ya da şekli olanları ya da her ikisini birden yerine getiren kişiler vergi sorumlusu olarak nitelenir. (Saban, 2003, s.36) Başka bir deyişle, vergi sorumlusu, vergi mükellefinin hüviyet değiştirmiş şeklidir. (Tuncer, 2003, s.130)

Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi ve aynı zamanda vergi mükellefi ve vergi sorumlusu arasındaki farkları belirlemede temel kriter olan iki temel şart vardır. Bunlardan ilki, vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi, ikincisi ise, vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olmasıdır. (Karakoç, 2007, s.188-189)

Gerçekte kanun koyucunun amacı, verginin yükünü onu ödeyenden farklı bireylere yüklemek bile olsa, verginin ödenmesi ve sair ödevlerin yapılması bakımından vergi dairesi ile muhatap olanlar kanuni mükelleflerdir. (Öncel, 1983, s.39-40) Başka bir deyişle, adına vergi tarh edilen kişilere kanuni mükellef denir. Kanuni mükelleflerin ödedikleri vergileri fiyat mekanizması içerisinde başkalarına yansıtmalarını mümkün kılan yasal düzenlemeler de mevcuttur. Bu durumda, vergiyi nihai olarak yüklenen kişilere “vergi yüklenicisi-taşıyıcısı” denir.

Mükellefiyet, kanundan doğan hukuki bir ilişkidir. Mükellefiyete ilişkin özel sözleşmeler yapılması, vergi idaresi için bağlayıcı değildir. Bunun istisnası ise bu durumun vergi kanunlarında öngörölmüş olmasıdır.(VUK, md. 8/3). Dolayısıyla, vergiyi yansıma yoluyla başkalarına aktarma imkanına sahip olsa dahi, vergi mükellefi “asıl vergi borçlusu” olup, mükellefiyete ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek durumundadır. (Gerçek, 2005, s.157-193)

Vergi sorumlusu kavramını;

- 1) Başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanları ifade eden *vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu*,
- 2) Başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olanları ifade eden *fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu* ve
- 3) Başkasının şekli vergi ödevlerini doğru yapmaktan sorumlu olanları ifade eden *vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu* şeklinde üç başlık altında incelemekte yarar vardır. (Gerçek, 2005, s.157-193)

Vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, asıl mükellefe ödeme yapacağı aşamada onun adına ödemesi gereken vergiyi ödeme tutarından kesen ve bu tutarı ödeme noktasında vergi dairesi ile muhatap olan kişidir.

Özellikle enflasyonist dönemlerde devletlerin, paranın değer kaybetmesi nedeniyle vergi alacağını bir an önce elde etmek, ödeme zamanında mükellef üzerinde ağır bir yük olmasını engellemek ve vergi alacağını garanti altına almak amaçları taşımaları, kaynakta vergileme yönteminin doğumuna sebep olmuştur. Bu amaçların gerçekleştirilmesi için, idare ile yükümlü arasına katılan üçüncü şahıs, çeşitli vergi yükümlülerine ödeme yaptığı aşamada, hesapladığı vergiyi mahsup ederek kalan kısmı hak sahibine ödemekte, hesapladığı vergiyi ise vergi idaresine intikal ettirmektedir.(Doğrusöz, 1992, s.1)

Vergi kesenlerin sorumluluğu başkasının vergisini kesip ödemedenden doğar. Vergiyi doğuran olay, vergi kesenin kişiliğinde gerçekleşmez ve mal varlığı azalmaz. Hatta, mükellef adına yaptığı kesinti tutarının, kesintinin yapıldığı tarihten vergi dairesine ödenmesine kadar olan sürede kullanılması imkanı söz konusudur. (Kaneti, 1982, s.82)

Örneğin; Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 94. maddesinde, ticaret şirketleri, bu maddede sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat¹⁰ yapmaya mecbur kılınmışlardır. Bunların başında ise hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri gelir. Dolayısıyla, ticaret şirketleri, çalışanlarına ücretlerini öderken bu kişilerin ödemeleri gereken gelir vergisini kanunda belirtilen şartlara uygun olarak kesmek ve vergi dairesine ödemek zorundadır. Bu durum, ticaret şirketlerini “maliyenin fahri tahsildarı” (Bulutoğlu,

¹⁰ Para konusunda yapılan kesintiler, bkz. Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5af0065e4cc903.40936559 Erişim Tarihi 7.5.2018

1978, s.331) “aracı ödeyici” (Aksoy, 1999, s.36) olarak da nitelenen vergi sorumlusu yapmak suretiyle vergi mükellefi yapmaktadır.

Vergi hukukunda bu nitelikte bir aracının kullanılmasının amacı, vergi dairesinin binlerce mükellefin vergilendirilmesiyle uğraşmak yerine, onlarla ilişki içinde olan ve ödemede bulunan az sayıdaki kişileri muhatap alarak, verginin bunlar tarafından vergi dairesine ödenmesinin, kolay ve en az masrafla yapılmasının sağlanmasıdır. (Gerçek, 2005, s.157-193)

Önceleri bir tahsil yöntemi olarak ortaya çıkan kaynakta vergileme yöntemi, kesinti yapılan bazı kazançların daha sonra yükümlülerce beyan edilmesini gerektirmeyen yasa hükmüne binaen bu kazançlar bakımından nihai bir vergilendirme yöntemine dönüşmüştür. (Doğrusöz, 1992, s.2)

Bir diğer sorumluluk türü ise, Vergi Usul Kanununun 10. maddesinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu, 13. maddesinde düzenlenen mirasçıların sorumluluğu gibi asıl vergi borçlusundan alacağını alamama ihtimaline karşı vergi alacağının yasal hükümlerle güvence altına almak amacıyla üçüncü kişilerin sorumlu tutulmasıdır. Bu gibi kişiler “fer’i vergi borçlusu” olarak da tanımlanmaktadır. (Gerçek, 2005, s.157-193)

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun¹¹ (AATUHK) mükerrer 35. maddesinde yapılan kanuni temsilcilerin sorumluluğu düzenlemesinde de, Vergi Usul Kanununun 10. maddesi ile aynı içerikte hükümler yer almaktadır.

Kanuni temsilciler, kendilerine düşen ödevlerin zamanında ve eksiksiz yapılması, gerekli özen ve dikkati göstermesi, temsil ve yönetim yetkilerini iyi niyet kurallarına uygun kullanmasıyla yükümlüdürler. Aksine kasıtlı ve ihmali davranış vergi alacağının tahsilini tehlikeye düşürebileceği gibi olanaksız hale de getirebilir. Bu noktada, kanuni temsilcilerin bu tür davranışlarına karşı alacağı güvence altına almak için, ödevlerin yerine getirilmesinde görülecek kusurlar nedeniyle kanun koyucu sorumluluk da getirmiştir. (Candan, 2006, s.81)

Vergi alacağının sorumludan istenebilmesi için, vergi sorumlusuyla asıl borçlu arasındaki ilişki yeterli olduğu halde, asıl borçlunun vergi borcundan kaynaklı kanuni temsilcinin sorumlu kılınabilmesi için aralarındaki temsil ilişkisi yeterli değildir. Ayrıca, bazı koşulların da gerçekleşmesi gerekir. Ayrıca, mükellef ve sorumlu tarafından ödenmedikçe vergi borcundan kurtulmaları mümkün değilken, kanuni temsilci,

¹¹ 21.7.1953 tarihinde kabul edilen 6183 sayılı Kanun, 28.7.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

sorumluluğunu gerektiren durumlarda dahi, kurtulma olanağına sahiptir. (Candan, 2006, s.10)

Nihai olarak, vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu, başkasının şekli vergi ödevlerinin doğru yapılmasından sorumlu olan vergi sorumlusu, mükellefle ilgili bir işlem yapılması veya onun şekli ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında vergi kanunları ve diğer kanunlarda belirlenen usul ve esaslara uygun hareket etmekten sorumlu tutulan kişi olarak ifade edilmektedir. Örneğin, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun (MTVK) 13. maddesi, Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK) 27. maddesi ve Harçlar Kanunu'nun 128. maddesi gibi maddelerle noter, trafik, tapu, banka, belediye gibi kurumlara mükelleflerin vergi ödevlerinin tam ve doğru olduğunu kontrol etme ve herhangi bir eksiklik olması halinde işlem yapmama sorumluluğu getirilmiştir. Bunun yanında serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları VUK'un mükerrer 227. ve 3568 sayılı¹² Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununun 12. maddesinden hareketle düzenlenmiştir. (Gerçek, 2005, s.157-193)

Mükellef kavramı bakımından bir diğer önemli konu “**ehliyet**” konusudur. Vergi Usul Kanununa göre, mükellefiyet için kanuni ehliyet¹³ şart değildir. Başka bir deyişle gerçek kişiler, kişiliğin başlamasıyla yani sağ doğmak koşuluyla ana rahmine düştüğü andan itibaren elde edilen hak ehliyeti ile medeni haklarından yararlanabilir, temyiz kudreti olup olmadığına bakılmaksızın mükellef olabilirler. Tüzel kişilerin hak ehliyeti ise, kanunun öngördüğü şekilde kurulmuş olmalarıyla başlar. (Akıntürk, 2008, s.118)

Her ne kadar Vergi Usul Kanununun sekizinci maddesinde mükellef, üzerine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzelkişi olarak tanımlansa da, konuya ilişkin istisnai durumlar vardır.

Bunlardan ilki, cemaatlerin mükellef olması halinde, vergilemenin cemaatin temsilcisi muhatap alınmak suretiyle yapılmasıdır. (HUD, 2015, s.5)

¹² 01.06.1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı Kanun, 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹³ Ehliyet kavramına ilişkin temel düzenlemeler Türk Medeni Kanununun “Kişiler Hukuku” başlıklı birinci kitabında yer almaktadır. Ehliyet kavramı “Hak Ehliyeti ve Fiil Ehliyeti” olarak iki ayrı başlıkta ele alınmıştır. Kanuna göre, her insanın hak ehliyeti vardır ve bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler. Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlamakta ve ölümle sona ermektedir. Dolayısıyla kişi, hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde etmektedir. Fiil ehliyeti ise, kendi fiilleriyle hak edinebilmeyi ve borç altına girebilmeyi sağlar. Temel prensip olarak, ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti bulunmaktadır.

Bir diğeri ise, adi ortaklık ve iş ortaklığı gibi gerçek ya da tüzelkişiliği olmayan oluşumların mükellef olabilmeleridir.

Hem eski hem yeni Borçlar Kanununda düzenlenen bir müessese olan adi ortaklığın yeni kanunda da bir “kişi” olarak tanınmadığı ve ona hak ehliyetinin bahşedilmediği görülmektedir. (Kürşat, 2012, s.301-318) Adi ortaklıklar ticaret siciline kaydedilse bile tüzel kişiliğe sahip olamazlar. (Öcal, 2006) Yine Kurumlar Vergisi Kanununda tanımlı iş ortaklığının da, tüzel kişiliği bulunmayan bir adi ortaklık ilişkisi (Erdem ve Erdem) teşkil ettiği noktasında doktrinde ve yargı kararlarında tam birlik mevcuttur. (Çakır Çelebi, 2017, s.97-126) Dolayısıyla, hak ve/veya fiil ehliyetine sahip olmayan bir ortaklığın bile adi ortaklıklar için Katma Değer Vergisi (KDV) mükellefiyetinde olduğu gibi Vergi Usul Kanunu çerçevesinde vergi mükellefi olabileceği kabul edilebilmektedir. (Akın, 2007)

Söz konusu durum, kişiliğinin bulup bulunmamasına göre mükellefin tasniflenmesine sebep olmaktadır.

Yine bir başka tasnif ise, “tam” ve “dar” mükellef ayrımlarıdır. Gelir Vergisi Kanununa göre, tam mükellefler yurtiçinde ve dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergilendirilirken; dar mükellefler sadece yurtiçinde elde ettikleri gelirler dolayısıyla vergilendirilirler.

2.1.2. Hak Kavramı

Hak kelimesi hukuk biliminin temel kavramlarından biri olup hukuk kelimesinin tekil halidir. Başka bir deyişle, hukuk kelimesinin anlamı haklardır.¹⁴ (TDK, 2018)

Romalılar objektif anlamda “hukuk”, sübjektif anlamda ise “hak” sözcüğünü ifade etmek için “ius” kelimesini kullandıklarından, Roma hukuku sistemini kabul eden tüm milletlerin dillerinde, her iki kelimenin aynı kelime ile ifade edilmesi söz konusudur. (Umur, 1999, s.147) Fransızca, Almanca ve İtalyanca gibi dillerde hak ile hukuk için aynı kelime kullanılır. Bunlar yukarıda belirtilen dillere göre sırasıyla droit, recht ve dritto olarak sıralanabilir. (Gözler, 2006, s.268)

Hak, hukuku yaratan temel taşlardan biri olup hukuk, hakların korunması için vardır. (Karagöz, 2012, s.273) Hukuki yaptırımla kuvvetlendirilmiş, devlet gücüyle yerine getirilen ve toplum yaşamını düzenleyen kurallar bütününe öğretilde objektif hukuk denilmektedir. Objektif hukuk tarafından kişilere sunulan yetkilere ise sübjektif

¹⁴Türk Dil Kurumunun Güncel Türkçe Sözlüğünde konu ile ilgili olarak verilen bilgiler için bkz. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&view=gts (Erişim 18.5.2018)

hukuk denir. Bu nedenle, öğreti de objektif hukuk için sadece hukuk kelimesi kullanılırken, sübjektif hukuk için hak kelimesi tercih edilir.(Uzun vd. 2013, s.107) Başka bir deyişle hukuk nesnel olan kuralları, hak ise öznel olan yetkiyi ifade eder. (Çetin Gerger, 2011, s.17)

Hak kelimesi temelde, hukuka¹⁵ yani toplumu düzenleyen ve devletin yaptırım gücünü belirleyen yasaların bütününe uygunluk ile yasalarla sahip olunan hakların herkes tarafından kullanılmasının sağlanması anlamlarına gelen “adalet” anlamını taşımaktadır. Sözlükte yer alan bir diğer anlamı ise, “adaletin, hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey, kazanç” olarak tanımlanmaktadır.¹⁶ (TDK, 2018) Etimolojik köken itibarıyla de "yasaya, hakikate veya bilgelige uygun olma; doğruluk, hakikat, yasallık" sözcüğünden alıntıdır.¹⁷ (<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/hak1>)

Bu çerçevede hak, toplumu düzenleyen yasalarla sahip olunan ve bu yasalarla uygun şekilde kullanılmak üzere kişilere ayrılan yetkiler, kazançlar olarak tanımlanabilir.

Zira doktrinde yapılan tanımlamalara göre;

“hak, hukukun tanıdığı ve koruduğu bir yetkidir.” (Gözübüyük, 2000, s.153)

“hak, hukuk düzeni tarafından kişilere tanınmış olan yetkililerdir.” (Akıntürk, 2008, s.29) (Şenyüz ve Taş, 2006, s.129) (Aybay ve Aybay, 2007, s.180)

“hak, bir kişiye izafe edilen davranış imkanını, bir yetkiyi ifade eder.” (Bilge, 2005, s.210)

“hak, hukuken korunan ve yararlanması hak sahibinin iradesine bırakılan menfaatlerdir.” (Özkan, 2005, s.62)

Hak kavramının özünde yetki unsuru vardır ve bir şeyi yapmak veya başkalarından belirli bir şekilde davranmayı isteme yetkisini ifade eder. Bu yetki objektif veya pozitif hukukça kişilere tanınır. (Güriz, 1994, s.40) Hak, bir yetki yani uygulama kudreti olduğunda anlamlıdır. (Gözler, 2006, s.269) Hak, bireylere toplumsal ilişkiler ve ahlaki bakımdan tanınan davranış özgürlüğüdür. (Cevizci, 2000, s.463) Bireyin haklarını kullanması, özgür olduğunu gösterir. (Çüçen, 2011, s.45)

Esener’e göre, 19. yüzyıla egemen olan klasik tabi hukuk teorisine göre hak kavramı, hem bir ilkeyi hem de bir amacı ifade eder. Hakkın amaç olması objektif hukukun kişilerin haklarını güvence altına almak isteğini, hakkın bir ilke olması ise

¹⁵ Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğünde yer alan tanımlamalar kullanılmıştır.

¹⁶ Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğünde yer alan tanımlamalar kullanılmıştır.

¹⁷ Söz konusu kelimenin kullanıldığı ilk yazılı kaynak Atebet-ül Hakayık’tır. <https://www.etimolojiturkce.com/kelime/hak1>, Erişim 18.5.2018

hakkın insan doğasının yaradılıştan kaynaklandığını ifade etmektedir. (Aktaran: Gökbel, 2000, s.4)

Kişilerin hukuk düzeni tarafından korunan menfaatleri ve hukuk düzeninin kişilere tanıdığı yetkiler hakkı ifade ettiğine göre, her hakkın bir sahibi var demektir. Bir hakkın, bir kişiye bağlanmasına başka bir deyişle kişiyle hak arasında bağlantı kurulmasına “hakkın kazanılması”, kişinin kendisine tanınan yetkiden faydalanmak üzere harekete geçmesi “hakkın kullanılması”, hakkı ihlal edilen kişinin bizzat kendisi ya da devlet aracılığıyla ihlali gidermeye çalışması “hakkın korunması” ve nihayet hakkın hak sahibinin ayrılmasına, elinden çıkmasına da “hakkın kaybedilmesi” denir. (Uzun vd. 2013, s.135-156)

Her hakkın yazılı ya da yazısız bir hukuk kuralına dayanması ve mutlaka bir sahibi olması gerekir. Hukukta hak sahibi varlıklara kişi(şahıs) denir. (Akıntürk, 2008, s.29) Uygulama açısından haklar ancak bir hukuk düzeninde, kurallara bağlanarak belirgin ve etkili bir nitelik kazanırlar. Bir hakkın sağladığı çıkarın korunmadığı ve yetkinin kullanılmadığı bir ortamda hukuktan söz edilemez. (Akı, 1999, s.124)

Haklar, hukuk felsefesi ve sosyolojisi bağlamında, ahlaki ve hukuki haklar olarak iki geniş kategoride ele alınmaktadır. Ahlaki haklar sosyal tanıma ve infazdan bağımsız varlık göstermekte, hukuki haklar ise mevcut hukuk kurallarınca tanınması ve infazıyla varlık kazanmaktadır. (Yücel, 2010, s. 335-357)

Hak düşüncesi, insanın ruhsal yaşantısında saklı doğal bir ruhsal olgu olup, doğuştan itibaren önceleri acıkan bebeğin annesine karşı duyurulma hakkını ağlayarak duyurması gibi duygusal bir dürtü biçiminde iken kişiliğin ve düşüncenin gelişimiyle kişiliğe bağlı, kişilikten ayrı düşünölemeyecek bir bağlantıya dönüşmektedir. (İzveren, 1988, s.115)

Hak bir yetki olmakla ve bu yetkinin kullanımı ile karşı taraf için yükümlölük oluşturmakla birlikte, ancak ve ancak kişinin neyin kendisine ait hak olduğunu bilmesi yani hak bilincinin güçlenmesi ölçüsünde anlam, değer ve önem kazanır. Hak bilinci yeterince gelişmeyen, bireylerin, toplumların ve ulusların umursamazlık seviyesinde haklarına sahip çıkmamaları halinde yönetim birinin ya da bir azınlığın keyfi idaresine kalmaktadır. Bu nedenle, insanın doğuşundan itibaren hak denilen bu kutsal yetkiye sahip çıkıp gerektiği gibi kullanması aynı zamanda ödevdir. (Emini, 2004, s.204) Hakların en temel güvencesi insanın kendisidir. (Tezcan vd., 2009, s.56) İnsanın değeri haklarının değeri kadardır. (Akdemir, 2005, s.79) Bir hakkı korumak ve güçlendirmek için uğruna canı, malı ve canıyla savaşacak insan yoksa o hak kaybedilmeye ve ölmeye

mahkumdur. Hak kullanıldıkça ve bu hak için özveride bulunan insanlar oldukça güçlenir. (Erol, 2010b)

Özgürlükler “yapabilmek”tir, haklar ise “istemek”tir. (Duman vd., 2003, s.94) Hak ve özgürlüklerini bilmeyen kişiler, bu haklarını talep edemeyecekleri gibi, ihlal edilmesi halinde hangi kurum veya kuruluşa başvuracaklarını da bilemezler. Ayrıca, yasal düzenleme gerektiren hakları ve özgürlükleri için yine yasal nitelikte bir mücadele ortaya koyamazlar. (Duman vd., 2003, s.137)

Hukuk düzenince kişiye tanınan hak, başka bir kişi için bu hakka saygı duyma ödevi doğurur. Herkesin hak sahibi olup, kimsenin ödev sahibi olmadığı toplumlarda tam bir anarşi hakim olacaktır. (Güngör, 1997, s.84)

Hak kavramı, hukuki ilişkinin özünü teşkil etmektedir. Yetki sözcüğü ile de ifade edilen hakkın niteliği hakkında, hukukçular arasında öteden beri tartışma bulunmaktadır. (Uzun vd. 2013, s.108) Hak kavramını kabul edenler gibi etmeyenler de bulunmaktadır. Kavramı kabul eden kuramlar; irade kuramı, menfaat kuramı, karma kuram, analitik görüş, beyan kuramı ve tasarım kuramı olarak sıralanabilir. J.Bentham, L.Duguit ve H.Kelsen ile Amerikan ve İskandinav realizmi ise bu kavramı kabul etmemektedir. (Emini, 2004, s.203-216)

Hak kavramını kabul eden “irade kuramı”na göre hak, hukuk tarafından tanınan ve korunan iradi bir yetki, bir irade gücü, irade üstünlüğüdür. (Tüzel, 1967, s.11) Bu kuruma göre kişi, korunan iradesi vasıtasıyla hukuk düzenini harekete geçirir. Böylece hakkın devlet iradesinden doğduğu, başka bir deyimle ferdin aslında devlete ait olan fakat delegasyon yolu ile kendisine geçen iradeyi kullandığı savunulmaktadır. Herhangi bir durumda hakkın varlığı şüpheli hal alırsa mahkeme kararı ile tanınması gerekir. (Güriz, 1985, s.130-132) Başka bir deyişle, hukuk kuralları ile, hak sahibi olup kullanmak isteyen iradeye, diğer iradeler üzerinde üstünlük tanınması söz konusu olup, üstünlük kabul edilmezse devlet eliyle boyun eğdirilir. (Gözler, 2006, s.268) Bu kurama yapılan eleştirilerin en önemlisi irade gücüne sahip olmayanlardan gelmektedir. Buna göre, insanlara verilen irade gücü hukuk tarafından değil, fıtratı ve tabiatınca verilmiştir. (Emini, 2004, s.206) Eğer hak irade kudretinden ibaret kabul edilirse, akıl hastaları ve irade kudretinden yoksun kimselerin bu haklardan mahrum olması gerektiğini savunmuşlardır. Bir diğer eleştiri ise, insanların başka kişilere karşı belli şeyleri yapma yükümlülüğünün iradeden değil, kanun koyucunun iradi üstünlüğünden kaynaklandığı şeklindedir. (Güriz, 1997, s.44-45)

Hak kavramını kabul eden diğer kuram ise “menfaat-çıkar kuramı” olarak nitelenmektedir. Bireyin amaçlarını gerçekleştirme, gereksinimlerini gideren hayat, ekonomik değerler, fikir ürünleri gibi unsurlara hukuki varlıklar denmekte olup, bireyin hukuki varlıktan yararlanması, üzerinde tasarruf edebilmesini sağlayan ilişkiye ise menfaat denir. (Keyman, 2000, s.142-143) Bu kurama göre, hukuk düzeni bir kişinin çıkarını hukukça korunmaya değer bulmuş ise o çıkar artık hak düzeyine yükselir. (Nerad, 1994, s.75) Hak kavramını açıklamada salt irade yeterli olmayıp insan ancak bir amaca yani hukuk düzenince korunan hakka, menfaate ulaşmak için iradesini harekete geçirir. (Öztan, 2005, s.211) Kişilerin menfaatleri maddi ya da manevi olabilir ve sınırsızdır. Jhering’e göre maddi ya da manevi her menfaat hak değildir. Hak sayılabilmesi için objektif hukuk düzeni tarafından korunup tanınması gerekir. Jhering’e göre hak, menfaat ve bu menfaatin hukuk düzeni tarafından korunması, tanınması olmak üzere iki unsurdan oluşur. (Velidedeoğlu, 1945, s.179) Kişisel hak olarak benimsenmesi mümkün olmayan birçok menfaat bulunması ve bunların hukuki korumaya bağlanması sürecindeki belirsizlik nedeniyle Jhering’in menfaat kuramının tamamen benimsenmesi mümkün görülmemektedir. (Emini, 2004, s.208) Gerçekten hukukun koruduğu öyle çıkarlar vardır ki, hak olarak nitelemek mümkün değildir. Mesala, trafik kurallarına uygun davranılmasından herkesin yararı vardır. Ama bu kurallar getirilirken kişilere bu anlamda hak tanınmamıştır. (Tekinay, 1987, s.128)

İrade ve menfaat kuramlarının birleşmesinden oluşan “karma kuram” ise hak kavramının varlığını kabul eden bir diğer kuramdır. Bu kurama göre, hak sadece menfaat unsuru ile tanımlanamaz ve irade gerekir. Ancak bu irade mutlaka menfaat sahibine ait olmayıp, başkasının da olabilir. (Gözler, 2006, s.271) Bu kuramı destekleyen Jellinek’e göre, subjektif hak olmaksızın hukukça korunan menfaatler vardır. (Güriz, 1992, s.134) Örneğin, devletin ormanları korumasında kişilere subjektif bir hak sağlanmaz ancak kamu yararı gereğidir ve herkesin menfaatinedir. (Emini, 2004, s.208) Jellinek, subjektif hakkı, irade ve menfaati birbirini tamamlayan unsurlar sayarak, irade ve menfaat arasında bir senteze ulaşarak “insana irade kuvveti tanımak suretiyle korunan menfaat” olarak tanımlamaktadır. (Ansay, 1958, s.108) Karma kuram kapsamında yapılan bir başka tanıma göre de hak, hukuk düzeni tarafından korunmuş ve kullanılıp kullanılmaması sahibinin iradesine bırakılmış çıkarlardır. Günümüzde küçük farklar olsa da hak karma kuram kapsamında tanımlanmaktadır. (Atar vd. 2000, s.189) Bu teoremin önemi, dikkatleri iradenin üzerine çekmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Hukuken korunan mefaate iradenin içeriğinden başka bir şey değildir. Ancak, iradenin

korunması kavramı çok açık olmamakla birlikte korunan aslında menfaat değil iradedir. Önemli olan hak sahibinin iradesini, bunu engelleyebilecek diğer iradelere karşı hukukten korumaktır. Çünkü hukuki menfaat, insan iradesiyle ilişkiye girdiği için korunmaktadır. (Keyman, 2000, s.144)

Hak kavramını kabul eden diğer görüşler ise sırasıyla analitik görüş, beyan kuramı ve tasarım kuram olarak sıralanabilir. Analitik görüşün en önemli temsilcisi Austin'e göre, egemen güç, belirli bir davranışın yapılmasını veya belirli bir davranışın yapılmamasını emrettiğinde hukuki ödev ortaya çıkar. (Güriz, 1992, s.135) Hak ödevin yerine getirilmesi durumunda oluşur ve ödevin yapılmasını isteme durumdaki kişi hak sahibidir. (Emini, 2004, s.208) Zitelmann tarafından kurulan beyan kuramına göre, hakların doğmasının, devredilmesinin ve sona ermesinin kanun koyucunun iradesi tarafından belirlenmesi gerekir. (Güriz, 1992, s.135) Bu kuramın hak kavramı ile ilgisi olmadığı da belirtilmektedir (Güriz, 1992, s.136) Son olarak hak kavramının varlığını kabul eden tasarım kuramına göre ise, haklar sübjektif biçimler olmayıp kanun koyucunun belirlediği, gerçekliği olmayan bir simge, objektif tasarımlardır. Hukuk hayatında tasarımlar normların yerine kullanılmaktadır. (Güriz, 1992, s.136-137)

Hak kavramını kabul etmeyen görüşler de bulunmaktadır. Bunlardan hak kavramını hayali ve fizikötesi bir kavram olarak kabul ederek hukukta gerçek olanın sadece hukuk kurallarından ibaret olduğunu savunan “Duguit teorisi” ile hukukun somutlaşması olarak tanımlayan “Kelsen teorisi” önem taşımaktadır. (Gözler, 1998, s.321)

Haklar çeşitli şekillerde tasniflenebilmekte ve kuşaklara ayrılabilir. Politik alanda kabul edilen haklara “sivil haklar”, yasal zemini olmaksızın toplumsal olarak kabul edilen haklar “ahlaki haklar” olarak nitelenmektedir. Kişinin siyasi iktidarın kullanımına katılımını sağlayan seçme, seçilme gibi hakları “siyasi haklar”, toplumun hukuki ya da yasa koyucu güçleri vasıtasıyla yurttaşlarına verdiği haklara “vatandaşlık hakları”, iyi eğitim, sağlık, meslek sahibi olma, uygun standartlarda yaşama, baskı altında tutulmama, fırsat eşitliği gibi bireylere toplum tarafından sağlanan temel haklara ise “insan hakları” denilmektedir. Yine kuşaklar bağlamında ele alındığında birinci aşamada toplumdaki kişilere eşit fırsatlar sağlanmış, refahın yaygınlaşması ile ikinci aşama haklar, sosyalist hareketle birlikte sosyal haklar gelişmiştir. Günümüzde ise üçüncü kuşak adı verilen dayanışma hakları gelişmektedir. Genel olarak uygulanan kamu hukuku ve özel hukuk ayrımı çerçevesinde, haklar

tasniflenirken yapılan tasnif, kamu hakkı ve özel hak tasnifidir. (Çetin Gerger, 2011, s.20)

Doğdukları hukuk kurallarının mahiyetine göre başka bir deyişle düzenledikleri hukuk alanına göre haklar, “kamu hakları” ve “özel haklar” olarak tasniflenmektedir. Kamu hukuku ve özel hukuk ayırımından hareketle yapılan ayırım, bu tasnife dayanmaktadır.

Kamu hakları, kişiler ile devlet arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk kurallarından doğan (Aydın ve Sütken, 2017, s.99) başka bir deyişle kamu hukukundan doğan ve vatandaşların devlete karşı sahip olduğu hakları ifade eder. Seçme, seçilme, çalışma, memur olma gibi haklar bu haklara örnek gösterilebilir. (Akıntürk, 2008, s.30) Kamu hukuku kavramı ile de devlet ve ona bağlı diğer kamu kurumlarının kuruluşlarını, örgütlenmelerini, kamu hizmeti gördükleri sırada işleyişlerini ve bu sıfatla diğer kişilerle olan ilişkilerini düzenleyen bölüm anlatılmak istenir. (Atar vd., 1995, s.108) 1982 Anayasasında ele alınış sırasına göre bu haklar; “kişilerin topluma karşı hakları” ve “devletin kişilere karşı hakları” biçiminde ikiye ayrılabilir. (Bilge, 1975, s.276)

Bireylerin sağlık, eğitimlerinin güvence altına alınması, din, vicdan ve düşünce özgürlüklerine dokunulmaması, can ve mal güvenliğinin sağlanması, seçme seçilme haklarının tanınarak özgürce siyaset yapabilme gibi talepleri kamu hakları olarak nitelenmekte olup, kamu hakları devletin aktif ya da pasif iki tür davranışla, bireylere karşı yerine getirmesi gereken işleri kapsamaktadır. (Akın, 1974, s.259)

Kamu hakları devlete karşı kişilerin elde ettiği haklar olduğundan gelişimleri hala devam etmekte olup, özel haklar gibi teknik mükemmelliğe ulaşmamıştır. (Öztan, 2005, s.62)

Kamu haklarının ayırımı noktasında doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Ancak genellikle özel ve genel nitelikli kamu hakları şeklinde ikili ayırım olduğu görülmektedir. (Uzun vd., 2013, s. 109-110)

Genel nitelikli kamu hakları Jellinek’in klasikleşen kamu hakları ayırımına göre, devlete gölge etmeme,(Kapani, 1993, s.5) karışmama ödevi yükleyen negatif statü hakları(kişisel haklar), devletten bazı edimler isteme hakkı veren pozitif statü hakları(sosyal ve ekonomik haklar) ve kamu yönetimi ve hizmetinin yürütmesine katılımı gerektiren aktif statü hakları(siyasal haklar) olmak üzere üçe ayrılır. (Yücedoğru, 2007, s.5-6) Başka bir ifadeyle genel nitelikli kamu hakları, kişi hakları, sosyal haklar ve siyasal haklar olarak üçe ayrıldığı görülmektedir. (Anayurt, 2002, s.260) Anayasanın ikinci kısmında 12.madde ve devamında “temel haklar ve ödevler”

başlığı altında düzenlenen genel nitelikli kamu hakları, kamu kuruluşları ile herhangi bir ilişkiye girmeksizin genel olarak verilen haklardır. Bu hakların sadece Anayasa’da gösterilen usulde sınırlanması mümkündür. (Uzun vd., 2013, s.110-111) Kişisel(koruyucu, negatif statü) haklara¹⁸ kişi hürriyeti ve güvenliği, özel hayatın gizliliği, din, vicdan ve düşünce hürriyeti; sosyal ve ekonomik (isteme, pozitif statü) haklara¹⁹ eğitim öğretim ve sağlık hakkı, sosyal güvenlik hakkı; siyasal (katılma, aktif statü) haklarına²⁰ ise seçme, seçilme hakkı örnek verilebilir. (Gözler, 2000a, s.210-211)

Özel nitelikli kamu hakları ise, belli kişilerin kamu kuruluşları ile ilişkilerini düzenlemektedir. Bu kapsamda, devlet memurunun aylık hakkı ya da ücretli izin hakkı kanunlarda öngörülerek, taraf iradelerinden bağımsız şekilde düzenlenmektedir. (Uzun vd., 2013, s. 111)

Gerek kamu hakları, gerekse de özel haklar için yapılan bu ayrımlar hiyerarşik bir tasnif yapmak için oluşturulmamıştır. Hakların bütünlüğü ilkesi açısından aralarında hiyerarşik bir ilişki kurulamaz. (Çetin Gerger, 2011, s.23)

Medeni haklar olarak da nitelenen özel haklar ise kişiler ile kişiler arasındaki ilişkiyi düzenlemekte olup, bu haklara örnek gösterilebilecek kişilik ve alacak hakları (Akıntürk, 2008, s.30) ve bu hakları düzenleyen medeni hukuk, ticaret hukuku ve devletler hususi hukuku gibi alt dalları bünyesinde barındırır. (Tosuner ve Arıkan, 2003, s.7) Özel hukuk eşit statüdeki kişiler arasındaki hukuki ilişkiyi düzenlemekte olup, devletin devlet gücünden kaynaklanan bir üstünlüğünün bulunmadığı ilişkilerde özel hukuk kuralları uygulanacaktır. Özel hukuk tarafından düzenlenen haklar “özel haklar” olarak adlandırılır. (Çetin Gerger, 2011, s.21) Her özel hakkın karşısında kural olarak bir hukuki yükümlülük yer almaktadır. Bu hukuki yükümlülük bir kişinin bir şeyi yapması, yapmaması ya da vermesi şeklinde olabileceği gibi, genel nitelikte bir yükümlülük şeklinde de cereyan edebilir. (Uzun vd. 2013, s.112)

Özel haklar kendi içerisinde mahiyetlerine (mutlak,nisbi), konularına (malvarlığı, kişilik-şahıs varlığı),(Görgün, 1996, s.222-227) kullanılmalarına (devredilebilen, devredilemeyen) ve amaçlarına (alalade, üstünlük sağlayan, yenilik doğuran) (Akı, 1999,s.124) göre ayrımlara tabi tutulmaktadır. (Akıntürk, 2008, s.30) Buna ek olarak bağımsız olup olmadıklarına göre de (bağımlı, bağımsız) yapılmış ayrımlar mevcuttur. (Uzun vd. 2013, s.109)

¹⁸ Anayasanın 17 ila 40. Maddeleri arasında düzenlenmiştir.

¹⁹ Anayasanın 41 ila 65. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. Devletin bu hizmetleri yapabilmesi mali kaynaklarına bağlıdır.(Anayasa md.65)

²⁰ Anayasanın 66 ila 74. Maddeleri arasında düzenlenmiştir.

İki hak türü arasında bir kısım farklar vardır. Özel haklardan herkesin yararlanması mümkün iken²¹ kamu haklarından sadece vatandaşlar yararlanabilir. Yine özel haklardan yararlanma bakımından kişiler yaş, cinsiyet gibi durumlar bakımından eşit iken, kamu haklarından yararlanma bakımından eşitlik söz konusu değildir. Örneğin seçimlerde her vatandaş değil, ancak belirli şartlara sahip vatandaşlar yararlanabilir. (Akıntürk, 2008, s.30)

Aslında aralarında çeşitli farklar olmakla birlikte, çoğunlukla, “hak”, “insan hakları”, “temel haklar”, “anayasal haklar”, “kişi hakları”, “hürriyet”, “kamu hürriyetleri”, “vatandaş hakları” gibi terimler eş anlamda kullanılmaktadır.(Gözler, 2000, sy.203-260)

Belli bir şekilde davranıp davranmama, bir şeyi yapma veya yapmama gücü hürriyet olarak tanımlanabilir. (Kaboğlu, 1989, s.14) (Urgun, 1992, s.6) Hak hürriyetin somutlaştırılmış biçimidir. Hak, hürriyetin somutta gerçekleştirilmesinin aracıdır. Hürriyet soyut, hak somuttur. Hak hürriyetin uygulanması aşamasında ortaya çıkar. (Kaboğlu, 1993, s.12-13)

Hak kavramının içinde en fazla gelişen ve en kapsamlısı olarak ifade edilen kavram “insan hakkı” kavramıdır. (Yücedoğlu, 2007, s.9) İnsan hakları; “din, dil, ırk ve cinsiyet ayrımı olmaksızın herkese eşit olarak verilen, insanın bizatihi varlığından kaynaklanan, etnik ve kültürel engellere takılmadan tanınan haklar” olarak tanımlanmıştır. (Akıllıoğlu, 1995, s.7) Bu haklardan yararlanmak bakımından vatandaş ve yabancı arasında ayrım yoktur. Diğer yandan “insan hakları” terimi bir ideali içerir. Bu terimle, olandan ziyade “olması gereken” dile getirilir. (Kapani, 1981, s.34) Anayasanın ilk dört maddesinde de “insan hakları” lafzı geçmekte olup, bu lafız ile Anayasa düzenlediği bir temel hakkı “insan hakkı” nitelendirmemekte, “insan hakları” terimini bir ideali, bir olması gerekeni ifade etmek için kullanmaktadır. (Gözler, 2000, s.203-260)

İnsan haklarının anayasa ve kanunlar tarafından düzenlenmiş, pozitif hukuka geçmiş, sınırları belirlenmiş ve böylelikle de pratik olarak kişilerce kullanımına imkan tanınmış olanları “kamu hürriyetleri” olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca, bu terim karşılığında “temel hak ve hürriyetler” terimi kullanılmaktadır. (Kapani, 1981, s.14)

“Anayasal haklar” teriminin de temel hak ve hürriyetler yerine kullanıldığı olur. (Gözler, 2000, s.203-260) “Vatandaş (yurttaş) hakları” ise Anayasa ve kanunlar

²¹ Özel haklardan yararlanma bakımından eşitlik ve genellik ilkesi geçerlidir.

tarafından tanınmış ve düzenlenmiş hak ve hürriyetlerden sadece “vatandaşların” kullanabileceği hak ve hürriyetleri ifade eder. (Kapani, 1981, s.14) Bu hakları yabancılar değil, sadece vatandaşlar kullanabilir. (Gözler, 2000, s.203-260)

18. yüzyılın “ferdiyetçi” doktrinin ürünü olan “klasik hakları” anlatmak için “kişi hakları” veya “kişi hürriyetleri” deyiimi kullanılmaktadır. (Kapani, 1981, s.14) Anayasanın ikinci kısmının ikinci bölümünde düzenlenen temel hak ve hürriyetleri incelerken “kişi hakları” terimi kullanılabilir. (Gözler, 2000, s.203-260)

Başlarda bir dilek, istek, özlem şeklinde ortaya çıkan hukuk kuralları, tarihsel serüveni içerisinde şekil ve içerik olarak değişim yaşar ve belli bir noktadan sonra “hak istemi” şeklini alarak somutlaşır. (Kaboğlu, 1996, s.5) Düşünce tarihi boyunca insanın doğuştan gelen birçok hakkının olduğu ve toplumsal yaşama girdiği anda bunların korunması gerektiğinin üzerinde yoğun şekilde durulmuştur. (Çetin Gerger, 2011, s.18) Düşünsel manada insan hakkı kavramın ilk çıkışı Platon’a dayandırılır. (Gemalmaz, 2001, s.3-7) Tutarlı ve sistematik fikirler halini alması ise 7 ve 8. Yüzyılda gerçekleşmiştir. Doğal hukuk akımına dayanan insanın sırf insan olmasından kaynaklanan haklara sahip olduğunu ve devlet tarafından bunlara müdahale edilemeyeceğini savunan fikirler bu dönemde gelişmiştir. (Yüksel, 2007, s.1-19) Kavramın ortaya çıkışı ise Magna Carta’ya(1215) götürülür. Bugün anladığımız manada gelişimine ise rönesans, reform, hümanizm, sanayi devrimi, kapitalizm, burjuva sınıfı ve protestanlığın gelişimi etki etmiş, (Ağcan, 2003, s.15-38) siyasi düzlemde hissedilir hale gelmesi 1789 Fransız ihtilaline dayandırılmıştır. (Özyurt, 2008, s.68) İkinci dünya savaşının insanlık açısından telafisi güç kayıplarla sona ermesi, insan hakkı kavramının iç hukuktan bağımsız uluslar üstü yapılarla korunması gereğini ortaya çıkarmış, ulus üstü yapılar kurulmuştur. (Gemalmaz, 2001, s.355-356) Günümüzde insan hakları doğal hukukun yazılı olmayan ahlaki ilkeleri biçiminin ötesine taşınarak pozitif hukuk kuralları haline dönüştürülmüştür.

Hak kavramı, pozitif hukuk açısından gereksinimin karşılığı olarak özellikle 18. Yüzyıldan sonra birey-devlet-toplum üçgeninde önemli gelişme göstermiştir. Sosyo-legal gelişim sürecinde hakların gelişimi üç kuşakta ele alınmıştır. Tarihsel olarak ilk gereksinme olarak ortaya çıkan birinci kuşak haklar; kişi haklarını (kişi güvenliği, konut dokunulmazlığı, düşünce hürriyeti) ve siyasal hakları (seçme, seçilme) içerir. İkinci kuşak haklar ise birinci dünya savaşından sonra ortaya çıkıp ikinci dünya savaşından sonra uygulamaya konan ekonomik ve sosyal haklar-isteme hakları- olarak nitelenen sosyal güvenlik, çalışma, dinlenme, eğitim, kültürel yaşama katılım, sağlık, konut,

beslenme, grev gibi haklardır. Üçüncü kuşak haklar ise dayanışma-yeni insan hakları olup barış, çevre, halkların kendi kaderini tayin ve gelime hakkı bu haklar kapsamında sayılmaktadır. (Kaboğlu, 1989, s.14) (Uygun, 1992, s.6)

2.2. Mükellef Hakları Kavramı

Mükellef haklarıyla ilgili genel kabul edilmiş bir tanımlama olmamakla birlikte, söz konusu hakların mükellefe ve vergi kanunuyla ilişkili kişiye ait olduğu söylenebilir. (Gökbunar ve Çetin, 2010a, s.17-25)

Geride kalan bölümlerde açıklanan mükellef ve hak kavramlarının vergi ilişkisi içerisinde ele alınarak vergilendirme ilişkisi bağlamında “mükellef hakları” kavramının tanımlanması gerektiğinde genel olarak; “vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen kişilere yani Vergi Usul Kanununda bu şekilde tanımlanan mükelleflere, hukuk düzeni tarafından tanınan, korunan ve yararlanılması ise iradelerine bırakılmış yetki ve menfaatler” şeklinde bir tanımlama getirmek mümkündür.

Burada dikkat çeken husus, Vergi Usul Kanununda yapılan mükellef tanımının, vergilendirme ilişkisinin pasif tarafı olarak mükellefi; üzerine vergi borcu düşen kişi, başka bir deyişle vergi yasalarıyla kendilerine verilen ödevleri yapmakla yükümlü kişi olarak tanımlanmış olmasıdır. Yani yapılan tanım, çatısı yükümlülük üzerine kurulmuş, mükelleflerin hakları olduğunu dikkate almayan bir tanımdır. Ayrıca, söz konusu kanunda haricen “mükellef hakkı” kavramı tanımlanmamıştır. Ancak, sadece kanunun vergilendirme isimli birinci kitabının zirai, ticari ve özel komisyonları düzenleyen beşinci kısmında, söz konusu komisyonlara dair ortak hükümler arasında yer alan yemin metninde, *"Komisyonda çalışacağım süre zarfında ... gerek Devlet gerek mükellef haklarını bir tutacağıma ... yemin ederim."* lafzına yer verildiği görülmektedir.²² Usul kanununda yapılan bu kısıtlı düzenleme doğrultusunda oluşturulan yasalarda da mükellef hakkının kavramsal olarak ele alınmadığı, ancak mükelleflerin haklarının mevzuata serpiştirildiği görülmektedir.

Vergi mükellefi denilen kişinin bazı haklarının olabileceği ilk bakışta akla gelmez. Bu durumun sebebi, mükellef kelimesinde ödev vurgusunun oldukça yoğun bir biçimde hissettirilmesidir. (Dönmez, 2004, s.57) Ancak, hak olmadan yükümlülüğün işlevsel tanımı yapılamaz. Hak ve yükümlülük birbirine ayrılmaz bağlar ile bağlıdır.

²² Vergi Usul Kanunu md.88

(Güriz, 1987, s.130) Vergi mükelleflerinin devlet karşısındaki hakları (mükellef hakları) en az yükümlülükleri (ödevleri) kadar önemlidir. (Erol, 2011a)

Brzeziński'ye göre, kapsamı çok daha geniş olan insan hakları kavramının mükellef hakları analizi için bir başlangıç noktası olarak dikkate alınması gerekmektedir. (Aktaran: Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu, 2016, s.395)

Dünyada insan haklarının gelişmesi ile ilişkili olarak mükellef haklarının da içinde olduğu bir dizi yeni haklar elde edilmiştir. Uzun yıllar boyunca mükellef; vergi veren, vermez ise kanunen cebren kendisinden vergi alınan olarak tanımlanmış, dünyada insan hakları ve hukuk devleti anlayışındaki gelişim, mükelleflerin seçmen olması ve teknolojik gelişmeler gibi küresel gelişmeler sonucunda, bu durum son yıllarda mükellef lehine gelişmiş, ülkemizde de yeni düzenlemelerle mükelleflere onları anlama ve sorunlarını çözme amaçlarına yönelik olarak, genel ve özel haklar verilmesinin kaçınılmaz bir sonuç olarak ortaya çıkmasına sebep olmuştur. (Aktemur, 2012, s.4-5)

Belli bir zümrenin değil toplumun tamamının faydası için çalışan, özellikle sosyal hukuk devletlerinde güçsüz ve mağdur toplum kesimlerinin koruyan, mağduriyetlerini gideren adalet sistemi gerçek adalet kabul edilir. (Adalı vd. 2011, s.5) Vergi mükelleflerinin bir takım haklarının var olması veya bu hakların inşaa edilmesi, kanun koyucular tarafından vergi mükelleflerinin korumasız olması durumunda ortaya çıkacak negatif sorunların bertaraf edilmesi amacıyla hayata geçirilmiştir. (Gerçek vd. 2015a, s.24)

Bu kapsamda, mükellef tanımının ödevleri olduğu kadar hakları da barındıracak şekilde yeniden ele alınması gerekmiştir. Bu bağlamda, mükellef hakları kavramıyla ilgili olarak, konuya yaklaşım açımıza göre farklı tanımlamalar yapılması da mümkündür.

Mükellef hakları terimsel olarak farklı şekillerde ifadesini bulmaktadır. Örneğin, mükellef hakları kavramı ile mükellefin korunması kavramları birbiriyle ilişkili görülmektedir. (Egeli ve Dağ, 2012, s.132) Bu gibi nedenlerle mükellef hakları terimi yerine, literatürde vergi yükümlüsünün hakları, vergi ödevlisinin hakları ve vergi yükümlülerinin korunması gibi terimler de kullanılmaktadır. (Aslan, 2006, s.4)

Birey, yükümlü, hak, ödev, koruma gibi kavramlar temelinde farklı bakış açılarından geliştirilerek yapılmış farklı tanımlamalara aşağıda yer verilmiştir.

“yükümlü hakları, birey, insan ve yükümlü hakkının ortak paydasını ifade eder.” (Yaltı Soydan, 2000) (Yaltı, 2006, s.3)

“Aslında bireyler vergi mükellefi olsunlar ya da olmasınlar genel hukuk düzenine bağlı çeşitli genel haklara zaten sahiptirler. İşte bireyin haklarının vergi hukukundaki görünümü vergi mükellefinin hakları şeklinde ortaya çıkmakta; yani bireyin hakları bu alana yansırken vergi mükellefinin hakları görünümüne bürünmektedir. Dolayısıyla bu haklar genel düzenden intikal eden ve özel düzenin özelliklerine uyum sağlayan haklar olmaktadır.” (Güneş ve Ertunç, 2005, s.137) (Çetin Gerger, 2011, s.24)

“İnsan hakları bağlamında ‘birey’in, vergilendirme alanında yansıması ‘vergi mükellefi’ olduğundan, bu yaklaşım demokratik toplumda temel hakları olan bireyi, vergi mükellefi olarak görmeyi zorunlu kılmaktadır.” (Aslan, 2006, s.8)

“mükellef hakları, vergilendirme ilişkisinden dolayı devlet ile vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklardır.” (Gökbil, 2000, s.9)

“yükümlü hakları, vergi yükümlülerine olumlu ya da olumsuz talepte bulunmak yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklardır.” (Dönmez, 2004, s.57)

“vergi mükellefi hakkı, vergilendirme süreci içinde vergi mükellefi ile devlet arasında meydana gelen hukuki ilişkide, mükellefe tanınan haklar, özgürlükler, imtiyazlar ve yetkiler bütünü olarak ifade edilebilir. Vergi mükellefinin hakları, vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki koruma sağlayan haklardır.” (Mutluer vd. 2004, s.126)

“temel insan haklarından kaynaklanan ve anayasa, uluslararası anlaşma, kanun ve idari düzenlemeler aracılığıyla hukukun vergi mükellefine tanıdığı, mükellefin devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaratırken veya uygularken, bir şey yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir.” (Gerçek vd. 2015a, s.22)

“vergi otoriteleri tarafından vergi toplamaya karşı, vergi mükelleflerini korumak amacıyla yazılı ve yazısız hukuk kurallardır.” (Çetin Gerger, 2011, s.24)

“vergi yükümlüsünün hakları dendiğinde, anayasa-uluslararası sözleşme (örneğin insan hakları sözleşmeleri)-yasa-idari düzenleyici işlemlerde yayılı ve asli bir dizi haklar blokunu anlamamız gerekir.” (Yaltı, 2006, s.3)

“Mükellef hakları, vergi kanunlarının gerektirdiği ve mükellefe tanımış olduğu kazanımlardır. Yükümlülük ise, mükellefin vergi idaresine karşı yerine getirmesi gereken ve vergi yasaları ile belirlenen görevlerdir. Vergi yükümlülüğü vergiyi doğuran

olayla birlikte gerçekleşir. Vergiyi doğuran olay ise her vergi bakımından yasalarla belirlenmiştir.” (Öncel vd. 2004, s.73)

“Mükellef hakları, mükellefin yanı sıra daha verimli bir vergileme için idarenin de ihtiyaç duyduğu haklardır.” (Karakum, 2016)

Tüm bu tanımlamaları ve çalışma kapsamında ortaya konan hususları da özümseyecek şekilde, mükellef haklarının kompozisyonu şu şekilde ortaya konabilir.

“Mükellef hakları, vergilendirme ilişkisi çerçevesinde, ilişkinin aktif tarafı olarak nitelenen devlet ile pasif tarafı olarak nitelenen, üzerine maddi ve şekli anlamda vergi borçları düşen kişiler arasında kurulan hukuki ilişkide, insan haklarının gelişimi temelinde demokrasinin gelişimi, anayasacılık hareketleri ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına bağlı olarak gelişmiş, birey, insan ve yükümlü hakkının ortak paydasını ifade eden, Anayasa, Uluslararası antlaşmalar, kanunlar, idari düzenleyici işlemler ve mükellef hakları imtiyaz ve bildirgeleri başta olmak üzere yazılı ya da yazısız kaynaklarda yerini alan ve bu kaynaklardan ulaşılan, hukuk düzeni tarafından korunan, tanınan, devletten vergilendirme yetkisi kapsamında kuralları oluştururken ve uygularken bir şey yapılması ya da yapılmamasını istemeyi mümkün kılan ve ihlal edilmesi halinde hukuki korunma sağlayan, verimli bir vergilendirme için idare tarafından da ihtiyaç duyulan, tüm mükelleflere vergi kanunlarının oluşturulması ve uygulanması sırasında güvence sağlayan “temel” ve kanunların icrası aşamasında özel işlem ve durumlardan kaynaklı olarak ortaya çıkan ve bu sebeple sahip olunan “özel” haklar olarak tasniflenebilecek, haklar, imtiyazlar özgürlükler ve yetkililerdir.”

Bize göre de mükellef hakları; “vergilendirme yetkisinin kullanımı noktasında tarihsel süreçte verilen mücadelelerde köklerine rastlanan, ekonomi, teknoloji, yönetim ve insan hakları gibi alanlarda sağlanan gelişimle birlikte giderek artan bir önem kazanarak objektif hukuk içerisinde yerini sağlamlaştıran, vergilendirmenin zorunlu ortaklık ilişkisini daha adil hale getiren, mükelleflerce kazanılan ya da mükelleflere tanınan haklardır.” şeklinde tanımlanabilir.

BÖLÜM III

MÜKELLEF HAKLARININ TARİHÇESİ

3.1. Dünya’da Mükellef Haklarının Tarihsel Gelişimi

Charles Adams, “İyi ve Kötü için: Vergilerin Sivilleşme Sürecine Etkisi” isimli eserinde, Antik Mısır’dan bugüne vergi reformlarını incelemiş, vergilerin toplum tarihi üzerinde en temel belirleyicilerden olduğunu iddia etmiştir. Ona göre, vatandaşların dayanma gücünün üstündeki vergi talepleri, isyan, şiddet ve toplumsal yapısal dönüşümleri beraberinde getirmiştir. Adams, vardığı sonucu şu şekilde ifade etmektedir.

“Vergilerin insanların üzerindeki etkisi hükümetlerin tahmin ettiğinin ya da fark ettiğinin daha ötesindedir. Aslında, aksiyomatik görünmekle birlikte gerçektir ki, vergiler, insanlık tarihinde meydana gelen büyük olayların ulusların yükselişi, isyan ve devrimler, özgürlük ve kölelik, ve savaşların önemli bir kısmı, büyük bir kısmında olayların gerçekleştiği sahnelerin parıltısı ardında kolayca kaybolursa da önemli etkisi vardır.” (Aktaran: Gürsoy, 2012, s.101-102)

Aşağıda gelişim seyrine yer verilen mükellef haklarının tarihi de incelendiğinde, vergilendirmenin büyük toplumsal dönüşümler için belirleyici konumda olduğu, bu dönüşümlerin de mükellef haklarının gelişimini doğrudan etkilediği görülmektedir.

Tarihsel süreçte mükellef hakları, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, insan hakları, demokrasi ve anayasacılık hareketlerinin önem kazanmasına bağlı olarak gelişmiştir. (İnan, 2008, s.25)

Bentley’e göre, mükellef haklarının tarihsel süreç içerisinde bir dizi dalga yarattığı söylenebilir. Modern vergi sistemlerinin kurulması, tanımlanması, vergi kararlarının gözden geçirilerek toplama ve yaptırım gibi temel haklarının ön plana çıkması ilk dalgayı oluştururken, mükellef ile vergi otoritesi arasındaki yoğun ilişkinin yönetimi adına, gizlilik ve yönetimi kolaylaştıran bir dizi haklara vurgu yapılarak yasal ve idari çerçevenin geliştirilmesi ikinci dalgayı oluşturmuştur. Vergi mükelleflerinin haklarının açıklanması, gönüllü uyumun artırılması, yabancı yatırım ve ticaretinin vergi çerçevesinin ortaya konması, kesinlik kavramının önemi vurgulanarak şeffaflık geliştirici uygulamalar üçüncü dalgayı oluştururken, ticaret anlaşma ve blokları nedeniyle uluslararası artan koruma dördüncü dalgayı oluşturmuştur. (Aktaran: Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu, 2016, s.396)

3.1.1. İlk Çağda Mükellef Hakları

İnsanoğlunun var olduğu ilk zamanlarda, hediye olarak verilen değerlerin, ortak kamusal ihtiyaçların artmasına bağlı olarak tarihsel süreç içerisinde zorunluluk kazanması, mükellef ve vergilendirme gücünü elinde bulunduranların hak ve ödevlerinin belirlenmesini de zorunlu kılmıştır.

Bu bağlamda, mükellef haklarının gelişimini kavramak için tarihsel süreçte vergi ve vergilendirmenin de gelişimini bilmekte fayda görülmektedir. Bu nedenle bu bölümde vergi, vergilendirme, mükellef ve mükellef haklarının gelişimi ele alınacaktır.

Vergi, tarihsel ve sosyal bir kurum olarak, Gerloff'a göre kökeni itibariyle beşeri müşterek hayat kadar eskidir. Schmölders bu konuda, bireylerin siyasal topluluklar halini almaya başladıktan sonra ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere toplum üyelerini vergi yoluyla yükümlü kılma yollarını aradıklarını ifade etmiştir. (Aktaran: Turhan, 1993, s.1)

Neumark, ekonomik ve toplumsal yapı, devlet şekline ilişkin faktörler ile ahlaki-sosyolojik ideolojilerin etkisiyle, bu kamusal finansman tekniklerinin niteliği ve amaçları ile iktisadi, mali ve siyasal öneminin yüzyıllarca süren bir gelişim içerisinde derin değişimler yaşadığını ifade etmektedir. (Aktaran: Turhan, 1993, s.1)

Dolayısıyla, ilk çağlardan günümüze dek tüm toplumlar vergiyle ilgili verilere rastlandığı ve değişen iktisadi, sosyal, politik ve kültürel yapıya göre geliştiğinin gözlemlendiği ifade edilmektedir. (Çelik, 2013, s.4)

İnsanoğlunun var olduğu ilk zamanlarda gereksinim duyulmayan ancak birlikte yaşayan toplulukların büyüyüp genişlemesi ile ortaya çıkan siyasi, sosyal ve ekonomik ilişkiler ağıyla ortaya çıkan ortak ihtiyaçların karşılanması gereği, finansal kaynak ihtiyacı doğurmuştur. (Akdoğan, 1999, s.120)

Vergi, başlangıçta kabile başkanı, derebeyi veya krallara dini ve ahlaki temellerle gönüllü olarak sunulan hediye niteliğinde karşımıza çıkmaktaysa da, devlet egemenliğini elinde bulunduranların bizzat bazı sosyal sınıflara başvurarak mali yardım talep etmesi sonucu inisiyatif hediye verenden alana geçmiştir. Kamu hizmetlerinin gelişerek derebeyi veya kabilelerin yerini merkezi devletlerin almasıyla, hediye, yardım ve mülk gelirleri yetersiz kalmış, vergi şeklen ve maddeten zora dayanan yükümlülüğe dönüşmüştür. (Turhan, 1993, s.1) Bu süreçte vergi, gönüllülüğten koruma bedeli olarak gönüllü-gönülsüz adaklara ve daha sonra da karşılıksız zorunluluğa dönüşmüştür. (Sirkeci ve Abdula, 2015, s.1242)

M.Ö 16. yüzyıla kadar uzanan metinlerde din adamlarına ödenen pay şeklinde rastlanan verginin bugünkü haline en yakın hali devletlerin oluşmasıyla M.Ö 4000 yıllarında ortaya çıkmıştır. (Sirkeci ve Abdula, 2015, s.1240-1242)

Paranın henüz keşfedilmediği ve takas ekonomisinin geçerli olduğu ilkel toplumlarda ayni ve nakdi vergi olmamakla birlikte, halk vergilendirmeye emeği ile iştirak etmiş, hükümdarlara karşı vergi ödevini beden gücüyle ödemiştir. (Mutlu, 2009, s.19) Vergi bilincinin oluşmasını engelleyen ve krallar adına yapılan saray ve benzeri yapıların yapımında beden gücünün kullanımıyla ortaya çıkan emek vergisi, ilk vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, bu dönemde ayni vergi ödenmesi de söz konusudur. (Giray, 2006, s.9-10) Devlet kavramından önce verginin var olduğunu gösteren bu durumlar, paranın keşfi ile nakdi vergiye dönüşmüştür. (Öncel, 1980, s.56) Devletin oluşumu sonrasında daha çok askeri harcamalar için alınan vergi, tepki çekmemesi adına daha ziyade dini bir görev olarak kabul edilmiştir. (Kayan, 2000, s.82)

Günümüzden 4400 yıl önce Sümer kent devleti Lagaş'ta yazılmış olduğu tespit edilen bir tablette, 36.000 adam arasından kral seçilen Urukagina'nın vergileri kaldırması, halktan zorla değil gönüllü vergi alınmasını emretmesiyle yaptığı vergi reformunun detayları ve ilk vergi affına yer verilmiştir. (Sirkeci ve Abdula, 2015, s. 1242)

Dünyanın en eski uygarlığı olarak bilinen Sümerler döneminde “angarya” olarak nitelenen emek vergisi, vergilemenin ilk şeklidir. Emek Vergisinin Mısır'da 17. Yüzyıla dek sürdüğü bilinmektedir. (Giray, 2006, s.10-13) Sümerler döneminde, tanrıların evlerinin ihtiyaçlarını gidermek amacıyla yaratıldığı düşünülen insanlar, tanrıların özel hizmetçisi olarak ürettiklerinin büyük bölümünü bu amaçla kullanıyordu. (McNeill, 1994, s.28)

Laum'a göre, vergileme ilk büyük başarısını eski doğu (Babil,Mısır) mutlakiyet rejiminde yaşamış, savaş, saray ve muhteşem yapıtların ortaya çıkardığı büyük mali ihtiyaç vergi idaresini devlet idaresinin en önemli unsuru haline getirmiştir. (Aktaran: Turhan, 1993, s.2)

Babil kralı Hammurabi kanunlarında vergi sisteminin düzene girmesi, bireyin iktisadi gücüne göre vergi alınması, vergi mükellefinin tarlası, evi ve bahçesinin satılamayacağı düzenlenmiştir. (Sirkeci ve Abdula, 2015, s. 1243-1244)

Eski Mısır'da Firavun'un önceleri rica, fedakarlık gönüllülük esasına dayanarak istediği vergi daha sonra zorunlu hale gelmiştir. (Kayan, 2000, s.82) Eski Mısır'da vergiler, mal ve emeğin yanında altın ve gümüş para şeklinde de ödenmekteydi. (Giray,

2006, s.13) Bu dönemde halkın vergiden kaçınmasını engellemek için vergi denetimleri de yapılmaktaydı. (Çelik, 2013, s.6) Schmölders, M.Ö 2300 yılına ait relyöften hareketle vergilerin tahsilinde kaba cebir unsuru kullanıldığını ifade etmiştir. (Turhan, 1993, s.3)

Yunan tarihinin ilk evrelerinde aynı ekonomi mevcut olduğundan kamusal ihtiyaçlar nispeten düşüktür. Devlet gelirleri bedensel hizmetler, kralın mülk gelirleri ve hediyelerden oluşmaktadır. Kanuna göre dolaysız vergileme neredeyse yoktur. (Turhan, 1993, s.3)

M.Ö 3. Yüzyılda anayasal yönetim temellerinin ilk kez tartışıldığı (Coşgun, 2008, s.95) Antik Yunan'da vergi, dolaylı vergilerden,(Giray, 2006, s.14) bina vergisi, gümrük vergisi ve lüks vergilerinden, (Eskicioğlu, 2007, s.153) savaş zamanı herkesin ödemek zorunda olduğu savaş vergisi ile Atinalı olmayanlardan alınan baş vergilerinden (Çelik, 2013, s.7) fahişelik vergisinden (Sirkeci ve Abdula, 2015, s. 1247) ve devlet için ücretsiz çalışanların emek vergilerinden oluşmaktaydı. (Eskicioğlu, 2007, s.156) Romalıları kadar süren bu dönemde sadece özgür olmayan Metökler gibi gruplardan zorunlu olarak alınan vergi dışında (Eskicioğlu, 2007, s.156) Yunan vergi sisteminin en önemli özelliği verginin zorunlu değil ihtiyari olan fedakarlıktan oluşmasıydı. (Turhan, 1993, s.4) Yunanlıların halklarından vergiyi farklı durumlarda alması vergi uyum ve bilincini geliştirmiştir. (Giray, 2006, s.10)

Devlet hizmetleri ve savaşlar dolayısıyla yetersiz kalan gelirler nedeniyle, M.Ö 4. ve 5. yüzyılda antik devrin demokratik devleti, kendine özgü mükemmel bir vergi sistemini gerçekleştirmeyi başarmıştır. (Turhan, 1993, s.4-5)

Romalılarda diğer topluluklardan farklı olarak devlet egemenliğinin bir gereği olarak (Gök, 2007, s.145) alınan, emek olarak alınması yaygın olmayan ayın ve nakdi olarak (Giray, 2006, s.14) dolaylı ve dolaysız alınan vergi, mülkten, savaş ganimetlerinden (Dikmen, 1964, s.57) mirastan (Çelik, 2013, s.8) alınan dolaysız vergilerle, ithalat ve ihracattan alınan dolaylı vergilerden oluşmaktaydı. (Eskicioğlu, 2007, s.157) Roma İmparatorluğunun kurulmasıyla Kaiser Augustus döneminde adil vergilendirme amacıyla vergi sistemi yeniden düzenlenmiş, devlet maliyesi merkezileştirilmiş, yeni vergiler konmuş, (Turhan, 1982, s.8) Roma'nın maliyesi Kaiser'lerin elinde tutulmuş (Eskicioğlu, 2007, s.1596) iltizam şeklinde alınan vergi maaşla çalışan devlet memurları tarafından tahsil edilmiştir. (Eskicioğlu, 2007, s.159) Ancak 2. Yüzyıl sonlarında mali sistemin çökmesiyle topraktan, servetten ve baştan vergi alınması zorunlu hale gelmiştir. (Turhan, 1982, s.8)

3.yüzyılda imparatorluğun doğu(Bizans) ve batı olarak ayrılmasından sonra, Bizans'ın vergi sistemi de baş vergisi, arazi vergisi, tüccar ve bankerlerden alınan dolaysız vergilerle, ithalat ve ihracattan alınan dolaylı vergilerden oluşmuştur. (Eskicioğlu, 2007, s.162) 4. ve 5. Yüzyılda çöküşe giden yolda vergi kaçakçılığı da yaygın hale gelmiştir. (Sirkeci ve Abdula, 2015, s.1246)

3.1.2. Orta Çağdan 20.Yüzyıla Mükellef Hakları

Ortaçağ Avrupa'sında dini ve ahlaki gerekçelerle, sosyal sorumluluk olarak görülen ve hediye, yardım, fedakarlık şeklinde isimlendirilen isteğe bağlı vergileme söz konusudur. Zaman içerisinde ferman gibi belgelerle cebir kullanılmasa da özellikle savaş harcamaları noktasında devletin yalnız bırakılmaması gerektiği şeklinde psikolojik baskı uygulanarak yardım istenmiştir. (Edizdoğan, 2004, s.146-147) Hazreti Muhammed döneminde Müslümanlardan zekat ve öşür, Müslüman olmayanlardan ise cizye ve haraç alınmaktaydı. Bayram namazından önce durumu iyi olan Müslümanların devlet müdahalesi olmaksızın muhtaçlara verdiği fitre de sosyal adaleti temin eden bir uygulamaydı. (Sirkeci ve Abdula, 2015, s.1249)

Yeni çağ kamu ekonomisi, orta çağ kamu ekonomisinden, aynı ekonomiden para ekonomisine geçilmiş olması, rasyonalizm ve iktisadiliğin devlet ekonomisinde önem kazanmış olması ve anayasalarla imparatorluk ile feodal temsilciler ve feodal temsilcilerle halk temsilcileri arasındaki ikili durumun kısmen azaltılması ve hatta kaldırılması nedeniyle ayrıışmaktadır. Ayrıca, bu dönemde vergi ortaçağdaki gibi olağanüstü gelir kaynağı olmayıp, kamu maliyesinin temel dayanağı haline gelmiştir. (Turhan, 1993, s.11-13)

Siyasal iktidarlar ellerindeki vergilendirme yetkisini kullanarak iktidarlarını güçlendirmek istemişlerse de, mükelleflerin bu yetkinin sınırsız olamayacağı ve verginin meşruiyetini halkın vergilemedeki temsilinden alacağı iradesini ortaya koyması, kendi temsilcileri ile iktidarlar arasında vergilendirme yetkisi ile mükellef hakları dengesinin kurulması noktasında anayasal gelişmeler yaratmıştır. (İnan, 2008, s.25)

Batı demokrasilerinin doğması da, halk temsilcilerinden oluşan parlamentoların yasama yetkilerinin kaynağını bulması da, iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması kaynaklıdır. Tarihte ilk demokrasi savaşımı iktidarların keyfi vergilendirme tutumuna karşı çıkmış, parlamentoların edindiği ilk yetkiler

vergileendirme üzerinde olmuştur. (Çağan, 1982b, s.131) Etimolojik olarak “halk iktidarı” demek olan demokrasinin, genel bir tanımını yapmak güçtür. İlk basit örneklerine rastlanmaktadır. (Ural, 1999, s.451-459)

13. Yüzyılda Fransa ile yaptığı savaş giderleri nedeniyle baronlardan ve halktan ağır vergiler isteyen Kral John’a (Çağan, 1982a, s.15) hakimiyetinde aşırı vergiye maruz kalan baronlar (Dowell, 1965, s.xiii) öncülüğünde din adamları ve halk karşı çıkmış, (İlal, 1969, s.213) kralın mutlak güç olmadığı, iktidarının sınırsız olmadığı, iktidarın ortak paylaşılması gerektiği fikirleriyle bozulan düzene baş kaldırarak Büyük Ferman(Magna Charta)²³ krala zorla imzalatırılmıştır. Bu metin, ilk anayasal metin²⁴ olarak kabul edilmektedir. ²⁵ Ancak bu düzeni değiştirmek için yapılan bu isyanın zamanla feodal beylerin canlarını koruma endişesine dönüşmesi de, insan hakları düşüncesinin tarihteki başlangıcı kabul edilir. (Coşgun, 2008, s.97) Hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü fikrinin tarihte önderi olduğu belirtilen (Giray, 2006, s.63) ve 15 Haziran 1215’te İngiliz Kralı John’a imzalatılan metinde yer alan “... **krallığımızda genel onaylama olmadan hiçbir vergi veya yardım toplanamayacaktır.**” (İlal, 1969, s.216) ifadesi, metinde yer alan diğer sınırlamalar gibi, kralın vergileendirme yetkisinin ne boyutta sınırlandığını açıkça ortaya koymakta ve kendisinden sonra gelen belgelere öncülük eden (Üzeltürk, 2011, s.120) niteliğinin yanında insan hakları ve kişi hürriyetlerine hukuki ve siyasi nitelik kazandırmaya başlamıştır. (İlal, 1969, s.210) Magna Carta’nın 20. Maddesi mükellef hakları ile ilişkilendirilmektedir. (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2016, s.1989-1999) Vergileendirme yetkisinin soylulardan ve din adamlarından oluşan Büyük Kral Meclisi ile paylaşılmış olması, “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi adına atılan ilk dolaylı adımdır. (Aktan vd. 2002a, s.256) Bu ilke “vergiye rıza” ilkesi olarak da ifade edilmektedir. Bu gelişme anayasacılığın ilk adımı, anayasal gelişmelerin başlangıcı, vergilemenin yasal altyapısının oluşumunu sağlayan bir belge olarak vergilerin kanuniliğinin ilkesinin temeli kabul edilmektedir. (Gerçek vd. 2014, s.84) Mükellef hakları ve hukuku esas olarak Magna Carta’da başlar. İnsanların bu noktaya ulaşmaları kolay olmamış, canlarını ve kanlarını veren insanlar, haklarını tabiri caizse söke söke almışlardır. (Erol, 2010b)

²³ Magna Carta tam metnine ulaşmak için, bkz. Roland, J. (t.y.), Magna Carta: The Great Charter, <http://www.constitution.org/eng/magnacar.pdf>, Erişim tarihi 15.08.2018

²⁴ Magna Carta’nın hukuki niteliği ile ilgili çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bkz. (İlal, 1969, s.235-241)

²⁵ Çağan, (1982b, s.131) Magna Carta’nın halk hareketine dayanmadığını belirterek, gerçek anlamda anayasal belgelerin Haklar Dilekçesi ve Haklar Demeci olduğunu ifade etmektedir.

13.yüzyılda para ekonomisinin gelişmesiyle ilk kez parlamento kararıyla İngiltere’de ihraç edilen tüketim mallarından vergi alınması yasal statü kazanmış, vergi normal kamu geliri olarak düzenli toplanmaya başlanmıştır. (Giray, 2006, s.19) 1429’da krala verilen yetkiyle alınan emlak vergisi, din adamlarından alınmamıştır. (Sirkeci ve Abdula, 2015, s.1247)

Ortaçağ Fransa’sında kralın kendi topraklarından gelirleri olağan ve savaş zamanı alınan vergi gelirleri olağanüstü gelir sayılmış, soylulara imtiyazlar tanınarak destekleri korunmuştur. Vergilendirme yetkisi krala ait olup yerel meclisler istenen vergiyi yükseltme, düşürme ve reddetmeye yetkiliydi. Ancak genelde talepler kabul görürdü. (Ağdemir, 2017, s.141-157) Bu dönemde de kral soylu kişilerden ve din adamlarından oluşan meclis onayını alarak vergilendirme yapabiliyor olsa da, sosyal ve siyasal gelişim sürecinde İngiltere’den farklı olarak nüfuzlarını artırmış ve mutlakiyet rejimi hakim olmuştur. (Giray, 2006, s.68-69) 15. yüzyıldan 18. yüzyıl başına dek Genel Meclisi toplamayan krallar diledikleri şekilde vergi almışlardır. (Sayar, 1974, s.25) 15, 16 ve 17. Yüzyıl kaynaklarında İspanyol ve Fransız kaynaklarında tek gelir vergisi alınması savunularak mükelleflerin vergileri eleştirdiği gözlemlenirken (Sirkeci ve Abdula, 2015, s.1248) yine 16. yüzyılda Fransa’da senyörlerin serfleri vergi borçlarını ödemek için sattıkları tespit edilmiştir. (Ağdemir, 2017, s.143) 16. yüzyıl boyunca toplumsal sınıfların vergiye karşı dirençleri isyan, yasa tasarıları, parlamento kararları gibi şekillerde ortaya çıkmıştır. İsyanların bastırılmasında krallar krallık çalışanları ve dükleri kullanmıştır. (Ağdemir, 2017, s.148)

Kapitalizm kimilerine göre geçmişi Roma dönemine kadar götürülen kimilerine göre ise Sanayi Devrimiyle başladığı ifade edilen ve akabinde tüm Dünya’da hakim olan toplumsal, siyasal ve ekonomik sistem olarak tanımlanmaktadır. (Şimşek, 2016, s.17-25) Weber, tarihsel süreçte birçok toplumun kapitalist nitelikte ekonomik etkinlikler içinde olduğunu belirtir ve modern endüstriyel kapitalizmi kastederek kapitalizmin gelişmesini sağlayan ruhun Protestan Ahlak anlayışı olduğunu, bu nedenle de kapitalizmin salt Batı Avrupa’da yer alan inanç ve değer sisteminin etkisinde ortaya çıktığını ifade etmektedir. (Aslan, 2007) Bu bağlamda 15. Yüzyılda İtalya’da başlayan Rönesans’ın aydınlanma hareketinin ve 1517’de Almanya’da Martin Luther’in Protestanlığı ilan ederek Reform hareketini başlatmasının önemli bir dönüm noktası olduğu değerlendirilmektedir.

Almanya köylüleri ile şehir halkı Mart 1525 de giriştikleri toplu mücadele sonucunda “vergi adaleti” kavramının temellerini atmışlardır. Şöyle ki,

gerçekleştirilmesini istedikleri 12 maddelik programın 8. Maddesi şöyledir. *“... tarh edilen vergilerin ağırlığından şikayetçiyiz. Bu köylülerin servetlerini kaybetmelerine yol açmaktadır.. Bundan ötürü, senyörlerin sözü geçen mal mülkü inceleyerek adil vergi tarh etmelerini ve böylece aldığı ücrete layık olan herkesin boşu boşuna çalışmamasını istiyoruz.”* (Can, 2004, s.32)

13. yüzyıldan 17. Yüzyıla kadar İngiltere’de vergi kamu gelirleri içinde istisnai ve parlamento onayı alınarak yapılan niteliğini sürdürmüştür. (Çağan, 1982a, s.17) I.Charles’ın savaş nedeniyle vergilendirme yetkisini onaysız kullanma çabası parlamentoda kabul görmediği gibi, vergilendirme yetkisini özellikle belirten “Haklar Dilekçesi” nin (Petition of Rights) 1628’de kendisine imzalatırılmasıyla sonuçlanmıştır. Mükellef haklarının gelişiminde bir diğer dönüm noktası olan söz konusu gelişme, Magna Carta ile başlayan kralın yetkisini sınırlandırma anlayışını gelenekselleştirdiği gibi kralın parlamento onayı olmadan koyduğu vergileri ödemeyenleri cezalandırma yetkisi de elinden alınıp direnme yetkisi verilerek bir başka yeniliği de beraberinde getirmiştir. (Aktan vd. 2002a, s. 259-260) Kralın kurallara uymaması üzerine tüm vergilendirme yetkisini elinden alan bir kanun çıkarılmış, (Çağan, 1982a, s.18) sonrasında kralın idamına giden bir savaş süreci yaşanmıştır. (Aktan vd. 2002a, s. 259-260) Takip eden süreçte gelen kralların da onaysız vergi alma çabası sonucu 1689’da kral adına ya da kralın ayrıcalığını kullanarak onaysız vergi almasını yasaklayan Haklar Demeci (Bill Of Rights) imzalanmış, yasama yetkisinin sadece Lordlar ve Avam kamarasından oluşan parlamento tarafından kullanılacağı belirtilerek vergilendirme yetkisi güvence altına alınmış (Çağan, 1982a, s.19) parlamento tarafından çıkarılan vergi yasasının kral tarafından iptal edilmesi yasaklanmıştır. (Aktan vd. 2002a, s. 263) Vergilendirmede rıza ve kanunilik ilkeleri bu gelişmelerle somut ve geleneksel bir hal almıştır. (Aktan vd. 2002a, s. 256)

İngilizlerin kolonilerden vergi almak istemesi (Sayar, 1974, s.21) ve uygulanan bu vergilere gösterilen tepki, (Çağan, 1982b, s.131) Amerikan kolonilerini ortak çıkarlar doğrultusunda birleştirmeye başlamıştır. Bu karşı çıkışta süreç, temsilsiz vergi olmaz prensibi esasında Pul Kanunu Kongresi, İlk Kıtasal Kongresinin yapılması ve Virginia İnsan Hakları Bildirgesinin yayınlanması ve nihayet Amerika Birleşik Devletlerinin kurulmasıyla sonuçlanmıştır. (Aktan vd. 2002a, s.265)

Amerika Birleşik Devletlerinin 1776’da bağımsızlığına kavuşmasını takiben, Virginia Anayasası’nın giriş bölümünde Haklar Bildirgesi’nde, halkın temsilcilerinin

rızası alınmadan vergi konulmasının mümkün olmadığı hükmüne yer verilmiştir. (Akyazan, 2009, s.2)

Bağımsızlığın kazanılmasını takiben yeryüzünün ilk Anayasa'sı 1787 tarihli ABD Anayasası olmuştur. Bunu sırasıyla, 1791 Fransız Anayasası, 1809 İsveç Anayasası, 1812 İspanyol Anayasası, 1814 Norveç Anayasası, 1831 Belçika Anayasası, 1848 İsviçre Anayasası, 1848 İtalyan Anayasası, 1848-1850 Prusya Anayasası, 1849 Danimarka Anayasası, 1849 Lüksemburg Anayasası, 1864 Yunan Anayasası, 1866 Romanya Anayasası, 1876 Osmanlı Anayasası, 1887 Hollanda Anayasası ve 1889 Japon Anayasası izlemiştir. (Gözler, 2000, s.3-12)

Anayasacılık düşüncesi olarak tanımlanan ve 1700'lerin sonlarında ortaya çıkan akım, yapılacak hukuki düzenlemenin normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alması ve değiştirilme usulünün diğer kanunlardan daha zor kılınmasını amaçlamaktaydı. Bunun amaçlanmasının temel sebebi ise, temel hak ve özgürlüklerin Anayasa'ya konmak suretiyle devlet iktidarının sınırlandırılması ve böylece yasama organı da dahil olmak üzere, temel hak ve hürriyetlere Anayasa'da belirtilenler dışında kimsenin kanunla bile dokunamamasını sağlamaktır. 1700'lerin sonlarından önce birçok ülkede kanun, ferman gibi hükümler olmakla birlikte, bu nitelikleri taşımadıkları için Anayasa olarak kabul edilmeleri mümkün değildi. (Gözler, 2000, s.3-12)

Görüleceği üzere, İngiltere'de vergilendirme yetkisinin sınırlaması şeklinde ilerleyen tarihi süreç, Amerika'da bağımsızlığın ve vergilendirme hakkının elde edilmesine yönelik işlemiştir. (Bakar, 2011, s.51) Ayrıca, Anayasacılık düşüncesinin de temellerinin ilk anayasayla atıldığı görülmektedir.

18. yüzyılın sonlarında özellikle Avrupa'da ortaya çıkan Sanayi devrimi, ortaya çıkardığı yeni üretim şekillerine bağlı olarak toplumu yeniden düzenlemiş ve oluşan yeni toplum düzeninde üretimin ön planda olup sosyal ilişki ağının çalışma ilişkilerine göre oluştuğu bir yapısal dönüşüm yaşanmıştır. (Bakioğlu, s.1-6)

Yeni bir tarihi çağ başlatan 1789 Fransız Devrimi, diğer alanlarda olduğu gibi vergilendirme alanında da sonuçlar ortaya çıkarmıştır. (Giray, 2006, s.69) Esasen devrimin başlıca nedenlerinden biri de vergilendirme yetkisinin sınırsız ve keyfi kullanımıdır. Devrimden sonra yayınlanan İnsan ve Vatandaş Hakları Demecinde vergilendirme yetkisinin kullanımı ve sınırlarına yer verilmiştir. (Çağan, 1982b, s.131) Devrim kralın vergilendirme yetkisine yeniden parlamento onayı getirmiş, derebeylerin ve kiliselerin bu konuda yetki ve ayrıcalıkları kaldırılmıştır. (Bakar, 2011, s.53) Demeçte vergilemede genellik, eşitlik, belirlilik ve kanunilik ilkeleri düzenlenmiştir.

(Çağan, 1982a, s.25) Bu ilkeler Fransa’da daha sonra, 1791-1945 döneminde yürürlüğe giren 7 anayasada da tekrarlanmıştır. (Akyazan, 2009, s.2)

Mültezimlerin yolsuzlukları gibi gerekçelerle vergi toplanamayıp çiftçilerin ağır vergi yükü altında ezilmesi, zenginliğin kaynağını toprakta gören fizyokratların, tahsili kolay olan, mültezim ihtiyacını kaldıracak tek verginin toprak sahibinden alınmasını içeren her tür yasal düzenlemenin yapılmasını istemelerini doğurmuştur. 18. Yüzyılda tarım üzerinden alınan vergilerin üretimi azalttığını düşünen Fransızlar bu verginin kaldırılmasını ve sadece gayrimenkul üzerinden alınmasını talep etmişlerdir. 19. yüzyılda ise Adam Smith ve Ricardo gibi yazarlar üretimin sermaye birikimine bağlı olduğunu, arazi üzerinden alınan vergilerin sermaye birikimini artıracığını savunmuştur. (Sirkeci ve Abdula, 2015, s.1248)

3.1.3. 20.Yüzyıldan Günümüze Mükellef Hakları

3.1.3.1. Genel Gelişim Seyri

Mükellef hakları, insan haklarının gelişimi temelinde demokrasinin gelişimi, anayasacılık hareketleri ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına bağlı olarak gelişmiştir. (İnan, 2008, s.25)

Batı tipi demokrasilerin Aydınlanma dönemi, Fransız İhtilali ve Amerikan Bağımsızlık Savaşı gibi deneyimlerle şekillenerek günümüz halini alması, 20. yüzyılın başına tekabül etmektedir. Günümüz demokrasisinin en temel özelliği, yürütme ve denetim gücünü serbest seçim ve açık oyla seçilen parlamento aracılığıyla kullanan seçmenlerin bu gücünü doğru kullanmasının teminatı olarak yargının bağımsız olduğu bir sistem olmasıdır. Demokrasiyi ayrı kılan ise bireysel hak ve özgürlüklerin teminat altına alınabilmesidir. Zira totaliter bir rejimde bazı bireyler için haklara sahip olmak ve kullanmak mümkün değildir. Hukuken bu şekilde tanımlanabilecek olan demokrasinin, sosyo-kültürel doku ve toplumsal değerlerden ayrı ele alınması mümkün değildir. Birey, toplum ve devletin birbirinden ne istediği son derece önemlidir. Özgürlük talebi gibi konularda toplumun gösterdiği refleks, kağıt üzerinde aynı olan demokrasilerin kurumsal işleyiş ve bireysel davranışlarını etkilemektedir. İnsan onuruna, tabiatına insanı insan yapan değerlere en uygun sistem, o topluma uygun olarak tanımlanıp işletilip, toplum tarafından benimsenmedikçe sistemin adı demokrasi bile olsa bireyin hak ve özgürlükleri, başka bireyler ve devlet tarafından ezilip elinden alınabilecektir.

Bireyin haklarını korkusuzca arayabildiği, devletin ise bu hakları temin ettiği durumun varlığı halinde demokrasiden söz edilebilir. (Ural, 1999, s.451-459)

İkinci Dünya Savaşı döneminde yaşanan olumsuzluklar sonucunda, 1950’li yıllar insan haklarının devletlerin iç sorunu olduğu anlayışını terk ettikleri, uluslararası alanda korunmasını sağlamak adına kurumsal düzenlemeler yaptıkları bir dönem olmuştur. (Gözübüyük, 1999)

1948 yılında Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından kabul edilen ve Türkiye’nin 1949 yılında onayladığı İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi, sadece anayasalar tarafından kabul edilen temel sivil ve politik haklara ek ekonomik, sosyal ve kültürel hakları da tanımlanmış olmasıyla doğrudan olmasa bile dolaylı olarak mükellef haklarını önemli ölçüde etkilemiştir. (Tamzok, 2018, s.36) Bu bağlamda, 17. maddesinde kabul edilen kimsenin keyfi olarak mal ve mülkünden mahrum edilemeyeceği esası, esasında vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması noktasında yapılan temel düzenlemedir. (Akyazan, 2009, s.2)

Yine 1948’de içerisinde Türkiye’nin de yer aldığı Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü Anlaşması (OECD) imzalanmış, OECD’nin temel amaçları doğrultusunda vergi sisteminin düzenlenmesi üzerine yapılan çalışmalar kapsamında mükellef hakları düzenlenmesi ve etkin şekilde gerçekleştirilmesin önem verilmiştir. (Çetin Gerger, 2011, s.36-37)

Türkiye’nin 1950 yılında imzaladığı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin de insan haklarıyla ilgili maddelerinden bir kısmı mükellef haklarını dolaylı olarak etkilemektedir. (Tamzok, 2018, s.37) 1954 yılında yürürlüğe giren bu anlaşma ile mükelleflere mülkiyetin korunması, adil yargılama, ayrımcılığa tabi olmama ve özel hayatın gizliliği hakları tanınmıştır. (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s.117)

Devletlerin vergilendirme yetkilerini keyfi kullanımlarının insan haklarıyla bağdaşmadığı, 1952 yılında kabul edilen İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşme Ek Protokolü’nün 1. Maddesinde ifadesini bulmuştur. (Akyazan, 2009, s.2)

Evrensel değerler, zaman içerisinde taleplere ve müteakiben de evrensel gerçeklere dönüşmektedir. Serbest piyasa ekonomisinin gelişip yayılması ya da başka bir anlatımla **küreselleşme**, devletin mi birey için yoksa bireyin mi devlet için var olduğu sorunsalının “Devlet, birey için vardır.” şeklinde dönüşümünü beraberinde getirmiştir. (Karyağdı, 2001, s.347) (Karyağdı, 2006) “Vergilendirilmiş kazanç

kutsaldır” olan insan hakları söylemi eksenini, vergi ödeyen insanın haklarına (yükümlü haklarına) yöneltmiştir.(Yaltı Soydan, 2000)

Küreselleşme, vergi politikalarında değişim ve teknolojik yenilikler, vergi yönetiminin ulusal sınırları aşmasına neden olmuştur. Bu da gelişen ihtiyaçlar doğrultusunda vergi idarelerinin yeniden yapılanmasını gerekli kılmıştır. Bununla birlikte etkin vergi idaresi, vergiye gönüllü uyum ve mükellef hakları konularında OECD, AB, BM işbirliği içinde olup, Türkiye’de BM ve OECD bünyesindeki çalışmalara aktif katılım göstermektedir. Uluslararası ticaretin artması devletlerin kendine göre kural benimsemesinden ziyade, ortak ve mükellef haklarını kısıtlaması yasaklanan uluslararası anlaşmalarla kural belirlemesini sağlamış, bu durum da mükellef haklarının önemini artırmıştır. Mükelleflerin kamu gelirlerinin önemli kaynağını sağladığı bilinci ile siyasi baskı yaratarak haklarının belirlenmesi talebi de mükellef haklarını önemli kılmıştır. Mükellef haklarının gelişimi yönetimin kurumsal alt yapısını geliştirecek, bu durum da zincirleme şeklinde birbirini etkileyen şekilde, etkin hizmet ve adaletin temini, büyüme ve refahın artması ve nihayet demokrasinin ve gönüllü uyumun gelişmesini sağlayacaktır. (Çetin Gerger, 2011, s.47-48)

Bütün dünyayı saran ekonomik kriz, 1970’lerden sonra yeniden liberal düşünce çerçevesinde devletin örgütlenmesini gündeme getirmiş, neo liberal ekonomik görüşe göre yeniden devlet tanımı yapılarak birçok gelişmiş ülkede, Reaganizm, Thatcherizm ve ülkemizde Özalizm diye adlandırılan uygulamalarla reform adıyla birçok düzenleme yapılmış, klasik model eleştirilerek devlet yönetiminde **yeni kamu yönetimi (New Public Management)** yaklaşımı benimsenmiştir. (Arslan, 2010, s.21)

1970’lerin sonlarında ve 1980’lerin başlarında klasik bürokrasinin eksiklikler giderek açığa çıkmış, yavaş tempolu bir toplumda geliştirilen geniş, merkezi bürokrasiler ve standartlaştırılmış tek tip hizmetlerin tümü, bilgi toplumu ve bilgi temelli ekonominin zorluklarına dayanamamış, 1990’lı yıllardan beri Batı ülkelerinde kamu yönetimi radikal bir şekilde yeniden biçimlenmiş, yumuşak yasa oldukça popüler bir düzenleyici aygıt haline gelmiştir. Bu bağlamda, müşteri odaklı yaklaşım ile hükümetlerin daha esnek, akıcı, duyarlı ve uygun maliyetli hale gelmesi söz konusu olmuştur. (Gribnau, 2007, s.292-293)

Bu noktada “**yönetişim**” kavramı üzerinde de durmakta fayda görülmektedir.

20.yüzyılda devletin giderek büyümesi ve toplumun taleplerini duyamayacak hale gelmesi ile devlet ve toplum arasında uçuruma son verme, demokratikleşme gereği doğmuştur. Bu uçuruma son vermek için iktidarın tek başına bürokrasi eliyle

kullanımına karşı çıkılmış ve yönetim kavramıyla bir mekanizma kurulmuştur. Kar ve zararda ortak, birbirine üstünlükleri olmayan üç aktör eliyle iktidar paylaşılmıştır. Birinci sandalyede bürokrasi, ikinci sandalyede şimdiye dek uzak tutulan toplum ve onu temsilen toplumun lokomotifini, çekirdeğini oluşturan en etkin ve üretken grubu olan işverenler, özel sektör ve nihayet özel sektör tarafından temsil edilmeyen toplum kesimleri olarak sivil toplum kuruluşları (STK'lar) yerleştirilmiştir. (Güler, s.4-6)

1989 yılında yayımlanan Dünya Bankasının Afrika raporunda sorunların çözümünün “good governance” iyi yönetimle bulunacağını ifade etmesiyle karşımıza çıkan, 1992 yılında OECD tarafından benimsenen, 1997 yılında BM tarafından inceltelen ve kısa sürede AB tarafından da kabul edilen bu kavramın, 21. Yüzyılın katılımcı devlet modelini başka bir ifadeyle, Dünya sisteminin yönetici örgütlerinin, dünya devletlerine yeni giysiler biçme ve giydirme faaliyetlerini yürütme şeklini ifade ettiği belirtilmektedir. Bu kavram Türkiye gündemine 2000 yılında TÜSİAD, OECD, Dünya Bankası ve AB ortaklığıyla yapılan “Avrupa Birliği Yolunda İyi Yönetişim” adlı bir toplantıyla girmiş, daha sonra Güçlü Ekonomiye Geçiş Programında yerini almış ve nihayet 58.Hükümetin Acil Eylem Planında devlet reformunun adı olarak konmuştur. (Güler, s.4-6)

Yönetişim bağlamında devletin piyasadaki aksaklıkları düzenlerken toplumsal sorunları bir bütün olarak çözebilecek politikalar üretme yeteneğine sahip olacak şekilde; müşteri ile vatandaş ilişkilerini ve kamu yararıyla karı optimum seviyede düzenleyebilen, piyasa öncelikli, denetlenebilir ve hesap sorulabilir, saydam, katılımcı bir anlayışla özel sektörü, sivil toplumu ve uluslar arası kuruluşları da yönetim sürecine alan, küresel ile yerel dengesini kurabilen bir yapıya kavuşması gerekmektedir. (Arslan, 2010, s.35-36)

Politika belirleme noktasında, tarafların karşılıklı olumlu etkileşim içinde olmasında yönetişimin vergi dairesine yansıyan yönü, gönüllü uyumu sağlama ve geliştirme noktasında idare tarafından yeni vergi politikaları oluşturulması olarak ifade edilmektedir. (Ay vd. 2010, s.283)

20. yüzyılın dördüncü çeyreğinde mükellef hakları insan haklarında oluşan gelişime bağlı olarak tartışılmaya başlanmıştır. (Gökbunar ve Çetin, 2010a, s.17-25) 1987’de Uluslararası Maliye Derneği’nin düzenlediği “İnsan Hakları ve Vergilendirme” konulu seminerle mükellef haklarına yönelik tartışmalar başlamıştır. (Gerçek vd. 2015b, s.231) 1990’lı yıllara yaklaşırken OECD üyesi ülkelerin önemli bölümünde vergi sisteminde önemli değişiklikler yaşanmıştır. (Çetin Gerger, 2011, s.37) 1990 yılında

mükellef hakları ile ilgili olarak OECD tarafından hazırlanan rapora göre OECD, üye ülkelerin çoğunda “mükellef bildirgesi” olmadığı sonucuna varmış, (Gerçek vd. 2015b, s.231) tam üyesi olan ülkelerin “mükellef hakları bildirgesi” veya “mükellef hakları imtiyazı” açıklamaları istenmiş olup bu çağrı karşılık bulmuştur. Daha sonra, pek çok ülke bu yöndeki çalışmalarına hız vermiş olsa da, mükellef haklarının belirlenmesi ve açıklanmasıyla ilgili olarak çalışan ülkelerin öncülüğünü İngiltere, ABD ve Avustralya çekmiştir. (Öz, 2015)

1990 yılında OECD Mali İşler Komisyonu Çalışma Grubu “Mükelleflerin hakları ve yükümlülükleri” başlıklı bir belge yayınlamıştır. Bu tarihte, üzerinde çalışılan ülkelerin Mükellef Hakları Bildirgeleri olmamakla birlikte aşağıda yer alan hak ve ödevlerin tüm sistemlerde mevcut olduğu açıklanmıştır. (OECD, 2003, s.3)

Tablo 1.

OECD Mali İşler Komisyonu Çalışma Grubu Tarafından Yayımlanan Belgede Tüm Sistemlerde Mevcut Olduğu Açıklanan Mükellef Hak ve Ödevleri

Temel Mükellef Hakları
· Bilgilendirilme, yardım alma ve dinlenme hakkı
· Başvuru-İtiraz edebilme hakkı
· Ödenmesi gerekenden daha fazla vergi ödememe hakkı (mükelleflerden kanunla öngörülenden fazla vergi alınmamalı, ödenmesi gereken tutarın doğru tespiti için mükellefler vergi idaresinden yardım alabilmeli, öngörülen vergi kolaylıklarından yararlanabilmelidirler).
· Kesinlik (ödenen verginin önceden belli olması) hakkı (mükellefler ödemeleri gereken vergiyi önceden bilmelidirler).
· Özel yaşamın gizliliğine saygı hakkı
· Vergi mahremiyeti ve gizliliği hakkı
Mükelleflerin Yükümlülükleri
· Vergi idaresine karşı dürüst olma yükümlülüğü
· Vergi idaresi ile işbirliği yapma zorunluluğu
· İstenilen bilgi ve belgeleri doğru ve zamanında teslim etme yükümlülüğü
· Kayıt tutma yükümlülüğü
· Vergileri zamanında ödeme yükümlülüğü

Kaynak : (OECD, 2003, s.3)

2003 yılında OECD tarafından mükellef hakları bildirgelerinde yer alan temel haklar ve yükümlülüklerle ilgili belirlemeler yapılmıştır. (Çetin Gerger, 2011, s.38)

3.1.3.2. Mükellef Birliklerinin Kurulması

1900'lerin başından itibaren mükellef haklarını korumak amacıyla Mükellef Birlikleri oluşturulduğu görülmektedir. İlk birlikler 1919 yılında Avustralya ve İngiltere'de kurulmuş, daha sonra ise 1969 yılında merkezi Lüksemburg'da olan Avrupa Mükellefler Birliği ve 1988 yılında merkezi Washington'da bulunan Dünya Mükellefler Birliği kurulmuştur. (Öz, 2015) Günümüzde 6 kıtada 50 birlik faaliyetini sürdürmektedir. (Gerçek vd. 2015b, s.135)

3.1.3.3. Çeşitli Ülkelerde Mükellef Haklarının Gelişimi ve Bugünkü Durumu

Çalışmanın bu bölümünde, mükellef haklarının 20.yüzyıldan itibaren farklı ülkelerde ne şekilde yol kat ettiği özetle açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1.3.3.1. İngiltere

Belki de, en meşhuru Magna Carta olan bildirgeler, geçmişten bu yana hakları tanımak için kullanılmışsa da, ilk modern bildirge 1991'de İngiltere'de ortaya çıkmıştır. Daha kaliteli ve duyarlı kamu hizmetine ulaşmak için özel tasarlanan bildirge, yeni kamu yönetimi anlayışının bir parçası olarak görülebilir. (James vd. 2004, s.338)

James, Murphy ve Reinhart ile Williams'tan aktarıldığına göre 1986'da yayınlanan ve 1991'de revize edilen Mükellef Bildirgesi ile vergilendirme yetkisinin ne şekilde kullanılacağıyla ilgili prensipler ortaya konmuş, mükelleflere adil ve etkin hizmet verme amaçlanmıştır. Bildirge adında hak kelimesine yer verilmemesi vergi hukukunun işleme sistemi temelinde mükellef hakları kavramı altında bir yapı olmadığını göstermektedir. 1996 yılında idari yetkilerin geniş olduğu bir vergi sisteminden beyan rejimine geçilmesi ve birçok klavuz çıkarılarak mükelleflerin bilgilendirilmesiyle mükellef hakları ile ilgili Dünya'daki gelişime uygun olarak "mükellef odaklı" yaklaşıma geçilmiştir. 2003'te yayınlanan broşürlerle hizmet taahhütlerine yer verilmiş, 2004'te ise İç Gelir Mükellefleri İçin Bildirge yayınlanmıştır. 2005'te idari organizasyonda değişiklik yapılmıştır. Mükellefi müşteri olarak tanımlayan bir anlayışla bildirge üzerinde kapsamlı yenileme çalışmaları yapılmış, 2009'da "Sizin Bildirgeniz" adıyla yeni bir belge yayınlanmıştır. (Bakar, 2011, s.47-50)

Williams'a göre İngiltere'de mükellef hakları; bilgi alma hakkı, vergi idaresinin kararlarını gözden geçirmesini isteme hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı ve yargısal başvuru hakkı olarak sıralanmaktadır. (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2016, s.1989-1999) Mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması noktasında İngiliz Vergi İdaresi tarafından 1986 yılı Temmuz ayında "Mükellef Hakları İmtiyazı"nın yayınlanmasının bu konudaki ilk girişim olduğu ifade edilmektedir. (Gerçek, 2006, s.124)

İngiliz Gelir İdaresi, üyelerine "Vergi Komisyon Üyesi" ismi verilen bir Kurul olarak oluşturulmuş, mükellef odaklı yönetime başarılı şekilde geçilebilmesi için çalışma prensipleri, mükellefleri anlama, onların sorunlarını çözme, gelir idaresi - mükellef ilişkilerini hızlı ve etkin bir şekilde kurma, mükelleflerin vergiye uyumunu artırma olarak belirlenmiştir. Mükelleflerin itirazlarının öncelikle idari yollarla çözümü hedeflenmiş, ombudsmana gidilmesi ve ombudsman tarafından haklı bulunması halinde verilen tavsiye nitelikli kararlarla idare yanlışı düzeltmektedir. (Öz, 2015)

3.1.3.3.2. Amerika Birleşik Devletleri

1979'da ombudsmanlık müessesinin IRS içinde oluşturulmasını takiben²⁶, mükellef haklarının açıklanıp duyurulması amacıyla ABD Kongresi, 1988'de Mükellef Hakları Bildirgesini kanunlaştırmıştır. 1994 yılında ABD İç Gelir İdaresi (IRS)'in mükelleflere müşteri odaklı davranmasını sağlamak, müşterilere aktif savunma hizmeti sunmak, mükellef yararına politikaların geliştirilmesinde önemli rol oynamak, IRS ile mükellef arasında oluşacak sorunlarda mükelleflere destek olmak ve sorunlarını çözmek amacıyla vergi idaresinin dışında ve bağımsız idari bir birim olarak Mükellefin Avukatı İdaresi²⁷ kurulmuştur. (Öz, 2015) Bir başka deyişle, kurumun oluşturulma amacı IRS'in haksız uygulama ve işlemlerinden mükellefleri korumaktır. (Ateş, 2004) Vergi mükelleflerinin karşılaştığı en ciddi 20 sorunun özeti; bu problemleri çözmek için öneriler; ve müşteri hizmetlerini iyileştirmek ve vergi mükellef yükünü azaltmak için diğer IRS çabaları ile ilgili olarak Ulusal Vergi Mükellefi Avukatının Kongre'ye senede 2 kez rapor sunması zorunlu hale getirilmiştir.²⁸ Yerel IRS biriminden bağımsız olarak

²⁶ Konu hakkında detaylı açıklama için bkz, <https://taxpayeradvocate.irs.gov/about/our-history> (Erişim 22.08.2018)

²⁷ Konu hakkında detaylı açıklama için bkz, <https://taxpayeradvocate.irs.gov/about-tas/taxpayer-rights> (Erişim 22.08.2018)

²⁸ Konu hakkında bkz. <https://www.irs.gov/advocate/reports-to-congress> (Erişim 22.08.2018)

Ulusal Vergi Mükellefi Avukatına bağlı olan Yerel Vergi Mükellefi Avukatı²⁹ ile IRS'den bağımsız olarak Düşük Gelir Vergisi Mükellefi Kliniği programı (LITC) oluşturulmuştur.³⁰ (Öz, 2015) Greenbaum'a göre diğer ülkelerden farklı olarak mükellef haklarını kanunla açıklanmış, Kongre'nin 1988'de Mükellef Hakları Bildirgesini kabul ve ilan etmesinin ardından, 1996 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 2, 1998 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 3 kanunlaştırılmış, böylece vergileme sürecinde mükelleflerin sahip olduğu hak ve ödevlerin daha kapsamlı düzenlenmesi sağlanmıştır. (Öz ve Buzkıran, 2015, s.857) Vergi toplamadan sorumlu IRS personelinin yetkilerini kötüye kullandığı düşüncesi ile başlayan değişimle 1998'de Vergi Yeniden Yapılanma ve Reform Kanunu yayınlanmıştır. Takip eden dönemde eyaletler bazında da mükellef haklarına yönelik düzenlemeler yapılmış, ayrıca 2005 yılında IRS tarafından "Mükellef Olarak Haklarınız" belgesi yayınlanmıştır. (Bakar, 2011, s.51-52) Haziran 2014'te IRS, vergi kanunundaki mevcut hakları on temel hakla birleştiren bir Vergi Mükellefi Haklar Bildirgesi'ni kabul etmiştir. (OECD, 2017, s.47) Amerika Birleşik Devletleri Mükellef Hakları Bildirgesi'nin sonunda; "Haklarınızı Bilin!" sloganı yer almakta olup, bildirgenin geliştirilmesi amacıyla 115.kongrede de(2017-2018) bazı yasal değişiklikler yapılmıştır. (Tamzok, 2018, s.37) Uluslararası Mükellef Hakları Konferansları yapılmış, dördüncüsü ise 2019 yılında yapılacağı duyurulmuştur.³¹ Amerika Birleşik Devletleri tarafından ilan edilen mükellef hakları³² bilgi alma hakkı, özel hayatın ve mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, itiraz etme ve yargıya başvurma hakkı, doğru vergi miktarından daha fazlasını ödememe hakkı, iyi niyetli mükelleflerin ceza ve faizin kaldırılmasını isteme hakkı, temsil edilme hakkı, çözülmemiş vergi problemleri için yardım hakkı, mükellefe nazik davranılması hakkıdır. (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2016, 1989-1999)

3.1.3.3. Avustralya

Avustralya'da ise 1986'dan itibaren diğer birçok ülkede olduğu gibi beyan sistemi gelişmiş, mükelleflerin gönüllü uyumu esas alınmıştır. (Wheelright, 1997, s.228)

²⁹ Konu hakkında bkz. <https://www.irs.gov/advocate/local-taxpayer-advocate> (Erişim 22.08.2018)

³⁰ Konu hakkında bkz. <https://www.irs.gov/advocate/low-income-taxpayer-clinics> (Erişim 22.08.2018)

³¹ Konu hakkında bkz. <https://taxpayerrightsconference.com/> (Erişim 22.08.2018)

³² Konu hakkında bkz. <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights> (Erişim 22.08.2018)

James, Murphy, Reinhart ve Wheelright'tan aktarıldığı üzere 1993'te Parlamento Devlet Hesapları Komisyonu'nun tavsiyesi üzerine Mükellef Bildirgesi 1997 yılında yayınlanmıştır ve yasal niteliği yoktur Türkçe'nin de aralarında olduğu 20 farklı dilde yayınlanan söz konusu belge, 2003 yılında biri detaylı diğeri özet olmak üzere iki versiyonda yenilenmiştir. Mükelleflerin vergiye, idareye ve haklarına bakışının her yıl düzenli şekilde ölçüldüğü ülkede, bildirge son olarak 2010'da revize edilmiştir. (Bakar, 2011, s.56-59) Yurtsever'e göre, Avustralya Vergi İdaresi mükellef hakları konusunda ileri bir seviyede olup, faaliyetlerini müşteri odaklı bir şekilde ve çalışma esasına dayalı olarak sürdüreceğini, mükelleflere dürüst, profesyonel, objektif ve adil bir şekilde müdahale edeceğini ve gerek ihtiyaç duyulan yardımın sağlanması gerekse de hizmet standartları oluşturulmasını temin edeceğini taahhüt etmiştir. Bildirgede yer verilen haklar, mükelleflere adil, eşit ve rasyonel ölçülerde davranılma hakkı, aksi kanıtlanmadığı sürece mükellefin dürüst olduğu ve kendisine bu şekilde davranılmasını bekleme hakkı, mükellefin temsilci seçebilme ve vergi işlerinde danışmanlık hizmetinden yararlanabilme hakkı, mükellefin vergisel yükümlülüklerini anlaması ve yerine getirebilmesi ile ilgili her türlü yardım alma hakkı, mükellefin gizlilik hakkı, mükellefe ait sırların saklı tutulması hakkı, mükelleflerin bilgilendirilme hakkı, vergi ile ilgili işlemler hakkında açıklama isteme hakkı, şikâyetle bulunma hakkı, vergi yükümlülükleri yerine getirilirken vergi masraflarını en aza indirme hakkı, vergi idaresinin yaptığı işlemlerden sorumlu olması şeklinde sıralanmıştır. (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2016, 1993-1994)

3.1.3.3.4. Kanada

Kanada'da gelir vergisi sisteminin en önemli parçası 1917 yılında yapılan düzenleme ile en başından beri vergi mükelleflerinin haklarının korunması olmuştur. Kanada gelir vergisi sisteminin işleyişi, kanunlar temelinde hazırlanan beyanların doğruluğu, ölçülebilir olmasa da önemli olan mükelleflerin dürüstlüğü ve gönüllü uyuma bağlıdır. Vergi sisteminin adaleti konusunda, mükellef algılarının zarar görmemesini sağlamak için, Kanada'daki yasal düzenlemeler, vergi mükelleflerinin temel haklarını tanımak ve yetkilerin kötüye kullanımına karşı korumak için çeşitli önlemler içermektedir. (Li, 1997, s.83-84)

Sistem en başından beri, mahremiyeti, gizliliği ve temyizi tanımakla birlikte, son 20 yılda hakların tanınmasında artış yaşanmış, 1982'de bazıları mükellefler için önem

arz eden temel hakların garanti altına alınması için birtakım şartlar getirilmiş, takiben de şartlara uygun yasal düzenlemeler yapılmıştır. (Li, 1997, s.85)

Bugün itibariyle de, Kanada Gelir İdaresi (CRA) profesyonellik, saygı, dürüstlük ve işbirliği gibi kurumsal değerler üzerinde, mükelleflerin vergi ödeme ve bilgi verme gibi ödevleri yerine getirmesi için gereken bilgi ve diğer hizmetlerin sunumu halinde gönüllü uyumun artacağı temel inancı ve yüksek doğruluk, profesyonellik, kibarlık ve adalet standartlarıyla hizmet vereceğini taahhüt etmektedir. (Canada Revenue Agency - CRA, 2013a) Ayrıca, 16 maddeden oluşan Mükellef Hakları Bildirgesine ek olarak beş maddeden oluşan Küçük İşletmeler Taahhüdü yer almaktadır. (CRA, 2013b)

Kanada'nın Vergi Mükellefi Hakları Belgesi, diğer ülkelerdeki muadillerinin çoğu gibi, yasada yer almamakta ve bağlayıcı nitelikte olmayan bir dizi taahhütten oluşmaktadır. Ayrıca, mükellef bilgilerinin özellikle vergi dışı amaçlarla kullanımı gibi noktalarda eksiktir. (Christians, 2016, s.3)

3.1.3.3.5. Fransa

Fransa'da 1975 yılında önce idari bir düzenleme olarak yayınlanan, ve mükelleflerin denetim sırasındaki haklarını vurgulayan bildirge, Mükellef Bildirgelerinin ilk örneği olarak kabul edilmektedir. Ancak salt mükelleflerin vergi denetiminden doğan haklarını esas alması nedeniyle çoğu kaynakta yer almamaktadır. Bildirgeye 1987 yılında yasal statü kazandırılmıştır. Dünya ile eş zamanlı olarak, vergi sisteminin basitleştirilmesi, şeffaflık, teknoloji kullanımı gibi amaçlar gözetilerek, vergi idaresinin yeniden yapılanmasına 2000 yılında başlanılmıştır. Gerçek kişi mükelleflere yardımcı olmak adına mükellef temsilcisi birimi, şirketlere yardımcı olmak için büyük işletmeler yönetim birimi, ihtilafların çözümü için danışma ve itiraz merkezi, mükelleflere yardım için eğitim araştırma merkezi, şeffaflık ve etkinlik için ise kamu hizmetleri evi kurulmuştur. (Bakar, 2011, s.54) Fransız vergi denetim stratejisinin ana unsurlarından biri, denetimlerde mükellef haklarının daima ön planda tutulmasıdır. (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005)

3.1.3.3.6. Almanya

Alman mali sisteminde, mükellef hakları temelini Anayasa ve uluslararası kaynaklardan almaktadır. Bu temelin 20.yüzyılın ilk yarısına kadar uzandığı görülmektedir. 1919'da yürürlüğe giren Alman Mali Kanununda mükelleflerin tarafsız

ve yasalara uygun vergilendirme, bilgilendirilme, yardım alma, başvuru, gizlilik ve mahremiyet haklarına rastlanmaktadır. (Bakar, 2011, s.54-55) 1919 Anayasasına takiben yürürlüğe giren 1949 Anayasası, 1990 yılında yaşanan birleşme ile tüm Almanya'nın Anayasası³³ haline gelmiştir. Vergi sisteminin unsurlarını oluşturan, vergi idaresi, vergi mevzuatı ve vergi yargısı ile ilgili olarak Anayasa'da oldukça ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Ancak “verginin yasallığı”, “kanun önünde eşitlik ve özel ayrımcılık yasağı” ile “verginin mali güçle orantılı olması” ilkeleri özel hükümlerde yer almayıp Anayasa Mahkemesi kararları ile somutlaştırılmıştır. Geleceğin güvence altına alınması için değişim adıyla anılan reform çalışmaları çerçevesinde “Modern Devlet- Modern Yönetim” programına uygun olarak, “Vergi Reformu 2000” ve takiben 2003 yılında “Gündem 2010” adıyla yeni bir reform paketi ortaya konulmuştur. (Can, 2004, s.1-2-19) 1977 tarihli Vergi Usul Kanununda vergi incelemesi detaylıca düzenlenip idareye gerekli güç verilirken, aynı zamanda idareyi sınırlayan ve mükellefi koruyan, incelemeye başlanmadan belli bir süre önce inceleme kararının tebliğ edilmek zorunda olunması böylece sürpriz/ani incelemenin önünün kapatılması, mükellefin inceleme memurlarını ret edebilme hakkı, inceleme sonucunda bağlayıcı karar isteyebilme hakkı gibi haklar düzenlenmiştir. (Değirmendereli, 2015, s.64)

3.1.3.3.7. İrlanda

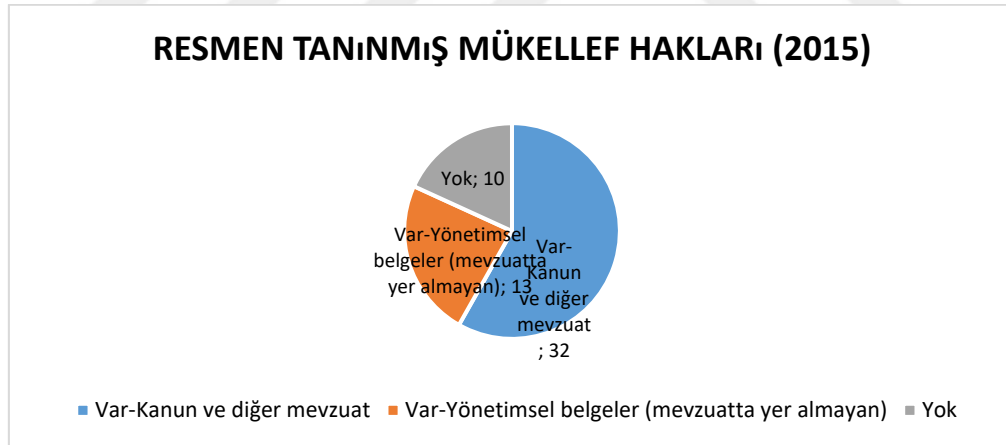
Gelir denetimlerinin nasıl ve ne şekilde yapıp sonuçlandırılacağı konusunda, içerisinde mükellef haklarına da yer verilen "Gelir Denetçileri İçin Uygulama Yönergesi" ile İrlanda gelir idaresi tarafından belirlenmeler yapmıştır. Denetimlerde mükelleflerin haklarını gösteren “Haklar Bildirgesi” dikkate alınmaktadır. (Karadeniz, 2005a) Bu kapsamda, başlıca ele alınan mükellef hakları, nezaket ve anlayış, dürüstlük varsayımı, bilgi alma hakkı, tarafsızlık ve dürüstlük, doğru vergi miktarını ödeme, mahremiyet ve güvenilirlik, denetim sonuçlarının gözden geçirilmesini isteme, uyum maliyetlerini minimize etme ve tutarlı uygulama olarak sıralanabilir. (Karadeniz, 2005b)

3.1.3.4. OECD’ye Göre Mükellef Haklarının Son Durumu

OECD tarafından 2017 yılı için yayınlanan OECD ve Diğer Gelişmiş ve Gelişen Ekonomiler Hakkında Karşılaştırmalı Bilgiler raporunda; (OECD, 2017, s.47) vergi

³³ Tüm Anayasa metni için bkz. <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80207000.pdf> Erişim Tarihi 22.8.2018

idarelerinin kamu yararı ve halk adına karşılıklı güvene dayanarak vergi toplamalarının, gönüllü uyum sağlanmış verimli modern yönetim için önemli olduğu, katılımcıların çoğunun sahip olduğu idari işlemler hakların tanınması yaklaşımının daha esnek ve hizmet odaklı, yasal düzenlemelerle belirlenmesinin ise daha sağlam görülebileceği, mahremiyet, müracaat, doğru tutarda vergi ödeme, bilgilendirme, yardım ve haber alma ile kesinlik haklarının temel mükellef hakları olarak en çok uygulanan düzenlemelere (tüzük, yasa vs.) yansıyan haklar olduğu, işbirliği dürüstlük, zamanında doğru bilgi ve belge sağlama, kayıt tutma ve vergi ödeme ise bu şekilde düzenlenen temel yükümlülükler olduğu, 2015 yılı itibarıyla rapora konu 55 ülkeden 13'ünde idari düzenleme, 32'sinde ise yasal statüyle mükellef haklarının resmen tanındığı, diğer 10 ülkede ise düzenleme olmadığı, söz konusu ülkelerin 48'inde de vergi mükelleflerinin şikayetleri ile ilgilenmek için özel bir kurumun var olduğu, ülkelerin mükellef haklarını ele alışında farklılıklar olduğu, örneğin bazılarının sadece denetim esnasındaki haklar olarak ele aldığı ifade edilmiştir. (OECD, 2017, s.47) Raporda herhangi bir açıklamaya rastlanmamışsa da, Türkiye'nin mükellef hakları noktasında yayımlandığı bildirge ile yönetsel bir belge sahibi olarak ele alındığı değerlendirilmektedir.



Şekil 1. OECD ve Diğer Gelişmiş ve Gelişen Ekonomiler Hakkında Karşılaştırmalı Bilgiler Raporuna Konu Ülkelerde Resmen Tanınmış Mükellef Haklarının Niteliği

Kaynak: OECD, 2017



Şekil 2. OECD ve Diğer Gelişmiş ve Gelişen Ekonomiler Hakkında Karşılaştırmalı Bilgiler Raporuna Konu Ülkelerde Vergi Mükelleflerinin Şikayetleriyle İlgilenmek Amacı Taşıyan Özel Bir Kurum Olup Olmadığı

Kaynak: OECD, 2017

3.1.3.5. Güncel Tartışma Konuları ve OPTR

Dünya'nın tartıştığı güncel konuları anlamak adına, ilki 2015 yılında yapılan Uluslararası Mükellef Hakları Konferansları³⁴ takip etmekte fayda görülmektedir. Vergi mükellefi haklarının küresel olarak etkili vergi idaresi için nasıl bir temel oluşturduğunu keşfetmek için söz konusu konferanslara Dünyanın dört bir yanından hükümet yetkilileri, akademisyenler ve uygulayıcının katılmaktadır.

Konferansların ikincisi, 2017 yılında Avusturya'nın Viyana kentinde yapılmıştır. Konferansın ilk günü dört başlık altında paneller düzenlenmiştir. Bunlar sırasıyla; vergi mükellefi hakları çerçevesi ve gerekçesi; gizlilik ve şeffaflık; çok taraflı yargı alanındaki uyuşmazlıklarda mükellef haklarının korunması ve haklara erişim: azaltılmış ajans bütçeleri döneminde hizmet kalitesi hakkı konularında olmuştur. (Robersen, A.R, 2017a) İkinci gün ise yolsuzlukla mücadele ve cezalar, mükellef haklarının korunmasında hükümetler arası aktörlerin rolü, güven inşası üzerine vergi ajanslarının kültürel dönüşümü ile vergi dairesi gücüne ilişkin korunma başlıkları altında paneller düzenlenmiştir. (Robersen, A.R, 2017b)

2018 yılında yine benzer konu başlıkları altında Hollanda'da üçüncüsü toplanan³⁵ konferansta IBFD³⁶, vergi mükelleflerinin dünya çapındaki haklarının

³⁴ Konferans gündem, malzeme, video, görüş vb. bilgiler için bkz. <https://taxpayerrightsconference.com/conference-archive/>, Erişim tarihi 20.10.2018

³⁵ Konu hakkında bkz. https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/abataximes_home/18mar/18mar-promotion-3rd-international-conference-on-taxpayer-rights/ Erişim tarihi 22.08.2018

korunmasında yaşanan gelişmeleri takip etmek için tarafsız bir platform olarak Mükelleflerin Haklarının Korunması Gözlem Evi (OPTR³⁷) faaliyete geçirilmiştir. (Sander, 2018) OPTR, vergi mükelleflerinin vergi ilişkilerinde haklarının etkili bir şekilde korunması için ilkeleri, asgari standartları ve en iyi uygulamaları belirleyecek ve küresel uyumu gözlemleyecektir. (IBFD, t.y1)

“Vergi Mükelleflerinin Temel Haklarının Pratik Korunması” konulu 2015 IFA Kongresi'nde Prof. Dr. Pasquale Pistone ve Prof. Dr. Philip Baker tarafından oluşturulan standartları takip eden IBFD tarafından Mükellef Haklarının Korunmasına İlişkin 2015-2017 Genel Raporu, temsilciler³⁸ tarafından ülkeler bazında hazırlanan Ulusal Raporlar hazırlanmış ve ilgililerin kullanımına açılmıştır.³⁹

Konferansın dördüncüsünün ise 2019 yılında yapılacağı duyurulmuştur.⁴⁰

3.2. Ülkemizde Mükellef Hakları

3.2.1. Osmanlı Döneminde Mükellef Hakları

İnalçık'a göre Osmanlı, çeşitli amiller vasıtasıyla mali usullerini Abbasiler'in parlak devirlerindeki gelişmiş şekillerine dayandırmış ve kendinden önceki Müslüman devlet nizamlarından yararlanmıştır. (Kazıcı, 2014, s.13-14)

Osmanlıda, İslam hukuk normlarına göre oluşturulan şer'i ve örfi hukuk sistemleri olduğu görülmektedir. İslam hukukunda delil, asli ve fer'i olmak üzere ikiye ayrılmakta olup, Kur'an, Sünnet, İcma ve Kıyas asli; Örf, istishab gibileriye fer'i niteliktedir. Asli delil kaynaklarından hareketle normları belirlenmiş şer'i hukuka ek olarak padişahların irade ve fermanlarına dayanan ve modern anlamda kanunilik özelliği taşıyan ve şeriate uygun örfi hukuk normları da bulunduğu görülmektedir. Ancak, burada Padişahların da başına buyruk hareket edemeyeceği, şeriatın emirlerine uymak zorunda olduğunu unutmamak gerekir. Zira bu konuda Hz.Peygamber “Allah'ın emirlerine uymayana itaat yoktur.” demek suretiyle evrensel bir kaide koymuştur. (Kazıcı, 2014, s. 14-27)

³⁶ IBFD, uzun yıllara dayanan vergi araştırması ve akademik faaliyetlere destek ve katkıda bulunma amacı ile uluslararası sınır ötesi vergi uzmanlığı sağlayan bir uluslararası kuruluştur. Konu hakkında bkz. <https://www.ibfd.org/>, Erişim tarihi 20.10.2018

³⁷ Observatory for the Protection of Taxpayers' Rights

³⁸ Türkiye gözlemcisi Prof. Dr. Billur Yaltı'dır. Temsilciler için bkz. <https://www.ibfd.org/Academic/Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>, Erişim tarihi 20.10.2018

³⁹ Raporlar için bkz. <https://www.ibfd.org/Academic/National-Reports-Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>, Erişim tarihi 20.10.2018

⁴⁰ Konu hakkında bkz. <https://taxpayerightsconference.com/> Erişim tarihi 22.08.2018

Osmanlı İmparatorluğunda da verginin tarihsel gelişimi Avrupa Ortaçağındakine benzemektedir. Pelin'e göre, Osmanlı finans ve vergi sisteminin tarihi, tanzimata kadar karanlıktır. Kuruluşunda vergiler anavatandan getirilmiş, kısmen fethedilen yerlerde bulunan örf ve adete göre alınmış fakat yavaş yavaş bütün kanunlarda olduğu gibi şer'i esasların etkisine girilmiştir. Bu nedenle Dikmen'e göre, Osmanlı'da vergiler, şer'i ve örfi olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. (Aktaran: Turhan, 1993, s.10)

Töreye göre, Osmanlı padişahı, memleketin sahibi olarak, tebeasının canı ve malı üzerinde tasarruf sahibiydi. Ancak bu güç, keyfi olarak değil, kanun, nizam ve ananelere dayanılarak kullanılırdı. Örf, adet ve mahalli şartlar dahilinde mahalli şekilde oluşturulan sancak kanunlarının zaman zaman padişahlarca genel kanunlar halinde toplanmasıyla da, askeri ve idari yetkililerin dilediği gibi vergi tarh etmesi, ceza kesmesi, vatandaşın haksızlığa, zorbalığa ve taşkınlığa maruz kalması da engellenirdi. (Kazıcı, 2014, s. 30-33) Osmanlı yönetimi altında bulunan ve kendilerine "Allah'ın emaneti" olarak bırakılan farklı din, mezhep, ırk mensubu insanları, sömürme değil, hizmet etme siyaseti izlemiş, vatandaştan vergi alınması noktasında mali ve hukuki sıkıntıya sokmadan vergilendirme yapılması hedeflenmiş, vergi koyarken mükelleflerin hukuki ve içtimai durumları gözetilmiştir. (Kazıcı, 2014, s. 70-74)

Osmanlı İmparatorluğunun vergi sistemi şer'i hükümlere göre şekillenmiş olmakla birlikte, (Aktan vd. 2002a, s.58) dinin yanında gelenekten, kültürden, coğrafyadan etkilenecek oluşturulan ya da devletin olağanüstü ihtiyaçlarından doğan vergiler de söz konusudur. (Mutlu, 2009, s.21) Osmanlı, fethettikleri yerin hukuki yapılarını birden değiştirmemiş, halkı bağlı olduğu vergi ve hukuk sistemi içinde belli süre bırakarak zamanla Osmanlı hukuku ile bütünleştirmiştir. (Kazıcı, 2014, s. 29)

Buna ek olarak sınır boylarında ve bazı önemli askeri bölgelerde padişaha ve saray erkanına ait bölgelerde yer alan bağ ve bahçelerin bakımında reayanın angarya olarak nitelediği emek gücünden yararlanılarak vergi uygulanmıştır. (Aktan vd. 2002b, s.2) Osmanlı Devleti'nde geçici olarak konan verginin bile zamanla kalıcı hale getirilmesi, hiçbir dönem değişmeyen bir kural haline gelmiştir. (Ağar, 2007, s.373)

Fethedilen toprakların özelliğine göre her yerde aynı olmamakla birlikte, askeri güvenliğinin sağlanması ve iktisadi fayda elde edilmesi amacıyla, topraktan ve reayanın gelirinden dolaysız, reayanın devlet memuruna, tımar sahibine hizmet ederek ödediği dolaylı vergiler düzenli olarak alınmıştır. (Aksoy, 1999, s.15) Osmanlı vergiyi(tekalif); milli gelirden bir kısmını, milletin mal ve canlarını korumak amacıyla yapılan harcamalar için, devlet sandıklarından yapılan masraflar olarak tanımlamıştır. (Çelik,

2013, s.10) Tekalif olarak adlandırılan bu vergi sistemi şer'i ve örf'i vergilerden oluşmaktaydı. (Kayan, 2000, s.84) Fıkıh kitaplarında belirtilen ve kanunnamelere dayandırılan (Aktan vd. 2002b, s.2) şer'i vergiler zekat, öşür, haraç ve cizye, (Dikmen, 1964, s.57) gelenek, kültür, coğrafya ile ilgili olarak alınan ve kanunname veya fermana dayanarak (Aktan vd. 2002b, s.2) alınan örfi vergiler ise başlangıçta olağanüstü zamanlarda alınıp daha sonra zorunlu hale gelen (Aktan vd. 2002a, s.63) ağnam, ağıl ve kışlak vergisi, yatak ve otlak vergisi, otluk vergisi, kovan vergisi gibi vergilerdir. (Eskicioğlu, 2007, s.226-227) Osmanlı vergi düzeninde vergi baştan tahakkuk ettirilerek vergi borcu mükellefe bildirilirdi. (Küçükkalay, 2002, s.888) Ancak, toprak düzeni ve askeri düzenle iç içe geçmiş vergi sistemi nedeniyle merkeziyetçi bir vergi idaresi kurulamamıştır. (Öncel vd. 1985, s.10) Vergilerin bir bölümü, devlete gördükleri hizmete karşılık olarak bazı kamu görevlilerine Tımar Sistemi uyarınca tahsis edilmiş ve bunlar tarafından halktan tahsil edilirken, geri kalan kısım ise artırma ile mültezimlere devrediliyor ve onlar tarafından toplanıyordu. (Akyazan, 2009, s.3)

Tımar sahiplerinin köylülere angarya yüklemesi gibi özellikle devlet otoritesinde yaşanan zayıflama sonucu 17. Yüzyıldan itibaren mültezimlerin 4 katını bulan haksız vergiler aldığı görülmektedir. Zamanla mültezimlerin zulümleri sonucu, halkın kendi içinden “ayan” seçilmiş, bunlar başlangıçta halkı korumuşsa da zamanla mültezimlerle anlaşarak kendileri iltizam almaya başlamışlardır. Mültezimler, ayanlar, mütesellimler, beylerbeyi ve voyvodalar için çeşitli zamanlarda bu durum söz konusudur. Devlet çeşitli noktalarda yapılan haksız vergi uygulamalarının farkında olsa da, çözümü çoğu zaman kadılara bırakmış, vergi artırımı taleplerini reddetmiş ancak belirtilen grupların uygulamalarına mani olamamış, 16. yüzyıldan itibaren isyanlar çıkmaya başlamış (16. yüzyıl boyunca Celali isyanları, 1730-Patrona Halil isyanı, 1829-1830-Atçalı Kel Mehmet İsyanı) III.Murad döneminde ise çıkarılan adalet fermanı ile zalim memurlara karşı halkın silahlanmasına cevaz verilmiştir. Yavuz Sultan Selim dönemi alimlerinden İdris-i Bitlisi'nin eserlerinde, Kanuni Sultan Süleyman tarafından Semendire kadılarına gönderilen fermanda, Osmanlı devlet adamı Koçi Bey'in risalelerinden dönemin vergisel koşulları görülebilmektedir. (Aktan vd. 2002b, s.1-20)

Anayasacılık düşüncesi olarak tanımlanan ve 1700'lerin sonlarında ortaya çıkan akım, yapılacak hukuki düzenlemenin normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alması ve değiştirilme usulünün diğer kanunlardan daha zor kılınmasını amaçlamaktaydı. Bunun amaçlanmasının temel sebebi ise, temel hak ve özgürlüklerin Anayasa'ya konmak suretiyle devlet iktidarının sınırlandırılması ve böylece yasama

organı da dahil olmak üzere, temel hak ve hürriyetlere Anayasa’da belirtilenler dışında kimsenin kanunla bile dokunamamasını sağlamaktır. 1700’lerin sonlarından önce birçok ülkede kanun, ferman gibi hükümler olmakla birlikte, bu nitelikleri taşımadıkları için Anayasa olarak kabul edilmeleri mümkün değildi. (Gözler, 2000, s.3-12)

Osmanlı Anayasacılık hareketinin başladığı dönem de 19. yüzyılın başlarına tekabül etmekte olup, mükellef hakları için de önemli sonuçlar doğurduğu değerlendirilmektedir. Bu dönem Sened-i İttifak ile başlayıp Tanzimat ve Islahat Fermanı ile devam etmiş, ilk anayasa olan Kanun-i Esasi 1876’da yayınlanmıştır. (Gözler, 2004, s.161)

16. yüzyılın ikinci yarısından itibaren zayıflayan merkezi otorite karşısında, devletle halk arasında irtibatı sağlayan mahalli ileri gelenler olarak tanımlanan ayanlar merkezi otorite karşısında ciddi şekilde gücünü artırmıştır. (Akyıldız, 1998, s.209-210) İlk kez Avrupa’dan esinlenerek yenilikler yapmak isteyen ve hatta layihalar yayınlayan, karar alma sistemini kişisellikten çıkarmak için meşveret sistemini yeniden kurumsallaştıran III.Selim’in çabaları, devlet sisteminin temellerine dokunmadan reform yapmaya çalışması nedeniyle demokratik bir gelişme için olumlu ortamı yaratamamış ve tahttan indirilmiştir. (Pamir, 2004, s.71-72) Öyle ki, 1808’e gelindiğinde isyan sonucu tahttan indirilen padişahı tekrar başa getirmek için gelen Alemdar Mustafa Paşa, III.Selim’in öldürüldüğünü görür, II.Mahmut’u başa getirir ve kendisi de sadrazam atanır. Sukunet amacıyla ayanları İstanbul’a davet ederek Sened-i İttifak metni imzalanır. Osmanlı’da eşi benzeri olmayan bu metin, İlber Ortaylı tarafından “**gecikmiş Magna Carta**” olarak tanımlanmaktadır. (Akyıldız, 1998, s.209-210) Kavalalı Mehmet Ali Paşa gibi ayanların katılmaması nedeniyle ayanlarının üçte ikisinin imzaladığı (Pamir, 2004, s.74) bu belge bir yandan padişahın yetkilerini sınırlarken bir yandan da fiili ve bölgesel birer iktidar olan ayanlara yetkiler tanımaktadır. (Gözübüyük, 1999, s.104)

Kamu hukuku yazarlarının hukukun üstünlüğünü esas alan hukuk devleti kurma yolunda atılmış bir adım olarak kabul ettikleri, iktidarı sınırlayıcı ilk anayasal belge olan (Öz, 2004) senedin, üçüncü maddesinde hazine ve devlet gelirlerinin toplanma ve korunmasında padişah buyruklarını yapmaya, (Pamir, 2004, s.75) beşinci ve yedinci şartında, “*fukara ve reaya*”nın korunmasını, vergilendirilmelerinde ölçülü davranılmasını, zulm edilmemesini öngörüyordu. Aksine davranışı men edeceklerini de taahhüt ediyorlardı. (Gözler, 2000, s.3-12) Bu durum, vergilendirme yetkisinin ayanların denetimine verildiği, (Çağan, 1982a, s.34) ayanlar halkın temsilcisi olmasalar

da bu durumun “temsilsiz vergi olmaz” ilkesine atılan ilk adım olduğu belirtilmektedir. (Güneş, 2008, s.78-79) Yedinci maddede yer verilen hükümler, vergilendirmede "keyfiliğin yasaklanması", "hukukiliğin aranması", "vergilemede adaletin sağlanması" gibi hususlar Hukuk Devleti ilkesinin gerçekleştirilmesi ve reayanın korunması ve mühimdir. Alemdar Mustafa Paşanın senedin imzalanmasından beş hafta sonra öldürülmesi, zaten uygulamasının denetlenmesi ile ilgili hüküm olmaması nedeniyle ölü doğduğu belirtilen senedin önemsizleşmesini, ayanların dağılmasını, merkezi hükümetin güçlenmesini, asla hayat bulamayan belgenin padişah tarafından kaldırılmasını sağlamıştır. (Pamir, 2004, s.77) Bu dönemde başlatılan vergi devrimi kapsamında, mükelleflerin gelirleri üzerinden nakdi vergi alma modelinin destekleyicisi kurumlar kurularak hayata geçirilmiş, vergi biliminde kesinlik ve uygunluk kuralları uygulanmaya başlanmış, reformlar kapsamında borç istenmişse de, vergi reformunun batının aleyhine döneceği düşüncesi ürkeklik yaratmıştı. Kapitalist gelişimin başlattığı Sanayi Devrimi ucuz hammadde temini ve üretilen mal satışını zorunlu kılmış, Osmanlı'yı sömürmenin devamı için yeni bir Osmanlı İmparatorluğuna engel olunmaya çalışılmıştır. (Pur, 2012, s.25-30)

II. Mahmut'un ölmesinin ardından tahta çıkan Abdülmecit, tartışmasız şekilde kendi iktidarını sınırlayan, kanunların bir Kurul tarafından hazırlanılarak onayına sunulacağı, tebaasına yaşama hakkı, mülkiyet hakkı, insan onuruna saygı ilkesi, kişi dokunulmazlığı gibi temel haklar ve ilkeler birtakım temel hak ve özgürlükler veren, mali güce göre vergilendirme, kanunun üstünlüğü, kanun önünde eşitlik (Müslüman ve Müslüman olmayı herkesin eşitliği) gibi temel ilkeler getiren bir anayasacılık hareketi gibi görülebilecek, **Türklerin ilk “temel haklar beyannamesi” veya “haklar fermarı”** olarak görülen, iktidarı sınırlaması ve temel bir takım haklar benimsemesiyle maddi anlamda anayasa olarak görülen ancak hiyerarşik üstünlüğü nedeniyle anayasa olarak kabulü mümkün görülmeyen Tanzimat Fermanı'nı (Gülhane Hattı Hümayunu) 1838'de yayınlamıştır. (Gözler, 2000, s.3-12)

Osmanlı demokratik gelişiminde ikinci aşama olan, Türk anayasa düzeninde ilk vergisel kuralı getiren, tüm yönleriyle hukuk devleti anlayışına ilk adım olarak kabul edilen ve padişahın tek taraflı iradesiyle vergilendirme yetkisini sınırladığı fermandaki ilkeler doğrultusunda, vergi hukuku alanında kanun niteliği taşımasa da nizamname ve talimatnamelerle birçok düzenlemeler yapılmış, tamamen keyfi ölçülere göre icra edilen ve ülkenin iktisadi hayatının yıkılmasına neden olan iltizam usulünün değiştirilmesini, vergide adaletin sağlanarak herkesten ödeme gücüne göre vergi alınmasını öngörmüş,

örfî vergiler kaldırılmıştır. (Öz, 2004) Ferman ile Tımar Sistemi ve iltizam yöntemi de kaldırılmış, başarı sağlanamaması üzerine iltizam açısından geri adım atılmıştır. (Akyazan, 2009, s.4) Örfî vergilerin yerine herkesten ödeme gücüne göre alınan tek bir vergi (ancemaatin vergisi) getirilmiş, söz konusu verginin toplanması noktasında da toplayanların tekrar tekrar vergi istemesi, toplanan vergileri zimmetine geçirmesi ve hatta kişileri hürriyetlerinden alıkoymalarına kadar suistimaller yaşanmıştır. (Türklü, 2016, s.130-142)

Yine Abdülmecid'in tek taraflı iradesi ile 1856 yılında yayınlanan Osmanlı anayasacılık hareketleri içinde atılmış önemli bir adım olan Islahat Fermanı, hukuki ve anayasal statüsü Tanzimat Fermanı ile aynı olan, tebaaya o dönem Avrupa ülkelerinde tanınan temel hak ve özgürlüklerinin önemli bir kısmının tanındığı, müslim ve gayrimüslimler arasında tam anlamıyla eşitliği hedeflemiş, vergisel anlamda da bu ayrım kaldırılmıştır. Ayrıca Islahat fermanıyla askere alınma noktasında kaldırılan ayrım sonrası gayrimüslimlerin de askere alınmaları söz konusu olmuş, ancak belli bir bedel ödeyerek askerlik yapılmaması mümkündü. Bu durum gayrimüslimler için haraç vergisinin devamı görülürken, müslümanlar için ise yeni bir haktı. (Gözler, 2000, s.19-23)

Tanzimattan sonra Fransız yargı sistemi örnek alınarak vergi yargısında yaşanan gelişmeler ortaya çıkana kadar, Osmanlı'da vergi yargısından söz etmek pek mümkün değildir. Günümüzdeki gibi olmasa da, vergisel uyuşmazlıkların çözümüne dair ilk yetki 1864'te yürürlüğe giren Vilayet Nizamnamesinde verilmiştir. Bugünküne benzer ilk vergi yargısı teşkilatı ise vergi uyuşmazlıklarını inceleme ve karara bağlama görev ve yetkisiyle donatılarak 1868 yılında kurulan “Şura-i Devlet Nizamnamesi” (Danıştay) olmuştur. (Yıldız ve Bostan, 2017, s.110)

1875 yılında yayınlanan Adalet Fermanıyla, daha önceki fermanlarda vergilendirmeye dair belirlenen hususlar yinelenmiştir. (Öz, 2004)

Anayasacılık tarihini inceleyen Alman Hukukçu Cristian Rumpf Türk demokrasi kurumlarının Avrupa örneklerini birkaç yıl geriden izlediğini ve Türkiye'nin Almanya'dan daha fazla demokrasi deneyimi olduğunu söylemiştir. Bu deneyimin bir diğer önemli noktası Abdülhamit tarafından halkın temsili olmaksızın hazırlatılan, tek taraflı olup ferman niteliğinde olduğu belirtilen, diğer fermanlardan farklı olarak Batı anayasaları gibi madde madde oluşturulmuş, 8 ila 26. Maddelerinde içlerinde eşitlik(17.md), mali güce göre vergi (md.20) ve kanunilik (md.25) temel hak ve özgürlüklerle ilkeleri düzenleyen ve 1876'da ilan edilen değiştirilmesi açısından katı bir

anayasa, yani Kanun-u Esasi vardır. (Gözler, 2000, s.19-23-43) İlk anayasamız olup 119 maddeden oluşan söz konusu metnin 96. maddesi kanunsuz vergi konamayacağı, uygulanıp tahsil edilemeyeceğini düzenleyen yani kanunilik ilkesini yineleyen bir maddedir. 1878’de padişah Meclis’i kapatıp vergilendirme yetkisini yine kendisi kullanmaya başlamışsa da 1881 yılında bu yetkiyi Duyun-u Umumiye’ye devretmiştir. II.Meşrutiyetin 1909 yılında ilanı ile Anayasa’nın yeniden uygulanmaya başlamasıyla vergilendirme hükümleri yeniden hayat bulmuş, (Akyazan, 2009, s.4) yapılan esaslı değişikliklerle, padişahın sahip olduğu yetkiler yasama lehine sınırlandırılmış, meclisler gerçek bir yasama organı olmuş, bakanlar kurulu parlamenter sistemdeki yerini bulmuştur. Kanun-u Esasi’nin 1908 yılına kadar uygulanamaması nedeniyle vergilendirme hakkının sınırlandırılması, esas olarak kağıt üzerinde kalmıştır. (Öz, 2004)

Balkan Harbinde ihanete uğrayan Türkler içinde, Lozan öncesi dönemde milliyetçilik ve azınlık karşıtlığı tohumları yeşermeye başlamış, bu dönemde ikisi Anadolu’da biri İstanbul’da başlayan üç önemli halk hareketi yaşanmıştır. Türk toplumunda adaletsizliğe karşı birlikte hareket etme ögesini başlatan bu isyanlar, Türklerin ödediği vergilere ilave olarak gayrimüslimlerin vergilerini ödemeyi reddetmesiyle sonuçlanmıştır. 1906 tarihli Erzurum isyanında Müftünün halkın yanında yer alması, Osmanlı mali tarihinde ilk kez yerini almış ve gelecek süreçlere örnek olmuştur. Bir diğer önemli olay ise 1908 Boykotu olup, Osmanlı dinginliğinde kımıldanma yaratan, sessiz emekçi ve toplumun başkaldırısı olarak nitelenen bu olay ile yabancıların ekonomideki ağırlığına karşın ulusal sermayeye dönüşümün kökeninde yatan Türk Ulusalçılığının yayılımı başlamıştır. (Pur, 2012, s.43-49)

Osmanlı İmparatorluğu için de mükellef haklarının Dünya’daki diğer örneklerine uygun olarak, insan haklarının gelişimi temelinde demokrasinin gelişimi, anayasacılık hareketleri ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına bağlı olarak geliştiği açıktır.

3.2.2. Cumhuriyet Döneminde Mükellef Hakları

Osmanlı’nın son dönemlerinde baş gösteren Birinci Dünya Savaşı’nın kaybeden tarafı olarak 1920’de imzalanan Sevr anlaşmasıyla, vergilendirme yetkisi Meclis’in elinden alınmış ve devlet mali bağımsızlığını kaybetmiştir. Kurtuluş savaşı döneminde millet adına bu yetkiyi Mustafa Kemal fiilen kullanmaya başlamış, daha sonra ise halk

temsilcilerinden oluşturulan takdir komisyonları vergilendirme görevini ifa etmiştir. Nihayet 23 Nisan 1920’de Büyük Millet Meclisi bu yetkiyi kullanmaya başlamıştır. (Akyazan, 2009, s.3)

1 Mart 1922’de yaptığı konuşmada yer alan ifadeleriyle Mustafa Kemal’e göre, milli mücadelenin amacı tam bağımsızlıktır. Tam bağımsızlık ise ancak mali bağımsızlıkla mümkündür. (Pur, 2012, s.183-186) Türkiye Cumhuriyeti Devleti döneminde Batı Avrupa vergi sistemi getirilmeye çalışılmıştır. (Tosuner, 1989, s.21) 1921 Anayasasında yetkiler Meclise verilmekle birlikte vergilendirmeye dair hüküm yoktur. Yine aynı yıl Başkomutanlık Kanunuyla süre sınırıyla Mustafa Kemal’e bu yetki devredilmiştir. 1923’te imzalanan Lozan Anlaşmasıyla Türkiye Cumhuriyeti’nin vergilendirme yetkisine 7 yıl bazı sınırlamalar getirilmiştir. (Akyazan, 2009, s.3) 1921 Anayasasının temel hak ve özgürlükleri ile yargı fonksiyonuyla ilgili düzenlemeleri barındırmaması ancak üç yıl yürürlükte kalabilmesine neden olmuştur. (Tanör, 1996, s.267) 1924 Anayasasının 84 ve 85. Maddelerinde kanunilik ilkesi açıkça düzenlenmiş olsa da, 1929 krizi gibi gerekçelerle bu ilke ihlal edilmiştir. (Akyazan, 2009, s.3) Temel haklara ilişkin diğer hükümlerin ise mükellef haklarına zemin hazırlayan diğer hükümler olduğu da açıktır.

Mükellef ile Devlet arasında hak ve yükümlülük dengesini gösteren ve Cumhuriyetin ilk yıllarında Mustafa Kemal Atatürk tarafından ifade edilen aşağıdaki cümle, Türk vergi tarihinin önemli kilometre taşlarından birini oluşturmaktadır. (Karyağdı, 2006)

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

Yine, aynı döneme dair yasama yılı açılış konuşmalarında, borçlanmaya başvurmaksızın tutumlu davranma, halkı baskı altına almaktan ve rahatsız etmekten, ticari ve ekonomik işlemlere zarar vermekten kaçınarak yeterli geliri sağlamanın hedeflendiği görülmektedir. (Pur, 2012, s.186-188)

Tuncer tarafından da ifade edildiği üzere, 1925 yılında iki mühim gelişme yaşanmıştır. Bunlardan ilki, Devlet’in temel geliri olan ve 600 yıl uygulanan “Aşar” vergisinin kaldırılmasıdır. İkincisi ise, 1914 yılından beri uygulanan “temettü” vergilerinin kaldırılmasıdır. (Aktaran: Baykara, 2007a) 1926’da Kazanç Vergisi getirilmiş ve devletin ilk yargı oluşumu olan vergi itiraz ve temyiz komisyonları kurulmuş, (Yıldız ve Bostan, 2017, s.110) 1922’de kaldırılan Danıştay, 1927’de yeniden

kurulmuştur. (Yıldız ve Bostan, 2017, s.113) 1928’de vergiler mali tekeller, tüketim ve gümrük vergileri, kazanç vergisi ve diğer dolaysız vergiler ile belediye ve özel idare vergiler olmak üzere dört gruba ayrılmaktaydı. Bu dönemde, maliyecilere bakılırsa, mükelleflerin çoğu dürüst ve iyi niyetli değillerdi. Mükelleflere göre ise, vergi yükü ağırdı, haksızdı ve memurlar hazine menfaatini düşünürken adil davranmıyordu. (Pur, 2012, s.185)

1930-1939 yılları arasında Bina Vergisi Kanunu ve Arazi Kanunu uygulanmaya başlanmıştır. (Kayan, 2000, s.84) 1939 yılında yayınlanan 3692 sayılı Kanun ile vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına önemli yetkiler verilerek, vergi yargısında bütünlük oluşturulmaya çalışılmıştır. (Yıldız ve Bostan, 2017, s.111)

Türkiye Büyük Millet Meclisi yasama yılı açılış konuşmaları irdelendiğinde, Atatürk’ün tarihe, mükellef haklarına sirayet eden önemli cümleler bıraktığı görülmektedir.

1936’da yaptığı konuşmasında Atatürk, iyi ilkeler ve iyi uygulamanın sevindirici sonuçlarının vatandaş tarafından hiçbir işte vergi konusunda olduğu kadar önemle izlenmeyeceğini ifade etmiştir. Yukarıda yer alan ve hazine çıkarının devlet hakkı ile mükellef ödevinin çok dengeli karşılaştırılması gereğini belirten sözlerinin de geçtiği 1937 tarihli konuşmasında ayrıca, maliye memurlarının halk ile ilişkilerinde, halk için çalışan bir halk hükümetinin niteliği olan, çok fazla dikkat ve ilgi gösterme, en fazla güven ve inan verme ilkelerinin gelişimine özellikle önem verilmesi gereğini ifade etmiştir. Nihai olarak vefatından 10 gün önce Celal Bayar tarafından okunan konuşmasında, vergi sistemlerini mükellef yararına iyileştirme ve hafifletirme prensiplerinin tam bağlılık içinde başarıyla izlendiği ve uygulandığı ifade edilmektedir. (Pur, 2012, s.188-192)

1940-1950 döneminde İkinci Dünya Savaşı’nın etkisiyle artan harcamaların etkisiyle Varlık Vergisi, Toprak Mahsulleri Vergisi, Ayni Muamele Vergisi gibi yeni vergiler yürürlüğe konulmuştur. (Ejder, 2000, s.128) Bugün yapılan değişiklikler için temellerin atıldığı, bugün bile yapılacak vergi düzenlemelerini kolaylaştıran ve 1946’da başlayan yenilikler kapsamında, 1949 yılında vergi reformu kapsamında kaldırılan Kazanç Vergisi yerine Esnaf Vergisi ile Gelir ve Kurumlar Vergisi kabul edilmiştir. Buna ek olarak, dağınık şekilde kanunlarda yer alan usul hükümleri Vergi Usul Kanunu kapsamında toparlanmıştır. (İnan, 2010, s.350-363) Bu kanun ile vergi yargısına dair dağınık mevzuat hükümleri toparlanmıştır. (Yıldız ve Bostan, 2017, s.111) 1957’deki Gider Vergileri Reformuyla vergi sistemi batılı bir hukuki çerçeve kazanmıştır. (Öncel

vd. 1985, s.12) 1959’da modern vergicilik ve adalet ilkelerine uygun olarak Veraset ve İntikal Vergisi çıkarılmıştır. (İnan, 2010, s.350-363) 1961’de ise halen yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu yayınlanmış, vergi yargısı ile ilgili önemli bir düzenleme getirilmemekle birlikte, bu dönemde vergi uyuşmazlıklarının VUK hükümlerine tabi olanları üç dereceli bir yargılama süreci içinde sırasıyla Vergi İtiraz Komisyonları, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay’dan oluşan bir sürece tabi tutulmuştur. (Yıldız ve Bostan, 2017, s.111) Zamanına göre mükelleflere iyi bir hukuki koruma sağladığı düşünülen söz konusu kanunun devlet odaklı korumadan mükellef odaklı olup “mükellef hakları” olarak ifadesini bulan yapıya dönüşemediği ve hatta modern gelişmenin tersine gelişiminin mükellef haklarını kısıtlayıcı, ortadan kaldırıcı şekilde ilerlediği ifade edilmektedir. (Baykara, 2007b)

1948’de içerisinde Türkiye’nin de yer aldığı Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü Anlaşması (OECD) imzalanmış, OECD’nin temel amaçları doğrultusunda vergi sisteminin düzenlenmesi üzerine yapılan çalışmalar kapsamında mükellef hakları düzenlenmesi ve etkin şekilde gerçekleştirilmesin önem verilmiştir. (Çetin Gerger, 2011, s.36-37)

Türkiye’nin 1950 yılında imzaladığı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin de insan haklarıyla ilgili maddelerinden bir kısmı mükellef haklarını dolaylı olarak etkilemektedir. (Tamzok, 2018, s.37) 1954 yılında yürürlüğe giren bu anlaşma ile mükelleflere mülkiyetin korunması, adil yargılama, ayrımcılığa tabi olmama ve özel hayatın gizliliği hakları tanınmıştır. (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s.117)

Devletlerin vergilendirme yetkilerini keyfi kullanımlarının insan haklarıyla bağdaşmadığı, 1952 yılında kabul edilen İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşme Ek Protokolü’nün 1. Maddesinde ifadesini bulmuştur. (Akyazan, 2009, s.2)

Küreselleşme, vergi politikalarında değişim ve teknolojik yenilikler, vergi yönetiminin ulusal sınırları aşmasına neden olmuştur. Bu da gelişen ihtiyaçlar doğrultusunda vergi idarelerinin yeniden yapılanmasını gerekli kılmıştır. Bununla birlikte etkin vergi idaresi, vergiye gönüllü uyum ve mükellef hakları konularında OECD, AB, BM işbirliği içinde olup, Türkiye’de BM ve OECD bünyesindeki çalışmalara aktif katılım göstermektedir. (Çetin Gerger, 2011, s.47-48)

1961 Anayasası ile devlet, **insan haklarına dayanan** demokratik, sosyal bir hukuk devleti olarak düzenlenmiştir. Vergilendirmede genellik, mali güce göre vergilendirme ve vergilendirmede kanunilik ilkeleri benimsenmiş, anayasal yargı

uygulamaya konmuştur. 1982 Anayasası'nda ise 1961 Anayasası'ndan farklı olarak; devlet **insan haklarına saygılı** olarak tanımlanmış, verginin bir ödev olması görüşünden hareketle, “Vergi Ödevi” ile ilgili düzenleme, “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı İkinci Kısımın, “Siyasî Haklar ve Ödevler” başlıklı Dördüncü Bölümünün 73. maddesinde yapılmış, Maliye politikasının sosyal amacı gereği verginin adaletli ve dengeli şekilde alınacağı, Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin değiştirilmesinin ve kaldırılmasının da kanunla olacağı, Bakanlar Kurulu'na verilebilecek yetkinin “vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükleri” de kapsayacağı, sıkıyönetim ve olağanüstü hâller saklı kalmak üzere, Anayasa'nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler, kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemeyeceği, vatandaşlar için getirilecek para, mal ve çalışma yükümlülüklerinin Olağanüstü Hâl Kanunu'nda düzenlenebileceği, savaş veya savaşı gerektirecek bir durumun baş göstermesi hâlinde vatandaşlar için getirilecek yükümlülükler kanunla düzenleneceği, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebileceği, vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda **Danıştay kararları esas alınacağı** kayıt altına alınarak, vergilendirme yetkisinin ne şekilde kullanılacağına çerçevesi belirlenmiştir. (Akyazan, 2009, s.3)

Bununla birlikte, bilindiği üzere, 16 Nisan 2017 tarihinde yapılan referandum ile gerçekleştirilen Anayasa değişikliğinin⁴¹ ardından 24 Haziran 2018 tarihinde yapılan Cumhurbaşkanlığı ve Milletvekili Genel Seçimleri sonucunda Türkiye'de hem yasal hem de fiili olarak yeni hükümet sistemi olan Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmiştir. 16 Nisan 2017 Anayasa değişikliği ile birlikte Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine anayasal ve yasal altyapı hazırlanmıştır. Bu kapsamda, kanunun sekizinci maddesiyle Anayasanın 104.maddesinde yapılan değişiklikle Cumhurbaşkanı devletin başı ve yürütme yetkisinin sahibi olarak belirlenmiştir. Aynı maddede, Cumhurbaşkanının, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabileceği, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler

⁴¹ 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG: 11 Şubat 2017, 29976.

Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemeyeceği, Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamayacağı, Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamayacağı, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanacağı, Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale geleceği de hüküm altına alınmıştır. Yine bu kapsamda kanunun 16.maddesiyle Anayasanın 73.maddesinde yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

1982 Anayasasında belirlenen mükellefin haklarının temelini oluşturan ilkeler ile bir kısım hakları şöyle sıralayabiliriz. 2. maddeden hareketle, insan haklarına saygı, Atatürk milliyetçiliğine bağlılık, demokratik, sosyal, hukuk devleti ve kanuni idare ilkeleri, 10. maddeden hareketle kanun önünde eşitlik, hukuki güvenlik ilkesi, 13. maddeden hareketle ölçülülük, 73. maddeden hareketle genellik, mali güç, karşılıklılık, kanunilik, adalet ve eşitlik ilkeleri ve 125. maddeden hareketle başvuru hakkı sayılabilir. Dolaylı olarak özel hayatın gizliliği, mülkiyet hakkı, hak arama hürriyeti, dilekçe ve bireysel başvuru hakkı, ombudsmana gitme hakkının da mükellef haklarına etkisi olduğu açıktır.

Vergilendirme yetkisi açısından durum değerlendirildiğinde, Osmanlı’nın son dönemlerinden itibaren mükellef lehine sınırlandırılan bu yetki, Cumhuriyet dönemi anayasalarıyla geliştirilmiş, özellikle 1961 ve 1982 Anayasalarında yer alan Anayasa Mahkemesi’nin kararlarıyla çerçevesi netleştirilmiştir. Ancak, kanun, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler, özelge ve yargı kararlarından oluşan Türk vergi mevzuatının mükellefler için olduğu kadar idare için de takibi oldukça zor olup, basit, anlaşılır, sade bir mevzuata ihtiyaç olduğu açıktır. (Akyazan, 2009, s.29)

1982 Anayasasında Devletin nitelikleri arasında sayılan “insan haklarına saygılı” ibaresi, yazından da görüleceği üzere insan hakları temelinde ilerleyen mükellef hakları açısından temeli oluşturmaktadır. Mükelleflere milliyet ayrımı yapılmaması gereğini“ Atatürk milliyetçiliğine bağlı” ifadesi, “demokratik” ibaresi ise gerek en geniş özgürlükleri tanıyan bir sistem olması gerekse de temsilsiz vergi olmaz ilkesi bağlamında, “hukuk devleti” ibaresi ise başta mükellef hakları olmak üzere sistemin beyni ve sigortası niteliğini taşır.

1961 Anayasasında devlet, insan haklarına dayalı olarak tanımlanmışken, 1982 Anayasasında bu tanım insan haklarına saygılı olarak değiştirilmiştir. Doktrinde bu iki

kavramın devletin haklara bakışını gösterdiği, kendisini insana dayandıran ve var oluş nedeni olarak insan haklarını gören devletten, artık insanı ve dolayısıyla haklarını temel almayan ve haklara sadece saygı duyan bir devlete geçildiği yönünde görüşler bulunmakla birlikte, bunun bir tanımlama farkından öteye geçemeyeceğini belirten görüşler de mevcuttur. Ancak önemli olan, devletin, pozitif hukukunda insan haklarını ne kadar tanıdığı, nasıl düzenlediği ve ne ölçüde sınırlandırdığıdır. (Gözler, 2000, s.119-121)

Doktrindeki görüşlerden hareketle, bu tanımlama farkının devletin var oluş nedenini insana dayandırmaktan vazgeçtiği ve artık sadece insan haklarına saygı duyan bir yapıya büründüğü dolayısıyla da var oluşunu mükellef haklarının tanınıp, korunup, geliştirilmesi üzerine tanımlamadığı düşünülebilirdi de, bizce pozitif hukukun gelişim seyrine bakıldığında söz konusu değişiklik tanımlama farkından öteye geçmez.

1960-1970 döneminde kalkınmanın finansmanı için ek vergi gündeme gelmiş, gerçek usulde olmasa da tarım kazançları vergilenmeye başlanmış, servet beyanı kabul edilmiş, vergi oranları yükselmiş yatırım teşvikleri başlamıştır. Ancak bu durumlar hakkında, mükelleflerce karşı kampanya yürütülmüştür. Oluşturulan vergi paketi 1970 yılında kabul edilmiş, sisteme yeni vergi türleri getirilmiştir. 1970- 1979 yılları arasında kayda değer bir gelişme olmamıştır. 1980 sonrası dönemde yeniden değerlendirme ve ücretin vergi dışı bırakılması konularında mükelleflerin talepleri olmuşsa da sonuç alınamamıştır. 1950-1985 döneminin ikinci reformu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'dur. (Kumrulu, 1988, s.195-211)

Mükelleflerin ödeme gücüne kayıtsız olan katma değer vergisi gibi dolaylı vergilerin bütçe vergileri içerisindeki payının uzun yıllardır yüzde yetmişe yakın seyretmesi dikkate alındığında, söz konusu durumun aslında mükellef hakları açısından oldukça sıkıntılı olduğu açıktır. Mükelleflerin Anayasal haklarını dikkate almayan, mali gücü dikkate almaksızın herkese aynı oranda uygulanan söz konusu vergilerin sosyal hukuk devleti gereklerine aykırı olarak vergilendirmede ve gelir dağılımında adaleti bozduğu, mükellef haklarının ihlaline sebebiyet verdiği açıktır.

Mükellef haklarıyla ilgili en önemli gelişmelerden biri vergi yargı sisteminde yaşanmıştır.

1982 reformuyla birlikte, mükellefler ve idare için verimsiz olan, zaman ve para kaybı yaşatan üçlü yargılama sistemi ikili hale getirilmiş, mükelleflere ilk derece mahkeme olarak itiraz ve temyiz komisyonları yerine kurulan vergi mahkemesine başvurma hakkı tanınmıştır. Adil yargılama hakkının bir sonucu olarak uyuşmazlıkların

kısa sürede sonuca vardırılması amacıyla istinaf uygulaması 2014 yılında sisteme dahil edilmiştir. (Yıldız ve Bostan, 2017, s.114-125)

20. yüzyılın dördüncü çeyreğinde mükellef hakları insan haklarında oluşan gelişime bağlı olarak Dünya’da tartışılmaya başlanmıştır. (Gökbunar ve Çetin, 2010a, s.17-25) 1990’lı yıllara yaklaşırken OECD üyesi ülkelerin önemli bölümünde vergi sisteminde önemli değişiklikler yaşanmıştır. (Çetin Gerger, 2011, s.37)

1970’lerden sonra neo liberal ekonomik görüşe göre yeniden devlet tanımı yapılarak birçok gelişmiş ülkede olduğu gibi, ülkemizde de Özalizm diye adlandırılan uygulamalarla reform adıyla klasik model eleştirilerek devlet yönetiminde **yeni kamu yönetimi (New Public Management)** yaklaşımı benimsenmiştir. (Arslan, 2010, s.21)

Bu noktada daha önce açıklanan “**yönetişim**” kavramı üzerinde de durmakta fayda görülmektedir. Bu kavram Türkiye gündemine 2000 yılında TÜSİAD, OECD, Dünya Bankası ve AB ortaklığıyla yapılan “Avrupa Birliği Yolunda İyi Yönetişim” adlı bir toplantıyla girmiş, daha sonra Güçlü Ekonomiye Geçiş Programında yerini almış ve nihayet 58.Hükümetin Acil Eylem Planında devlet reformunun adı olarak konmuştur. (Güler, s.4-6)

1990 sonrasında vergi kanunlarında yapılan değişikliklerle vergilendirme tabanının genişletilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, yeni gelir unsurlarının vergilendirilmesi hedeflenmiştir. Reform niteliğinde olan ancak önce ertelenen bu değişiklikler, baskı gruplarının etkisiyle, çeşitli kanunlarla tamamen kaldırılmıştır. (Kıvanç, 2007, s.1)

2000 yılında⁴² “Avrupa Birliği Yolunda İyi Yönetişim” adlı toplantıyla iktidarın bürokrasi, özel sektör ve sivil toplum kuruluşları eliyle kullanımını anlatan yönetim kavramı gündeme gelmiş, daha sonra devlet reformunun adı olarak konmuştur. (Güler, s.4-6)

Gelişim sürecinde, 2001 yılında Maliye Bakanlığının adil, eşit, profesyonel ve saygılı hizmet sunumuna dair Toplam Kalite Yönetimi uygulamasına başladığı görülmektedir. (Gerçek, 2006, s.138)

2003 yılından sonra reform niteliğinde olmasa da vergi kanunlarında değişiklikler yapılmıştır. Müteakiben ise yapılan yasal düzenlemeler, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan çalışmalar ile;

⁴² 2000 yılında Gökbel tarafından yayınlanan “Mükellef hakları” konulu doktora tezinin, bu alanda ülkemiz için öncü olduğu görülmektedir.

- vergi idaresi 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı⁴³ adı altında koordineli bir şekilde mükellef haklarını gözetip “mükellef odaklı” kaliteli hizmet vermek amacıyla yeniden yapılandırılmış, merkezde **Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı** ve altında Vergi İletişim Merkezi Müdürlüğü, Toplumsal İletişim, Tanıtım ve Organizasyon Müdürlüğü, Mükellef Hizmetleri Uygulama ve Geliştirme Müdürlüğü, Vergi Bilincini Geliştirme ve Kalite Sistemleri Müdürlüğü ile Vergiye Gönüllü Uyum Müdürlüğü kurulmuş,⁴⁴ taşrada Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde Mükellef Hizmetleri Gelir ve Usul Grup Müdürlükleri ile Mükellef Hakları ve İletişim Müdürlüğü kurulmuş, (GİB, 2013, s.31)
- kurumlar vergisi kanunu yenilenmiş, ana ve tali mevzuat sadeleştirilmiş,⁴⁵
- mevzuata kolay erişim sağlanmış,⁴⁶
- mevzuat taslakları önden paylaşmaya başlanılmış,⁴⁷
- 2006 yılında **Mükellef Hakları Bildirgesi** yayınlanmış, (GİB, 2006)
- 2007 yılında “**Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri**” yayınlanmış, (GİB, 2007a)
- 2007 yılında “**İkmalen, Re’sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin Hakları ve Ödevleri**” broşürü yayınlanmış,⁴⁸ (GİB, 2007b)
- 2007-2009 tarih bandı için ilk kez yayınlanan ve takip eden dönemlerin Gelir İdaresi Başkanlığı Stratejik Planlarında vergiye gönüllü uyum amacı altında mükellef hakları ve geliştirilmesine dair birçok amaca değinilmiş,⁴⁹
- internet vergi dairesi⁵⁰ kurularak mükelleflerin e-beyanname vermeleri sağlanmış, verilen beyanname, tahakkuklar, ödeme ve borç durumlarını görmeleri, borcu yoktur yazısı almak ve iade talep dilekçelerini vermeleri mümkün kılınmış, e-vergi levhası sorgulama, kira beyanı verme gibi birçok

⁴³ Bilindiği üzere Osmanlı’nın batılı anlamda ilk mali teşkilatı 1838 yılında kurulan Bedeli Nuzul ve Avarız Dairesidir. Türk Gelir İdaresi daha sonra 1946 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü müteakiben ise Gelir İdaresi Başkanlığı olarak yapılandırılmıştır. (Türkay, 2018)

⁴⁴ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/organizasyon-semasi> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁴⁵ Konu hakkında bkz. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁴⁶ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁴⁷ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/taslaklar> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁴⁸ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/ikmalenveresen2007.pdf>, Erişim Tarihi 22.8.2018

⁴⁹ Konu hakkında bkz. http://www.gib.gov.tr/stratejik_planlar Erişim Tarihi 22.8.2018

⁵⁰ Konu hakkında bkz. <https://intvrg.gib.gov.tr/index.jsp> Erişim Tarihi 22.8.2018

işlemin kolaylıkla yapılabilmesinin önü açılmış, bu işlemlerin de kolay yapılabilmesi adına broşür ve klavuzlar yayınlanmış⁵¹

- tüm elektronik yayınlar bir sayfada ulaşılabilir hale getirilmiş,⁵²
- 2007 yılında Vergi İletişim Merkezi (VİMER - 444 0 189) kurularak mükelleflerin bir telefonla istedikleri bilgileri almaları yolunda adım atılmış,⁵³
- Alo Maliye 189 hattından alınan ihbarların 2010 yılından itibaren VİMER aracılığıyla yapılma esası benimsenmiş,⁵⁴
- interaktif vergi danışmanı uygulaması hayata geçirilmiş,⁵⁵
- yine aynı yıl dilekçematik internet sayfası hazırlanıp hizmete sunulurken hemen her konuda mükelleflerin önceden hazırlanmış dilekçelere kolaylıkla ulaşılması sağlanmış,⁵⁶
- beyanname ve bildirim örnekleri paylaşılmış,⁵⁷
- kısa mesaj⁵⁸ ve e-posta bilgilendirme servisi kurulmuş,⁵⁹
- vergi takvimi yayınlanarak mükelleflerin beyanname verme süresi gibi vergisel ödevlerini yapmaları gereken zamanları kolayca görmeleri sağlanmış,⁶⁰
- sosyal medya uygulamaları kullanılmaya başlanmış, böylelikle mükelleflerin aktif zaman geçirdiği alanlar vasıtasıyla bilgiye erişimleri kolaylaştırılmış, vergi idaresine aktiflik kazandırılmış,⁶¹
- mükellef odaklı idareye dönüşüm sürecinin önemli basamaklarından biri olan çalışanların bilinçlendirilmesi amacıyla kalite yönetimi eğitimlerine başlanmış bu kapsamda mükellefle temas halinde olan Başkanlık çalışanlarına Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Eğitimleri verilmiş,⁶²
- internet sitesi hızlandırılarak güncellenmiş ayrıca mükellef haklarının yer aldığı bir link oluşturulmuş,⁶³

⁵¹ Konu hakkında bkz. <https://intvrg.gib.gov.tr/bilgilendirme.html> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁵² Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yayinlar> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁵³ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/node/103113> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁵⁴ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/node/102720> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁵⁵ Konu hakkında bkz. <https://intvrg.gib.gov.tr/interaktif/index.jsp> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁵⁶ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/dilekceematik> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁵⁷ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bildirimler> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁵⁸ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/node/121026> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁵⁹ Konu hakkında bkz. http://www.gib.gov.tr/e_posta_bilgilendirme_aboneliği Erişim Tarihi 22.8.2018

⁶⁰ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/vergi-takvimi> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁶¹ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/node/102432> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁶² Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁶³ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari> Erişim Tarihi 22.8.2018

- minimum zamanda bilgiye ulaşarak işlem yapılabilmesi adına mükellefin hak ve ödevleri başta olmak üzere hemen her konuda rehber ve broşürler hazırlanmış,⁶⁴
- etkin iletişim anlamında yapılan faaliyetler ve değişen mevzuat konularında bilgilendirme amacıyla ücretsiz e-posta bilgilendirme servisi aktif hale getirilmiş,⁶⁵
- vergi rekortmenlerine ödülleri verilmiş,⁶⁶
- **kamu hizmet standartları ve envanter tabloları** oluşturularak her bir işlem bazında hizmetin alınması için hangi kanallara başvurulacağı, hangi işlemlerin yapılarak hizmetin verileceği aşama aşama tablolastırılmış ve en geç kaç gün içerisinde tamamlanacağı ilan olunmuş,⁶⁷
- Bakanlık bünyesinde yer alan tüm birimlerin eylem ve işlemlerine karşı **vatandaşların hakları ve başvurabilecekleri merciler** ilan olunmuş,⁶⁸
- 2014 yılında **Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi** yayınlanmış, (GİB, 2014)
- her yıl yayınlanan faaliyet raporlarında mükelleflere bilgiler sunulmakla birlikte 2014 yılı raporunda kurumsal vizyon ve misyon mükellef hakları esas alınarak revize edilmiş,⁶⁹
- **Etik Kurallar Bildirgesi** yayınlanarak mükellef haklarına dair çok önemli etik çerçeve belirlenmiş,⁷⁰
- Vergi Denetim Kurulu tarafından Müfettişlerce uyulacak ilke ve standartları tespit eden, **Vergi Müfettişleri Mesleki Davranış ve Etik Kuralları Yönergesi** (Taşdöken, 2016) yayınlanmış,⁷¹

⁶⁴ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/rehberler> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁶⁵ Konu hakkında bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef_hizmetleri.pdf Erişim Tarihi 22.8.2018

⁶⁶ Konu hakkında bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef_hizmetleri.pdf Erişim Tarihi 22.8.2018

⁶⁷ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/kamu-hizmet-standartlari-ve-hizmet-envanteri-tabloları>, Erişim Tarihi 22.8.2018

⁶⁸ Konu hakkında bkz. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/tanitim/vatandas_haklari/vatandashaklari.pdf Erişim Tarihi 22.8.2018

⁶⁹ Konu hakkında bkz. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf Erişim Tarihi 22.8.2018

⁷⁰ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/etiket-kurallar-bildirgesi>, Erişim Tarihi 22.8.2018

- yatırımlarda vergisel teşvikler rehberi yayınlanmıştır,⁷²
- mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüt duydukları hususlar hakkında izahat almaları ve bu sayede ceza almaksızın yoluna devam edebilmeleri için özelge sistemi oluşturulmuş,⁷³
- ücret, kira, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarınıza ilişkin Gelir Vergisi Beyannamenizin önceden hazırlanarak onayınıza sunulduğu hazır beyan sistemi devreye sokulmuş,⁷⁴
- e-ticaretin hayatımıza hızla hakim olmaya başlaması nedeniyle e-girişimciler için ayrı bir sayfa hazırlanarak hak ve ödevlerinden teşviklere kadar birçok bilgiye kolayca ulaşmaları sağlanmış,⁷⁵
- 28.02.2018'de yayınlanan 492 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine⁷⁶ dayanılarak vergiye uyum maliyetini azaltarak gönüllü uyumu artırmak adına Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik ortamda sunulan vergisel işlemlerini zaman ve yer koşulu aranmaksızın kolay, hızlı ve etkin bir şekilde yapabilmesine imkan sağlayan **interaktif vergi dairesi** kurulmuş⁷⁷
- e-beyanname, e-yoklama, e-defter⁷⁸, e-fatura⁷⁹, e-irsaliye, e-smm⁸⁰, e-müstahsil makbuzu, e-arşiv⁸¹, uygulamaları gün geçtikçe yaygın hale getirilmiş,
- e-tebligat uygulaması bir takım mükelleflere zorunlu olmak üzere geri kalanlara ihtiyari olarak uygulamaya konmuş, böylece hızlı ve etkin tebligat usulü

⁷¹ Söz konusu tespit kaynak sunumdan yapılmıştır. Buna göre, Vergi Müfettişi tarafından hazırlandığı anlaşılan sunumun 8.sayfasında 178 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kuruluna verilen "Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek" görevi ifade edilmiş, takip eden sayfada ise "Vergi İncelemesi-ikincil mevzuat" adı altında Vergi Müfettişleri Mesleki Davranış ve Etik Kuralları Yönergesine yer verilmiştir. Nihayet sunumun 12. Sayfasında "Vergi Müfettişleri Mesleki Davranış ve Etik Kuralları Yönergesi" başlığı altında mesleki etik davranış ilkeleri, tarafsızlık ve nesnellik, doğruluk ve dürüstlük, yetkinlik ve mesleki özen, gizlilik, nezaket ve saygı, mesleğe uygun davranış, eşitlik ve çıkar çatışmasından kaçınma olarak sayılmıştır.

⁷² Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yatirimlarda-vergisel-tesvikler> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁷³ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/genel-bilgi> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁷⁴ Konu hakkında bkz. <https://intvd.gib.gov.tr/hazirbeyan/> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁷⁵ Konu hakkında bkz. <http://www.egirisimci.gov.tr/> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁷⁶ Konu hakkında bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/02/20180228-6.htm>

⁷⁷ Konu hakkında bkz. <https://ivd.gib.gov.tr/SSS.pdf>, Erişim Tarihi 22.8.2018

⁷⁸ Konu hakkında bkz. <http://www.edefer.gov.tr/anasayfa.html> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁷⁹ "Elektronik faturaya geçiş süreci, AB'de 2001'de başlamışsa da, ülkemizde Maliye Bakanlığının yerine getirilmesinden sorumlu tutulduğu, "e-dönüşüm Projesi 2005 Eylem Planı'nın "Elektronik Faturanın Kullanım Usul ve Esaslarının Belirlenmesine Yönelik Hazırlık Çalışmalarının Yapılması" ve "Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması" başlıklarında yerini bulan taahhütler ile başlamıştır." (Mazlum, 2011, s.81)

⁸⁰ Serbest meslek makbuzu

⁸¹ Konu hakkında bkz. <http://www.efatura.gov.tr/anasayfa.html> Erişim Tarihi 22.8.2018

benimsenmiş, ayrıca mükelleflerin kendilerine gelen e-tebligattan telefonlarına gelen bir kısa mesaj ya da e-posta adresine gelen bilgi ile ayrıca bilgilendirilmeleri sağlanmış,⁸²

- bir kısım mükelleflerin kayıtlarını elektronik ortamda tutmaları ve muhafaza etmelerini, faturadan dilekçeye kadar tüm işlemlerin bu sistemde hazırlanmasını sağlamak adına defter beyan sistemi oluşturulmuş,⁸³
- GİB mobil uygulaması, interaktif vergi dairesi mobil uygulaması, hazır beyan sistemi mobil uygulaması devreye alınarak mükelleflerin akıllı telefonlarından tüm işlemlerini kolayca yapmaları sağlanmış,
- VDK Mükellef Portalı⁸⁴ kurulmuş⁸⁵, mobil uygulama⁸⁶ şeklinde de oluşturulan bu portalda, incelemenin hangi aşamada olduğu, taslak tutanağın görüntülenmesi gibi olanaklar sunulmuştur. Bu portalda inceleme sürecinde mükellefin hak ve yükümlülükleri ilan edilmiş, ayrıca buna ilişkin **Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri rehberi** yayınlanmıştır. (VDK, 2016) Mükellefler incelemeye başlama tutanağının altında kendilerine sunulan PIN kodunu kullanarak bu adreslerden bilgi alma hakkını kullanabilmektedir.
- 18.01.2017 tarihinde Vergi Denetim Kurulu tarafından “**Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi**” yayınlanmış,⁸⁷ (Atçı, 2017) (Darıcı, 2017)
- KDV İade Takip Sistemi ile mükelleflerin iade taleplerini aşama aşama takip etmeleri sağlanmış,⁸⁸

⁸² Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁸³ Konu hakkında bkz. <https://www.defterbeyan.gov.tr/> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁸⁴ VDK Kurul Başkanlığınca, katılımcı yönetim anlayışı ile modern teknoloji ve iletişim araçlarından yararlanılmaktadır. Bu kapsamda, mükellef haklarının iyileştirilmesi, farkındalığın artırılması, vergi bilincinin geliştirilmesi amacıyla 1.7.2016 tarihinde Kurulun www.vdk.gov.tr internet adresinde VDK Mükellef Portalı kullanıma açılmıştır. Bu sayede, mükellef ihtiyaçlarının kolay ve hızlı karşılanması amaçlanmaktadır. Vergi inceleme tutanağında yer alan sorgu numarasıyla mükellefler sisteme girmekte, incelemenin aşamasını, rapor özetini, tutanak taslağını, dinlenme ve uzlaşma taleplerini ve geri bildirimlerini takip edebilmektedir. (Dorukkaya, 2017)

⁸⁵ Konu hakkında bkz. <https://mukellefportali.vdk.gov.tr/> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁸⁶ Konu hakkında bkz. <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/Mukellef-Portali-Mobil-Uygulama->

⁸⁷ İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası öncülüğünde 8 YMM Odasının ortaklaşa düzenlediği, "4.Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu" 01-05 Kasım 2017 tarihleri arasında yapılmıştır. Programına <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/pdf/SempozyumProgrami.pdf> adresinden ulaşılabilen söz konusu sempozyumda, Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcısı Muhsin Atçı, “Vergi Denetimi Gözüyle Mükellef-İdare İlişkileri ve Mükellef Hakları” konulu sunumu yapmak üzere konuk olarak katılmış ve yaptığı “Vergi Denetimi ve Mükellef Hakları Sunumu” nun dört bölümünden birini oluşturan “Mükellef Hakları Kapsamında Yapılanlar” başlığı altında sunumun 11.sayfasında 18.01.2017 tarihli 53065925-010.06-2416 sayılı Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesinin ilk sayfasına, 12.sayfasında mükellef portalı sayfa görüntüsüne, 13. Ve 14. sayfada ise portalda incelemenin hangi aşamada olduğunun takip edilmesine dair sayfa görüntüsüne yer vermiştir. Bu sayfadan hareketle, inceleme bilgilerinin yanında taslak tutanak, inceleme tutanağı, düzenlenen rapor bilgileri, uzlaşma talep durumu ve rapor özetinin sistemde görünür olduğu anlaşılmaktadır.

- KDV İadelerinin hızlandırılması amacıyla 2017 yılından itibaren Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde KDV iadeleriyle görevlendirilmiş ihtisas vergi dairesi müdürlükleri kurulmuş, bu kapsamda ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde ise KDV İade İncelemeleri Grup Başkanlıkları kurulmuş, söz konusu gruplar tarafından yapılacak vergi incelemelerinin 1.1.2019'dan itibaren geçerli olmak üzere en fazla üç ay içinde bitirilmesinin esas olduğu, en fazla iki ay ek süre verilebileceği düzenlenmiş,⁸⁹
- 2018 yılında yapılan düzenleme ile tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı yeniden belirlenerek, uzlaşma hakkı ile ilgili değişikliğe gidilmiş,
- ilkokul çağından itibaren geleceğin vergi mükelleflerinin bilinçlenmesini sağlamak amacıyla çalışmalar yapılmış,⁹⁰
- vergi haftalarında yapılan programlarla okullarda bilgilendirmeler yapılmış,⁹¹
- 4982 Sayılı Bilgi Edinme Kanunu kapsamında mükelleflerin haklarını kolay kullanmaları adına başvuru kabul edilen bir internet sitesi oluşturulmuş,⁹²
- diğer tüm mükelleflerin de hakkını koruyacak şekilde kayıtdışı ile mücadelede aktif şekilde pozisyon geliştirilmiş,⁹³
- geri bildirim ekranı ile de mükelleflerin her konuda kendilerine ulaşmalarının önü açılmıştır.⁹⁴

2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığının oluşturulmasını takiben, Başkanlığa verilen mükellefi hakları konusunda bilgilendirme ödevi kapsamında, rehber, broşür vb. uygulamasının yaygınlaştırması, mükelleflerin sorularına telefonla cevap verilmesinin sağlanması ihbarname vb. belgelerde mükelleflere uygun dille haklarının hatırlatılması önerilmiştir. (Öner, 2005) Yukarıda yer verilen uygulamalara bakıldığında, akademik çalışmaya yansıyan bu önerilerin karşılığını bulduğu görülmektedir.

2010 yılında 6009 sayılı Kanunla; yatırım indirimi hakkı, elektronik tebligat, takdir komisyonuna başvurulması halinde duran zamanaşımının bir yılı geçmemesinin

⁸⁸ Konu hakkında bkz. https://intvd.gib.gov.tr/KDV_iadem_nerede/ Erişim Tarihi 22.8.2018

⁸⁹ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/7104sayilikanun.pdf> , md.19, Erişim Tarihi 22.8.2018

⁹⁰ Konu hakkında bkz. <http://www.vergibilinci.gov.tr/> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁹¹ Konu hakkında bkz. <http://vergihaftasi.gov.tr/> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁹² Konu hakkında bkz. http://www.gib.gov.tr/bilgi_edinme Erişim Tarihi 22.8.2018

⁹³ Konu hakkında bkz. <http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁹⁴ Konu hakkında bkz. https://intvrg.gib.gov.tr/intvrg_side/main.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fcc42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f7&g_n=onerigiris Erişim Tarihi 22.8.2018

belge risk analiz modülü (SABE-RAM) (Günay, 2017, s.80-91) mükellef haklarının geliştirilerek korunması noktasında oldukça önemlidir.

Buna ek olarak 2012 yılında Anayasa mahkemesine bireysel başvuru yürürlüğe girmiş, Kamu Denetçiliği Kurumu oluşturulmuş, yeni Borçlar ve Ticaret Kanunları yürürlüğe girmiştir.

Vergi idaresi tarafından mükellef hakları bağlamında yapılan yeniliklere ek olarak, e-devlet kapsamında sosyal güvenlik ve sigorta işlemlerinden vergi yargısı kapsamında yürütülen işlemlere varana dek sunulan tüm hizmetlerinde önemli kolaylıklar sunduğunu unutmamak gerekir.⁹⁷ Ayrıca, 2003 yılında yayınlanan 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol (KMYK) Kanunu, 2004 yılında yayınlanan Ceza Muhakemesi Kanunu ile Türk Ceza Kanunu gibi sair mevzuatta yapılan değişikliklerin de farklı açılardan mükellef haklarına etkisi olduğu değerlendirilmektedir.

Mükellef haklarının her geçen gün önem kazanması sivil toplum kuruluşları bazında da önemli gelişmeler yaşanmasını sağlamıştır.

Mükellef hakları konusunun “sivilleşmesi” olarak ifade edilen ve Bursa’da sivil toplum örgütlerinin geniş katılımıyla oluşturulan (Karaman, 2011) Mükellef Hakları Platformu⁹⁸ ile başlayan hareket,⁹⁹ 2010 yılında Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği (MÜHAK)¹⁰⁰, 2013 yılında Vergi Mükellefi Savunucuları Derneği¹⁰¹ gibi yapıların oluşturulması ile sürmüştür, bireysel hakları kendisine temel alan bilgi üretim ve paylaşım platformları¹⁰² oluşturulmuştur.

Gelinen nokta itibarıyla, ABD, Almanya, İtalya, Kanada, İspanya, Rusya, Brezilya gibi birçok ülkede, mükellef hakları ile ilgili daha iyi koruma sağlanması amacıyla, bu konudaki düzenlemeler kanunlarda ayrı bir set olarak yapılmakta iken, Türkiye’de sistemli bir düzenleme bulunmamakta, uzmanların bile takip etmekte zorlandığı haklar kanunların içerisine serpiştirilmiş şekilde yer aldığı gözetilerek, Vergi Usul Kanununda “Mükellef Hakları” başlıklı ayrı bir kısmın düzenlenmesinde ve Mükellef Hakları Bildirgesinin geliştirilmesinde fayda bulunduğu belirtilerek, yeni

⁹⁷ Konu hakkında bkz. <https://www.turkiye.gov.tr/hizmetler> Erişim Tarihi 22.8.2018

⁹⁸ Konu hakkında bkz. Mükellef Hakları Platformu, Vergi Yasalarına Yönelik Çalışma Yapacak, (2009, Kasım,1), <https://www.haberler.com/mukellef-haklari-platformu-vergi-yasalarina-haberi/>, Erişim tarihi 22.8.2018

⁹⁹ Mükellef Haklarında Durumumuz, (2009, Kasım, 24) Akşam Gazetesi, <http://uye.yaklasim.com/OfficialJournal.aspx?categoryidlast=27593&parentid=27590&categoryid=24145> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁰⁰ Konu hakkında bkz. <http://www.vmhk.org.tr/muhak-hakkinda/> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁰¹ Konu hakkında bkz. <https://versav.org.tr/hakkinda/> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁰² Konu hakkında bkz. <https://vergialgi.net/hakkimizda/#accordion-4> Erişim Tarihi 22.8.2018

bildirge ve kanun bölümü yazılmış ve tasarım önerileri paylaşılmıştır. (Gerçek vd. 2015b, sy.237-247)



BÖLÜM IV

MÜKELLEFLERİN HAKLARININ ÖNEMİ, KAYNAKLARI VE TASNİFİ

4.1. Mükellef Haklarının Önemi

4.1.1. Mükellef ve Mükellef Haklarının Önemi

Vergilendirmede başarılı olmanın yollarından biri olan gönüllü uyumun sağlanması ve idareye güven tesis edilmesi olup, bunun yapılması adına mükelleflere yönelik bir yaklaşım esas alınmıştır. (Üyümez ve Bişgin, 2016, s.67)

Gönüllü uyumu sistemin merkezine alınması ve vergi mükelleflerinin sistemin bütünlüğüne dair algılarının önem kazanması ile de mükellef hakları, mükellefler için olduğu kadar idareler için de önem kazanmıştır. (Wheelwright, 1997, s.226)

Mükellef haklarının korunması yaklaşımı, 20.yüzyılın son çeyreğinde giderek önemli bir hal alarak yasal düzenlemelerle bu haklar güvence altına alınmıştır. (Üyümez ve Bişgin, 2016, s.67)

90'lı yıllarda birçok ülkede mükelleflerin hakları ve bunların korunmasının tartışılmasının sebepleri; son 10 yılda vergi yükünün artmış olması, vergi eşiği düşük tutularak mükellef sayısının artırılması, vergi kanunlarının giderek karmaşık hale gelmesi, bilgisayar teknolojisinin veri saklama ve karşılaştırma imkanı sunması, idarenin imkanları dahilinde üçüncü kişilerden bilgi sağlamak yoluyla vergiyi daha geniş tabana kolayca yayabilmesi ve bazı ülkelerde mükellef hakları üzerine yapılan tartışmaların idarenin artan denetim yetkisinin kötüye kullanılacağı kuşkusu yaratması olarak ifade edilmektedir. (Ömür, 1995)

Türkiye’de de mükelleflerin hem korunması hem de haklarının güvence altına alınması yoluna gidilmiştir. (Üyümez ve Bişgin, 2016, s.67)

Bu husus, Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde özel bir bölüm olarak oluşturulan “Mükellef Hakları” başlığı altında şu cümlelerle ifade edilmiştir.¹⁰³

“Mükellef hakları, mükelleflerimizle vergi idaresi arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi açısından son derece önemli olup, mükellef hak ve yükümlülüklerin bilinmesine yönelik düzenleme ve uygulamalar vergiye gönüllü uyumu artırma konusunda etkili olmuştur.”

¹⁰³ Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hakları sayfası için bkz. <http://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari> (Erişim 23.08.2018)

16.05.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5345 sayılı Kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığının oluşturulması ile mükellef haklarına verilen önem aşama kaydetmiştir. Gerek söz konusu kanunun amaçları arasında gerekse de Başkanlığa verilen görevler arasında mükellef haklarını gözetmek ve korumak sayılmıştır. Bu çerçevede ilk kez 2005 Faaliyet Raporunda yer verilen mükellef hakları kavramı, 2014 Faaliyet Raporundan itibaren kurumsal misyon ve vizyon tanımına girmiştir.¹⁰⁴

Devletin varlık nedeni üzerine (toplumsal sözleşmeden ya da egemenlik gücünden kaynaklandığı) tartışmalar olduğu gibi, iktisadi ve sosyal yaşamdaki rolünün minimal hatta ultraminimal olması gerektiği ya da kolektivist veya korporatif bir ekonomik düzenin inşası için devletin aktif bir rol üslenmesi gerektiği tartışmaları olmakla birlikte, devletin varlık nedeni veya ekonomik ve sosyal yaşamdaki rolü ne olursa olsun her kamu otoritesinin kamusal harcamalara ve bu harcamaları finanse edecek gelirlere ihtiyaç duyduğu yadsınamaz bir gerçektir. Bu kamusal gelir kaynaklarından en önemlisi ise vergilerdir. (Şahin, 2016, s.52-65)

Devletlerin süreklilik arz eden mali kaynak ihtiyacı, varlığını sürdürmek için ülke üzerinde sahip olduğu egemenliğe dayanarak devletlerin fiili ve hukuki bir güçle vergilendirme yetkisini kullanması ve haklarının yanında ödevler de yüklenmesiyle sonuçlanır. (Çağan, 1982a, s.5)

Tarihsel süreç içerisinde devletlerin vergilendirme konusunda sınırsız ve keyfi olmalarını engellemek için verilen mücadelelerle, vergilerin anayasaya uygun kanunlarla hayata geçirilmesi ve mükelleflere bir takım haklar tanınması sağlanmıştır. Mükellef hakları kavramı yeni bir kavram olmakla birlikte, bu hakların devletler tarafından içselleştirilmesi ve öneminin farkına varılması yakın geçmişe tekabül etmektedir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyine bağlı olarak bu hakların gözetilmesi ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, bu haklar gün geçtikçe gereken önemi görmeye başlamıştır. (Gerçek vd. 2015a, sy.25)

Vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla oluşan vergilendirme ilişkisi içerisinde, söz konusu ilişkinin aktif ve üstün tarafını hak ve yükümlülükleri bulunan devlet oluşturur. İlişkinin pasif tarafını oluşturan, yasal tanımdan hareketle vergi borçlusu olması nedeniyle maddi ve şekli bir takım ödevler yüklenen mükelleflerin, ilk bakışta hakları yokmuş gibi görünse de, vergi ilişkisi tarihsel olarak vergilendirme yetkisinin yanında mükellef haklarının da korunduğu bir süreçten geçmiştir. Bu sebeple,

¹⁰⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporlarına ulaşabilmek için bkz. <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>, (Erişim 23.08.2018)

tıpkı ödevleri noktasında olduğu gibi, mükelleflerin haklarının da sistematik biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. (Dönmez, 2004, s.56)

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu konulu akademik bir çalışma kapsamında yapılan ankette yöneltilen sorularda; katılımcıların yüzde 27,85'i verginin hizmet olarak kendilerine döneceğine katılmasalar da, herkes tarafından ödenmesi gereken bir vatandaşlık görevi olduğu noktasında hemfikirdir ve bugün ödenmeyen vergilerin gelecek nesillerin refahını olumsuz etkileyeceği noktasında neredeyse tamamı aynı görüştedir. (Gökbunar ve Çetin Gerger, 2010b) (Çetin Gerger, 2011, s.121-122) Ancak, katılımcıların ancak yüzde 62'si verginin hiçbir zaman kaçırılmaması gerektiği görüşüne tamamen katılmaktadır. (Gökbunar ve Çetin Gerger, 2010b) (Çetin Gerger, 2011, s.125) Kendisini yeterli vergi mevzuatı bilgisine sahip görmeyenlerin oranı yüzde 41,5 iken, toplanan vergilerin şeffaf harcanmasının ödeme isteklerini artıracaklarını düşünenlerin oranı ise yüzde 79,9'dur. (Gökbunar ve Çetin Gerger, 2010b) (Çetin Gerger, 2011, s.126)

Yukarıda yer alan verilerden görüleceği üzere, vergi konusunda vatandaşlık temelinde birleşen ve hemfikir olan mükelleflerin, vergi mevzuatı anlamında yeterince bilgi sahibi olmadıkları, vergilerin şeffaf harcanması yönünde talepleri olmakla birlikte, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma noktasında yeterince bilinçli olmadıkları görülmektedir.

Vergi gelirlerinin kamu gelirleri içerisindeki payı dikkate alındığında, söz konusu gelirlerin fazla olmasının vergi bilinciyle doğru orantılı olabildiği ifade edilmektedir. Bu bağlamda, vergi bilincine sahip olan bireyler vergilerini zamanında ödeyerek bütçe gelirlerine olumlu katkı sağlarken, vergi bilincine sahip olmayan bireyler ise vergi kaçakçılığı ya da vergiden kaçınma yollarına başvurmak suretiyle olumsuz katkı sağlamaktadır. (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s.116)

Vergi bilincinin oluşumunda aralarında mükellef haklarının da yer aldığı, mükelleflerin yaşları, cinsiyetleri, eğitim durumları, denetlenme sıklıkları, vergi kaçırma eğilimleri ve af beklentileri gibi birçok önemli faktörün bulunduğu ifade edilmektedir. (Çelikkaya ve Gürbüz, 2008, s.25)

Bu bağlamda, mükellef haklarının yasal olarak güvence altına alınması vergi bilinci ve dolayısıyla kamu gelirlerinin artmasını sağlarken, söz konusu hakların çiğnenmesi ise gelirlerin azalmasına neden olmaktadır. Söz konusu durumların varlığı ise gerek ulusal gerekse uluslararası mevzuatta mükellef haklarının varlığına zemin oluşturmaktadır. (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s.116)

Mükellef haklarının belirlenerek güvencesini hissedebilecekleri bir hal alması, gelir idaresi ile aralarındaki ilişkide ortaya çıkacak bir anlaşmazlıkta güvenle hareket etmelerine yardımcı olacak ve vergi idaresinin gücünü kötüye kullanmalarına karşı kendilerini korumalarını sağlayacak haklarının olması ve bunları öğrenmeleri sonucunu doğuracaktır. (Üzeltürk, 2005)

Yukarıda bir kısmına yer verilen anket çalışması kapsamında, mükellef haklarının birçok açıdan önemini oraya koyan önemli veriler de yer almaktadır.

Şöyle ki, kendilerine yöneltilen sorularda, katılımcıların neredeyse tamamı vergi idaresine karşı mükelleflerin bir kısım hakları olması, şeffaf ve hesap verilebilir bir devlet yönetimi için mükellef haklarının yasalarda yer alması, mevzuatın basit ve anlaşılır olması, bu sayede haklarını daha iyi anlayabilecekleri, haklarını iyi bilenlerin ödevlerini de iyi bilecekleri ve bu durumun ise devlete güvenlerini artıracaklarını ifade etmektedir. Ancak bu mükelleflerin yüzde 21,5'i mükelleflerin haklarının yasalarda korunacağına inanmamakta, yüzde 37,7'si ise mevcut vergi sistemi içerisinde mükellef haklarının yeterince yer aldığını düşünmemekte ve net bir şekilde yüzde 53,8'i ise mükellef hakları konusunda yapılan çalışmaları yetersiz nitelemektedir. (Çetin Gerger, 2011, s.127-133)

Mükelleflerin vergiye karşı geliştirdikleri tutumların sebepleri noktasında görüş birliği olmamakla birlikte, geçmişte yapılan çalışmalardan hareketle mükellef psikolojisinin temel belirleyicileri demografik faktörler, vergi ahlakı, vergi sistemi, yönetim algısı ve vergi kültürü olarak sayılmaktadır. (Şahin, 2016, s.53) Yukarıda yer verilen anket sonuçları da dikkate alındığında, mükellef haklarının söz konusu temel belirleyicilerden vergi sistemi içerisinde ele alınması yerinde olacaktır.

4.1.2. Mükellef Haklarının Önem Kazanmasını Sağlayan Etmenler

Mükellef haklarının her geçen gün giderek daha da önemli bir hal alması; mükelleflerin aynı zamanda seçmen olması, teknolojik alanda yaşanan gelişmeler, uluslararası alanda yaşanan gelişmeler, vergi sistemlerinin karmaşık bir hal alması ve vergi idarelerinin mükelleflere yönelik bakış açılarının değişmesi gibi sebeplerle açıklanmaktadır. (Gökbel, 2000, s.11-17) Ayrıca, küreselleşme ve ekonomik değişimler, insan hakları sözleşmeleri ve sosyal devlet anlayışının da mükellef haklarına etkisi görmezden gelinemez. (Aktemur, 2012, s.11)

Yukarıda belirtilen hususların, mükellef haklarının önem kazanmasını ne şekilde sağladıkları aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

4.1.2.1. Mükelleflerin Seçmen Olarak Önem Kazanması

Vergi mükelleflerinin seçmen olarak önem kazanmaları, kişi hak ve özgürlüklerine en çok kamusal müdahalenin olduğu vergileme gibi bir alanda, vergi mükelleflerine daha fazla haklar sağlanarak korunması gerektiğinin önemini artırmış (Gökbel, 2000, s.17) ve bu yolda yapılan çalışmaları olumlu yönde etkilemiştir. (Özpehriz, 2006, s.113)

Zira, kararların alınma sürecinde çıkar grupları kamuoyu oluşturulması ya da etkilenmesinde önemli rol oynamaktadır. (Mutluer vd. 2004, s.123)

Tarihsel süreç irdelendiğinde, bireyin toplum içinde önem kazanması, mükellef kavramının da önem kazanmasına sebebiyet vermiştir. Ulus devletin ortaya çıkışının ve vatandaş kavramının ortaya çıkmasının bu kavramın gelişiminde merkezi bir rolü vardır. Devlet anlayışının değişmesi ve demokrasi anlayışı içerisinde oy vermek suretiyle kişilerin devlet yönetimini belirleyebilme imkanına sahip olmaları, birbirine iki zıt kutup olan siyasi otoriteye etki edebilme ve vergilendirme yetkisini ahenkli bir dengeye kavuşturmuştur. (Yücedoğru, 2007, s.20)

Demokratik sistemlerde, vatandaşların haklarının her geçen gün gelişmesi ve korunması hedeflenirken, siyasi otoritelerin vergilendirme yetkisi ise son derece özenle kullanılması gereken ve birçok anayasal hakla sınırlandırılmış bir yetkiye dönüşmüştür. (Akyazan, 2009, s.20)

Demokrasinin hâkim olduğu bir siyasal sistem içerisinde, siyasi iktidarın belirlenmesinde, siyasi sistem üzerinde etkili olan ve siyasi partilerin kararlarını oylama davranışı sayesinde onaylama ya da sorgulama hakkına sahip olan seçmenler belirleyici konumdadır. Seçmenler, gerek iktidarın belirlenmesi gerekse de faaliyetlerinin değerlendirilmesi noktasında tercihlerine karar verirken birçok faktörden etkilenir ve siyasi kararlara yön verici özellik taşır. Psikolojik ve sosyolojik faktörlerin yanında seçmen tercihinin etkileyen bir diğer önemli unsur, ekonomik faktörlerdir. Bu faktörler içerisinde yer alan vergiler, seçmen davranışlarının ve siyasi tercihlerin oluşumunda etkilidir. Bu konuda yapılan bir çalışmada, seçmenler vergiyi bir vatandaşlık görevi, kutsal bir ödev olarak görmekle birlikte, vergi kaynaklı gelir kayıplarına da duyarlı davrandığı, adil bir vergi sistemi ve vergi reformu sayesinde daha istekli vergi

ödeyecekleri gibi, siyasi tercihlerini de faydalarıyla örtüşen partilerden yana değiştirebilecekleri sonucuna varılmıştır. (Dökmen ve Ova, 2016, s.20-37)

Küreselleşme ve teknolojik gelişmenin getirdiği yeniliklere bağlı olarak değişen toplumla ilerleyen vergi sistemi karmaşık ve adil olmayan bir hal almış, seçmenlerin önemli kısmını oluşturan mükellefler ile ilgili haklarının korunması giderek önem kazanmıştır.

Demokratik toplumlarda, vergi politikalarının belirleyici ve uygulayıcısı olan hükümetlerce mükelleflerin talepleri göz ardı edilemez. (Özpehriz, 2006, s.111)

Açıklanan sebeplerle, demokratik sistemlerde oylama mekanizması nedeniyle mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması, mükellef haklarının önem kazanmasını sağlamıştır.

4.1.2.2. Teknolojinin Gelişmesi

Gelişen teknoloji dahilinde, mükelleflerin kayıt tutma ve vergi idaresinin vergileme işlemlerinde teknolojiye yararlanması, idarenin ve mükelleflerin uyum maliyetlerini azaltacak şekilde mükellef hizmetlerinin iyileştirilmesini sağlamış ve buna ek olarak OECD'ye göre gönüllü uyumu artırmaya katkı sağlamıştır. Bu gelişim mükelleflerin bilgilerin gizliliğinin ve güvenliğinin sağlanmasının önemini artırmıştır. (Gökbel, 2000, s.16)

Teknolojik gelişimi toplumsal gelişimin temel bir belirleyicisi kılmayı doğru bulmayan görüşler mevcut olmakla birlikte, (Yılmaz, 1998, s.157) özellikle 1980'den sonra telekomünikasyon alanında yaşanan hızlı gelişim, iş hayatında ve dolayısıyla da vergi sistemlerinde değişimi beraberinde getirmiştir. (Mutluer vd. 2004, s.123)

Vergi idareleri ve mükelleflerin teknolojik gelişimi takip ederek bilgisayar teknolojilerini kullanmasıyla birlikte, söz konusu gelişimin mükellef hakları başta olmak üzere birçok alanda olumlu dışsallıkları görülmüştür.

Dünyada internet ile ilgili çalışmaların 1969 yılında ABD Savunma Bakanlığı'nda ARPANet'in kurulması ile başladığı, ilk internet omurga ağının 1986 yılında oluşturulup 1989 yılından sonra halka açık hale geldiği ve 90'lı yıllarla birlikte büyük bir ivme kazandığı görülmektedir. İnternetin Türkiye'ye geliş sürecinde ise ilk geniş ağın 1986'da tesis edildiği ancak yetersiz kalması nedeniyle 1991 yılında çalışmaların yeniden başlatıldığı bilinmektedir. Bu çalışmalar neticesinde 1992 yılında

ilk deneysel bağlantı, 1993 yılında ise Orta Doğu Teknik Üniversitesinden (ODTÜ) ilk bağlantı yapılmıştır. (ODTÜ, <http://www.internetarsivi.metu.edu.tr/tarihce.php>)

Günümüzde birçok uygulamayla hayatımızda yer alan e-vergi sistemi 1998 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) kapsamında başlamıştır. (Güzeloğlu, 2016) Bugün geline nokta ise, Hazine ve Maliye Bakanı tarafından yapılan açıklamadan görüleceği gibi, 2018 yılı sonunda vergi dairesinde gerçekleşen tüm işlemlerin internetten yapılabileceği bir noktadır.¹⁰⁵

Geride bırakılan süre ve bugün geline nokta dikkate alındığında, teknolojik gelişimden vergi idareleri ve mükellefler tarafından ciddi şekilde yararlanıldığı değerlendirilmektedir. Söz konusu gelişim mükellefler için ciddi zaman ve maliyet avantajı sağlar niteliklere erişmiş, vergi idaresinin işlemlerini giderek daha hızlı ve etkin yapması nedeniyle hizmet standartlarını geliştirmesine ve dolayısı ile mükellef haklarına olumlu etkiler yapmış olup, vergi mahremiyetini daha önemli hale getirmiştir. Verginin tarhından tahsiline dek yaşanan değişim vergiye gönüllü uyumu olumlu etkilemektedir.

Yapılan açıklamalar dahilinde, mükelleflerin ve idarenin teknolojiden giderek artan şekilde yararlanmasının, bilgi güvenliği ve mahremiyeti bağlamında mükellef haklarının önem kazanmasını sağladığı görülmektedir.

4.1.2.3. Uluslararası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler

Uluslararası alanda meydana gelen gelişmeler dahilinde, küreselleşmeyle uluslararası ticaretin artması, yapılan anlaşma ve örgütlenmeler, yaygınlaşan uluslararası kuruluşlar ve uluslararası ortak politikalar dahilinde hareket etmeleri, mükellef haklarının gelişmesine katkı sunmuştur. (Çelik, 2003, s.42)

Küreselleşme, kaba bir tanımla, toplumsal faaliyetlerin yerel ölçekten çıkarak küresel çaplı olaylardan etkilendiği ve sınırların teknoloji gelişiminde etkisi ile şeffaflaştığı, lokal eğilimler ve ulusal reflekslerin yerini küresel tepkilere bıraktığı ve adeta dünya üzerinde sınırların kalktığı bir süreçtir. (Saraç, 2006, s.4)

Bundan 20-30 yıl öncesine kadar cebren alınan vergi anlayışı; devlete ve devletin ekonomi içindeki yerine bakışın değişmesi, insan hakları, hukuk devleti anlayışında sağlanan ilerleme ve globalleşmenin etkisi ile törpülenerek, gönüllü uyumu esas alan sistemin avantajlarının devletçe kavranması ile mükellefe rağmen değil,

¹⁰⁵ Söz konusu haber metni için bkz. <http://ekonomi.haber7.com/ekonomi/haber/2561554-bakan-agbal-acikladi-hepsi-internette-yapilacak> Erişim 23.08.2018

mükellefle birlikte vergi toplama, başka bir deyişle "önceliği mükellefe vermek ve onun haklarına saygı göstermek" olan bir anlayışa dönüşmüştür. (Doğrusöz, 2010)

Bu bağlamda, mükelleflerin şeffaflık, adillik, doğru ve adaletli uygulama, haklarına saygı gösterilmesi gibi talepleri dikkate alınarak pek çok devlet tarafından mükelleflerin hakları, "mükellef hakları bildirgesi" veya "mükellef hakları imtiyazı" şeklinde kabul edilmiştir. Bu doğrultuda, 19. yeni stand-by düzenlemesine ilişkin 26 Nisan 2005 tarihli niyet mektubu ile Türkiye, vergi kanunlarında reform yapmayı taahhüt etmiştir. (Doğrusöz, 2010)

Küreselleşmeyle birlikte, yatırımcıların özellikle farklı sektörler üzerinde yapmış oldukları yatırım değerlendirmeleri hükümetlere etki eden bir konuma gelmiştir. (Stewart ve Webb, 2003, s.8) Öncelikle ticarette sınırların kalkması, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması ve hatta “küresel vergi rekabeti” kavramının vergi politikalarında daha dikkatli olunmasını zorunlu hale getirmiştir. (Saraç, 2006, s.109)

Uluslararası alanda gerçekleşen bir diğer önemli husus ise insan hakları alanında yaşanan gelişmelerdir.

Mükellef haklarının başlangıç noktası olarak değerlendirilebilen ve 1215 yılında İngiltere’de kralın vergilendirme yetkisini kısıtlayan 63 maddelik Magna Carta sözleşmesi, 1789 Fransız Devrimi ve İnsan Hakları Bildirgesi ile kişi haklarının güvence altına alınması ve son olarak İnsan hakları sözleşmesi ile mükellef haklarının korunması kavramı düzenlenmiş, (Gökbunar ve Çetin, 2010a, s.24-25) ikinci dünya savaşından sonra insan hakları sözleşmesinin ortaya çıkması ve özellikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) esas alınarak kişisel ve siyasal haklarda yapılan birey odaklı değişiklikler, mükellefi finansman sağlayan kişiden çok katılımcı ve gönüllülüğü esas alınan bireye çevirmiştir. (Yücedoğru, 2007, s.16) Mükellef haklarının özünü insan haklarının oluşturduğundan hareketle, insan haklarına saygılı devletlerin aynı da zamanda mükelleflerin haklarına da saygılı olması gerektiği sonucuna ulaşılabilir. (İnan, 2008, s.161) Anayasanın ikinci maddesinde cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan bu ilke gereğince, Türkiye Cumhuriyeti’nin de mükellef haklarına önem veren ve temel alan bir anlayışa haiz olduğu söylenebilir.

Mükelleflerin küreselleşme ile kazandıkları önemli konum, vergi idarelerini mükellef eksenli değişimini ve haklarının Avrupa Birliği ve OECD gibi uluslararası örgütler vasıtasıyla korunmasını sağlamıştır. Uluslararası anlaşmaların bu kurumların özellikle 1990 ve 2001 yıllarında yayınladığı inceleme, çalışma ve raporlarında ortaya

koyduğu standartlara göre şekillendiğinin unutulmaması gerekir. (Yücedoğru, 2007, s.22)

Avrupa Birliğinin vergi mükelleflerini ayrımcı vergilemeden korumak amacıyla yaptığı düzenlemeler, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile yapılan düzenlemeler, devletler arasında vergilendirmeye yönelik işbirlikleri ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları mükellef haklarını koruyan uluslararası düzenlemeler olarak sayılabilir. Avrupa Konseyi'nin "İdari Otoritelerin Faaliyetleri Karşısında Bireylerin Korunması" sözleşmesi ile hükümetlere idari usulleri belirlerken gösterdiği yol, ülkelerin vergilendirme yetkilerini sınırlayan bazı gümrük ve ticaret genel anlaşmaları ile Dünya Ticaret Örgütü gibi organizasyonlarda mükellef haklarına ilişkin hükümler içermekte olup, (Gökbel, 2000, s.15-16) mükellef haklarının korunması için önem arz etmektedir. (Özpehriz, 2006, s.112) Avrupa Toplulukları Adalet Divanının içtihat hukukunun da üye ülkelerin ulusal sistemine etkisi unutulmamalıdır. (Kuzey, 2003, s.71)

Son olarak, piyasa ekonomisinin başarısızlıklarını ve yetersizliklerini ortadan kaldırmak ve sosyal refahın optimizasyonu amacıyla devletin ekonomiye aktif ve kapsamlı müdahalelerde bulunmasını öngören, müdahaleci, düzenleyici, yeniden dağıtıcı, giderici ve bireylere hak ve özgürlüklerin sağlanması bakımından pozitif bir devlet anlayışı (Yay, 2014, s.147-155) olarak sosyal devlet anlayışının uluslar arası alanda hakim olmasının da mükellef haklarının önem kazanmasına etkisi olduğu değerlendirilmektedir.

Sosyal devlet vergilendirme aracını sosyal adaletin ve planlı kalkınmanın gerçekleştirilmesinde kullanan bir olgudur. (Aslan, 2006, s.109) Sosyal hukuk devleti mükellefe belirlilik ve güven sağlamaktadır. (Gerçek, 2006, s.130)

Bu kapsamda özetle, küreselleşme, insan hakları, sosyal devlet anlayışı gibi alanlarda yaşanan uluslararası gelişmeler, anlaşmalar ve örgütlenmeler, yaygınlaşan uluslararası kuruluşlar ve uygulanan ortak uluslararası politikaların, mükellef haklarının öneminin artmasına etki ettiği görülmektedir.

4.1.2.4. Vergi İdarelerinin Mükelleflere Yönelik Bakış Açılarının Değişmesi

Vergi idarelerinin mükelleflere yönelik bakış açılarının değişmesi de mükelleflerin ve haklarının önemini artıran sebeplerden biridir.

Vergi sistemini etkin hale getirilmesi amacıyla vergi idaresi mükellefe daha iyi hizmet sunma yollarını aramaya başlaması, mükelleflerin sistemin doğru işlediğine ikna

edilmesi, haklarının sağlandığı ve korunduğunu düşünmesiyle işbirliğine hazır hale getirilmesini gerekli kılmıştır. Bentley'e göre, vergi tabanının genişlemesiyle vergi sisteminde yaşanan değişim, hükümetleri mükelleflerin korunması noktasında yasal bir çerçeve sağlayarak titiz bir yönetim anlayışıyla çalışmaya itmiştir. Yine idari şeffaflık, mevzuatta sadeleşme ve geleneksel bürokratik görünümünden uzaklaşarak mükelleflerle etkin ve iyi ilişkiler kurulmasını gerekli kılmıştır. (Gökbel, 2000, s.12-13)

Devletlerin, tahsili muhtemel en yüksek vergi miktarına yani potansiyel vergi miktarına ulaşamaması, mükelleflerin vergi ödemeye direnç göstermesi polisiye vergi toplamının sorgulanmasını gündeme getirmiş bu anlayışla vergi idareleri mükellef odaklı dizayn edilmeye başlanmıştır. Bu nedenle de, geçmişte devlete sağladığı gelire göre vergi idaresinin başarısı ölçülürken, günümüzde ise tahsilatı yaparken mükellefin uyumunu ve memnuniyetini artırmasıyla başarısı ölçülür hale gelmiştir. (Karaca ve Demirgil, 2014, s.367)

Ülkelerin çoğunda uygulanan beyan esaslı vergileme sisteminde başarının, ancak mükelleflerin isteyerek doğru beyan vermesi ile mümkün olduğundan vergi idareleri, matrahlarını korumak adına mükellefler ile daha yakın ilişkiler kurmaktadır. (Özpehriz, 2006, s.111)

Devlet eksenli bakıştan birey eksenli bakışa geçilmesiyle mükellef haklarının korunması gündeme gelmiş ve mükellef hakları giderek önem kazanmıştır. Mükellef haklarını anayasal korumaya alan modern vergi sistemlerinin kurulmasını takiben, vergi tabanının genişlediği, mükellefle idare arasındaki ilişkinin yoğunlaştığı ve dolayısıyla bir takım yasal düzenlemeleri getiren ikinci dünya savaşından 1970'lere kadar devam eden süreç yaşanmıştır. Daha sonra ise 1980 ve 1990 yıllarındaki, mükellef haklarının geniş bir zemine taşındığı, mükellefi koruyucu yasal ve idari düzenlemelerin arttığı, mükellef hakları bildirgelerinin yayınlandığı vergi reformu dönemi yaşanmıştır. (Yaltı, 2006, s.2-3)

Mükellef haklarının önem kazanmasının felsefi dayanağı olarak gösterilen, vergilendirmeye mükellef açısından yaklaşılarak idareye güven duymasını sağlayacak düzenlemelerin yapılması fikrinden (Gerçek, 2006, s.123) hareketle gerçekleşen reform döneminde, haklarını bilen ve kullanan mükelleflerin idareye daha çok güveneceği ve sorumluluklarını yerine getireceği düşünülerek, (Çelik, 2003, s.40-41) idarelerin mükelleflere davranışlarında değişiklik gözlemlenmiş, bunun sebebi ise vergi idaresinin mükellefle ilişkisinde gönüllü uyumun esas alınması olarak açıklanmıştır. Gönüllü uyumun sağlanması, olumsuz görüşlerin iyileştirilmesi, tahsilatın artırılması ve

kaçakçılığın önlenmesi amaçlı düzenlemelerin yapılması mükellef haklarının gelişmesini sağlayan süreç (Mutluer, 2004, s.123) olup, bu süreçte mükellef hakları, kimi ülkelerde yasal statü taşıyan kiminde ise taşımayan bildirelerle düzenlenmiştir. Ülkemizde de vergi idaresi mükellef odaklı yaklaşımla açık, adil, tarafsız ve rekabeti esas alan bir şekilde organizasyon ve çalışma ilkeleriyle yeniden yapılandırılmış, (Koşar, 2007, s.11) her ne kadar vergilendirmeye dair Gelir İdaresi Başkanlığının tek yetkili olmadığı, gümrük birimlerinin yetkileri bulunduğu belirtilerek bildirmede imzaların eksik olduğu eleştirisi ve tüm Bakanlık birimlerini kapsayan ve Bakan imzalı yeni bir bildirme yayınlanması (Aykın, 2017a) ve statik yapıdan kurtarılarak kurumsal yapı değişimleri, mükellef haklarına dair mevzuat yenilikleri ve vergilendirmedeki küresel eğilimler dahilinde dinamik bir yapıya dönüştürülmesi gerektiği (Abanoz, 2014) önerileri getiriliyor olsa da, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi yayınlanmıştır. (Bakar, 2011, s.7) 2007 yılında yayınlanan “Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri” adlı rehberde de belirtilen hakların idare tarafından gözetilmesinin idarenin sorumluluğunda olduğu ifade edilmiştir. (Belge ve Dilber, 2012, s. 160)

Açıklamalardan görüleceği üzere, vergi idaresinin vergi sisteminin etkinliğini artırma noktasında yaşadığı dönüşüm, mükellef haklarının önem kazanmasını sağlamıştır.

4.1.2.5. Vergi Sisteminin Karmaşılaşması

Vergi kaynaklarının sayıca artması vergi tabanının genişlemesine, sistemin karmaşılaşmasına, sistemin tam anlaşılabilmesi için çok sayıda yasa ve idari düzenlemenin bilinmesi gereğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. (Gökbel, 2000, s.13)

14. yüzyılda İbn-i Haldun, kaynak israfı ve ihtiyaç artışına bağlı olarak devletin fazla gelir elde etmek umuduyla her şeyden vergi almak istemesinin, vergi sisteminin karmaşılaşması ve ağırlaşmasıyla kişilerin çalışmalarının faydasını az bulmalarıyla ve işten el çekmeleriyle sonuçlanacağı, dolayısıyla toplam üretimin ve vergi gelirlerinin artması beklenirken azalacağına işaret etmektedir. Montesquieu ise 18. yüzyılda yazdığı bir eserinde, vergi kanunlarının herkes tarafından bilinebilir, açık, kolay anlaşılır ve tahsil edilebilir olması gerektiğini, vergi tahsil edenlerin keyfi olmamaları buna ek olarak da mükelleflerin haklarının korunması ve yasal güvence altına alınması

gerektiğini ve böylece vergilemede kolaylık ve ılımlılık prensibinin vergi gelirlerini artıracaklarını ifade etmektedir. (Ay, 1993, s.16-24) 1948 yılında Ulusların Zenginliği eserinde Adam Smith basitlik ilkesini ifade eder ve sistemin sadeleşmesiyle verginin maliyetinin minimize edilmesi gerektiğini, insanlardan alınan vergi ile devletin cebine giren verginin aynı olması gerekir diyerek ifade eder. (Çetin Gerger, 2011, s.79)

Etkin bir vergi hizmetinin temini için, vergi mevzuat ve yayınlarının kolay anlaşılabilir hale getirilmesi, mükelleflerin hak ve ödevleri hakkında bilgi almalarını mümkün kılan iletişim kanallarının ve mükelleflere eğitim programları oluşturulması gerekmektedir. Öte yandan mükelleflerin yasama ve yürütme organları tarafından, idari tasarruflar ve yasalarla korunması gerekmektedir. Özpehriz, 2006, s.110)

Vergi tabanının genişletilmesi amacıyla vergi sisteminin geliştirilmesi, bilinmesi gereken çok sayıda yasa ve düzenleyici işlemi zorunlu kılarak vergi sisteminin karmaşık hale gelmesi sonucunu doğurmuştur. Mevzuatta açık ve net olmayan ifadelerin yer alması, yoruma açık olması, idare ve yargı arasında ihtilaf olması doğru vergi uygulamasını güçleştirmekte, vergiden kaçınmayı engellemek gibi amaçlarla ayrıntılı mevzuat yayınlanması ile birlikte mükellefler için sorun oluşturmaktadır. (Özpehriz, 2006, s.111-112) Çok kapsamlı ve karmaşık mevzuat sebebiyle iyi niyetli olan mükellefler dahi, hata yapabilmektedir. (Çelik, 2003, s.41) Bu karışıklıkların etkilerini gidermek için mükelleflere haklar yoluyla koruma sağlanmaya çalışılmaktadır. (Aktemur, 2012, s.9)

Teknolojik ve ekonomik gelişmeler ile küreselleşmeyle ticaret sınırlarının kalkması, siyasi, askeri sebepler dahilinde daha çok kamu gelirine ihtiyaç duyulması gibi unsurların vergi tabanında yarattığı genişleme ve karmaşa, mükelleflere bazı haklar tanınmasını ve bu haklarının önemle korunmasını gerekli kılmaktadır.

Türkiye’de kayıt dışı ekonomin büyüklüğünü ölçmeye yönelik farklı modelleri içeren tahmin sonuçlarına göre; kayıt dışı ekonomin büyüklüğünün GSMH’nın % 1,5 ile % 137,8’i arasında değiştiği göz önüne alındığında (Oğuztürk ve Ünal, 2017, s.325-336) mükellef haklarının ve bu doğrultuda sistem sadeleştirilmesi, vergi bilinci ve gönüllü uyumun tesisinin önemi bir kez daha görülebilecektir.

Zira, hazineci ve yaptırımcı bir düşünceyle kurulan, mükelleflerin evrensel haklarına saygı temeli üzerinde kurulup işletilmeyen, vergi kaçakçılığının ve paralel ekonominin oldukça büyük olduğu, mükelleflerin katılımının kaybedilmiş olduğu ve idarenin zor kullanarak başka bir deyişle zulüm eder hale gelerek işletmeye çalıştığı

mali sistemin işletebilmesi mümkün olmadığı gibi bu durum direnişi ve kaçakçılığı artırmaktadır (Özbilen, 1998, s.2)

Vergilendirmenin hukuki, mali, siyasi, iktisadi, psikolojik ve sosyo-kültürel sınırları bulunmakta olup bu sınırların aşılması vergi kaçakçılığı, verginin reddi ve isyan, vergiden kaçınma, vergiyi yansıtmama, yatırımdan vazgeçme, tüketimi kısıma, boş zamanı tercih etme sonuçları doğurabilmektedir. (Çetin Gerger, 2011, s.48-56)

Bu konuda yapılan bir çalışmada, mükelleflerin vergiye karşı tepkilerinin mükellef psikolojisi, mevzuat eksikliği ve etkin olmayan vergi idaresinden kaynaklı sebepleri bulunduğuna ifade edilmektedir. (Doğanyigit, 2004)

Vergilendirmenin psikolojik bir süreç olduğu gerçeğinden hareketle, vergi ödemeyi etkileyen psikolojik faktörlerin (Çetin Gerger, 2011, s. 56-84) dikkate alınarak sistemin yeniden ele alınması, bir şeye sahip olmanın olumlu etkileri gözetilerek mükellef haklarının temini, tadili ve muhafazası gerek bugün ve gerekse de gelecek için oldukça önemlidir.

Bu bağlamda, mükelleflerin davranışlarını ve vergi karşısındaki motivasyonlarını anlamak amacıyla yapılan çalışmalardan birinde, mükelleflerin Gelir idaresine bakışını belirleyen faktörlerin; adalet, güven, mükellef hakları, direnç (idarenin yardımcı olma değil yakalama amacı olduğunu düşünme), saygı, güvenilir muamele, danışma(rehberlik), uygun çıktılar (idari işlemlerin usulüne uygun olduğu noktasında mükelleflerin inancı) ve teknoloji kullanımı olduğu tespit edilmiştir. (Gerçek vd. 2015a, s.177-181)

Bu noktada, Allingham ve Sandmo ekonomik modelinden hareketle, mükelleflerin vergi kaçırarak sağladığı kazanç, yakalandığında uğrayacağı zarardan fazla olduğu sürece vergi kaçakçılığının süreceği, (Gökbunar ve Gökbunar, 2007, s.40) vergi sistemi tasarlanırken mükelleflerin haklarının yanında sorumlulukların da unutulmaması gerektiğini hatırlatmakta fayda görülmektedir.

Zira mükelleflerin haklarının gerçekten korunması, vergilendirme sistemi içerisinde kayıt dışılığın ve kaçakçılığın önüne geçilmesi ile mümkün olabilir. Aksi halde, kontrol edilemeyen alanlara kayan kaynaklar ve bu alanlardan alınamayan vergiler, ödevlerini bilinçli şekilde yapmaya çalışan mükelleflerin üzerine kalacak, bu durumda adil olmayan bir vergi sistemi içerisinde haklarının korunamaması sonucunu doğuracaktır.

En sağlıklı kamu finansman aracı olarak bilinen vergilerin tahsil edilememesi ve benzeri nedenlerle, toplanan vergilerle kamu harcamalarının karşılanamaması devleti

finansman arayışına yöneltip, iç ve dış borçlanmaya ya da bedelsiz, karşılıksız ve yasalarla düzenlenmemiş bir kaynak transferinin yapılması, halkın meşru olmayan şekilde vergilendirilmesi suretiyle demokrasinin "halkın kendi iradesiyle vergilendirilmesi" ilkesinin ihlali sonucunu doğuran emisyonu zorlamaktadır. Bu durum, vergi mükellefi ile ilgili bir olay olmamakla birlikte vergi sisteminin köklü bir reform ihtiyacının olduğunu göstergesidir. (Gökbunar, 1997, s.310)

Vergi sisteminde karmaşanın giderilmesi amacıyla, uzun yıllardır idari organizasyon yapısında dönüşümler yapılmakla birlikte, başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere birçok kanun üzerinde Vergi Konseyi tarafından çalışmalar yürütülmektedir.

Bu bağlamda, vergi sisteminin karmaşılaşmasının mükellefler üzerindeki etkilerinin giderilmesi amacıyla mükellefe haklar tanınması yoluyla korunmasının gerekmesi, mükellef haklarının önemini artırmıştır.

4.2. Mükellef Haklarının Kaynakları

Pozitif hukukunun kaynakları emredici, bağlayıcı nitelikleri açısından asli ve yardımcı kaynaklar olarak ikiye ayrılır ve bu ayrım genel olarak vergi hukuku için de geçerlidir. Hiyerarşik bağlayıcılık ve yeni norm getirme özelliklerine göre yapılan tasnifte, Anayasa, yasa, uluslararası anlaşma, kanun hükmünde kararname, Bakanlar Kurulu Kararları¹⁰⁶ ve diğer düzenleyici işlemler (tüzük, yönetmelik, Bakanlık kararları) ve içtihadı birleştirme kararları yeni norm getiren kurallar olarak asli; doktrin, yargı kararları ve idarenin iç işleyişini düzenleyen tebliğ, genelge, görüş ve mukteza gibi kaynaklar ise yardımcı (ikincil, tali) kaynaklardır. (Öncel vd. 1985, s.15-19)

Başarılı bir vergi uygulamasının esaslarını ifade eden, bir vergi konurken dikkat edilmesi gereken temel yaklaşımı ortaya koyan, vergide genellik, adalet, eşitlik, belirlilik, verimlilik, uygunluk, istikrar gibi başlıklarla ifade edilen vergi ilkeleri, aynı zamanda mükelleflere yönelik koruma önlemlerinin de temelini teşkil etmektedir. Vergi koyma ve uygulama gücünün aşırı kullanımı karşısında, mükelleflerin korunması ulusal ve uluslararası düzenlemelerden kaynaklanabilmektedir. (Akdoğan, 2006)

¹⁰⁶ 6771 sayılı Kanunun 16.maddesi ile Anayasa'nın 8.maddesinde değişikliğe gidilerek madde metninde yer alan "bakanlar kurulu" ibaresi çıkarılmış, yapılan düzenleme ile yürütme yetki ve görevinin "Cumhurbaşkanı" tarafından kullanılacağı düzenlenmiştir. Bu çerçevede yapılan değişiklikler doğrultusunda kurulan yeni sistemde; Kanun Hükmünde Kararnameler, Bakanlar Kurulu Kararları, Tüzükler, Bakanlar Kurulunca çıkarılan yönetmelikler, müşterek kararnameler ve Başkanlık kararlarının yerini "Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri" almıştır. (Tamer, 2017)

Vergi hukukunun kaynak düzlemini ifade eden bu durumdan hareketle, vergilendirme ilişkisinin pasif tarafı olan mükelleflerin haklarının kaynaklarının ne olduğu, nereye dayandığı ve nerelerde düzenlendiği, şüphesiz tarihsel süreç içerisinde yapılan çalışma ve girişimlerin ulusal ve uluslararası alanda, uluslararası anlaşmalar, yasal ve idari düzenlemeler gibi ne tür şekillerde hayat bulduğu incelenerek tespit edilmektedir. Bu noktada;

Özellikle Kıta Avrupası hukuk sisteminin uygulandığı ülkelerde mükellef haklarının **Uluslararası anlaşmalar, Anayasa veya kanunlarda** hayat bulduğu, idareye daha fazla takdir ve düzenleme yetkisi verilen (Doğrusöz, 2017) Anglo-Sakson hukuk sistemi uygulayan ülkelerde ise daha çok idari düzenleme mahiyetinde olan **mükellef hakları imtiyazları veya mükellef hakları bildirgesi** şeklinde düzenlendiği Arıoğlu ve Düz tarafından ifade edilmektedir. (Koşar, 2007, s.16)

Bunlardan, mükellef haklarının belirlenmesi ve düzenlenmesi amacına yönelik kaynaklar Uluslararası anlaşma, anayasa ve kanunlar iken, bildirge ve imtiyazlar daha ziyade hakların açıklanması ve kamuoyuna duyurulmasına yöneliktir. (Gerçek, 2006, s.123)

Bazı çalışmalarda, mükellef haklarının kaynaklarının, birinci derece haklar, ikinci derece haklar, idareden doğan haklar ya da temel ve yardımcı haklar şeklinde tasniflendiği görülmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde mükellef haklarına kaynak teşkil eden söz konusu unsurlar sırasıyla ele alınacaktır.

4.2.1. Uluslararası Anlaşmalar

Uluslararası anlaşmalar ya da başka bir deyişle uluslararası kaynaklar, insan hakları sözleşmeleri, ikili ya da çok taraflı imza edilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve uluslararası ekonomik bütünleşme anlaşmaları olarak karşımıza çıkmaktadır. (Gökbel, 2000, s.32) Bu düzenlemelerle temel insan hakları güvence altına alınmak suretiyle mükellef haklarının korunması sağlanmıştır. (Çetin Gerger, 2011, s.31) Ayrıca, Albregtse ve Arendonk tarafından vergileme alanında Avrupa Konseyine ve OECD'ye üye ülkeler arasında bilgi değişimini düzenleyen ve bilgi güvenliği noktasında mükelleflere uluslararası koruma sağlayan sözleşmeler bu kapsamda değerlendirilmektedir. (Yücedoğru, 2007, s.50) Antlaşmalarla oluşturulan kurumlar

tarafından alınan kararlar ise hukuka yararlı bir kaynak olarak değerlendirilmektedir. (Tsal, 1980, s.24)

Uluslararası hukuk açısından geniş kapsamlı bir akit niteliği taşıyan antlaşmanın (treaty, traité) yanında şart (charter), sözleşme (convention), son senet (final act), protokol (protocol), anlaşma (agreement) gibi metinlerin de uygulamada kullanıldığı görülmektedir. (Sav ve Sav, 2013, s.405)

Özellikle 21. yüzyılın başlarında sınırları aşan şekilde insan haklarının Avrupa'da ihlal edilmesi, insanlık tarihi sayfalarına utanç verici izler bırakmış, savaşların ardından insan haklarının en asgari seviyede korunmasını zorunlu kılmıştır. (Aslan, 2006, sy.47)

Bu amaçla yapılan uluslarüstü anlaşmalar esasında doğrudan, başka bir deyişle onaylama, uygun bulma ya da kabul gibi ikinci bir işleme gerek kalmadan ya da anlaşmanın imzalanmasının ikinci bir işlemle bağlayıcılık kazanması ile mükellefe sağladığı korumayı hayata geçirebilmektedir. (Pazarcı, 1985, s.113-116)

Bu noktada Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 90. maddesi, uluslararası anlaşmaların niteliğini ve ne şekilde yürürlüğe gireceğini düzenlemektedir. Antlaşmaların yürürlüğe girmesinde genel kural TBMM'nin kanunla uygun bulması olmakla birlikte uygun bulmadan yürürlüğe giren anlaşmalar da söz konusudur. Mükellef haklarına etkisi bağlamında, özel kişilerin haklarını düzenleyen antlaşmaların kanunla uygun bulunmasının zorunlu olduğuna dikkat çekmekte fayda vardır.

Madde hükmüne göre, anlaşmanın yürürlüğe girmesi öncelikle, TBMM'nin antlaşma onaylanmasını bir kanunla uygun bulmasını takiben Cumhurbaşkanınca onaylanması ve yürürlüğe konulması ile mümkündür. Kural bu olmakla birlikte, maddede sayılan bazı anlaşmaların kanunla uygun bulmaya gerek kalmaksızın yürürlüğe girmesi mümkün olup, bu kanunların ise TBMM'nin bilgisine sunulması gerekir. Özel kişilerin haklarını düzenleyen antlaşmaların kanunla uygun bulunmadan yürürlüğe girmesi mümkün değildir. Ayrıca, usulüne uygun olarak yürürlüğe giren milletlerarası antlaşmalar kanun hükmünde olup, Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurulmasının önü kapalıdır. Usule uygun şekilde yürürlüğe konan antlaşmaları, mahkeme ve idarenin kanun olarak dikkate alması zorunludur. Temel hak ve özgürlüklere dair antlaşmaların, kanunlarla aynı konuda farklı hüküm taşıması halinde ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümleri uygulanacaktır. Bu haliyle, Türk normlar hiyerarşisinde temel hak ve özgürlükler

alanındaki milletlerarası antlaşmalar, kanunların üstünde ve Anayasanın altında bir konumdadır. (Gözler, 2007, s.144-146)

Öğretide, anlaşmaların hiyerarşik konumunu kanunla denk görenler olduğu gibi kanunlardan üstün görenler de vardır. (Sav ve Sav, 2013, s.404-405) Uluslararası hakem ve yargı kararlarının genelinde uluslararası hukuk normları anayasa dahil bütün iç hukuk normlarının üstünde kabul edilmekte ise de öğretilerde bu iddianın çürütüldüğü görülmekte, bazı insan hakları prensiplerine anayasanın üstünde değer tanınmanın hukuken meşru olmayan bir teşebbüs olacağı belirtilmektedir. (Gözler, II, 2000, s.25-46) Yalıtı'ya göre, “temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar” insan haklarına dair anlaşmalar olup, Anayasanın 90.maddesi insan haklarıyla ilgili anlaşmalara Anayasa üstü değer yüklemektedir. Bununla birlikte, Anayasa’da yer almayan bir hak ve özgürlüğü düzenleyen uluslararası anlaşmalarla yasaların çatışması halinde ne olacağı, bu alanın problemi olmaya devam etmektedir. (Yalıtı, 2006, s.15-22)

Türkiye Cumhuriyetinin taraf olduğu Ankara Anlaşması, Gümrük Birliği Anlaşması, OECD ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve GATT Anlaşması gibi uluslararası anlaşmaların doğrudan olsun ya da olmasın vergilendirme yetkisiyle (Saban, 2003, 136) ve dolayısıyla mükellef haklarıyla bağlantısı bulunmaktadır.

Türkiye Cumhuriyetinin taraf olduğu Uluslararası anlaşmalara dair bir dizin olmamakla birlikte, konu hakkında yapılmış çalışmalar bulunmaktadır. 1920’den bu yana yürürlüğe konulan antlaşmaların sayısının on beş bine yaklaştığı görülmektedir. (Sav ve Sav, 2013, s.407)

Hangi kaynaktan gelen uluslararası anlaşmaların kanunlar karşısında üstün olacağı maddenin yazımı esnasında tartışma konusu olmuşsa da, nihayetinde temel hak ve özgürlükleri düzenleyen tüm anlaşmaları içerecek şekilde geniş bir tanımlama yapılmıştır. Ancak 2010 yılında getirilen Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkına dair düzenlemede, “*Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlâl edilmesi iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir*” denilmek suretiyle, net ve sınırlı bir düzenleme yoluna gidilmiş, sadece Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki haklar esas alınmıştır. (Sav ve Sav, 2013, s.403)

Nihai olarak, ülkemizde iç hukuk piramidinde el alttan en üste kadar garanti altına alınan mükellef haklarının, iç hukuk normlarının en üstünde yer alan

Anayasa'dan sonra taraf olunan uluslararası sözleşmelerle de güçlendirilerek güvence altına alındığı söylenebilir. (Mutlu, 2017, s.101)

İnsan haklarının ve buna bağlı olarak da mükellef haklarının kaynağını teşkil eden uluslarüstü kaynaklar taşıdıkları güvence özelliği bakımından üç ayrı düzeyde tasniflenmektedir. Sağladıkları koruma bakımından birinci düzeyde moral gücüyle sınırlı, zorlama gücü psikolojik etkilerle sınırlı, çoğunlukla bağlayıcı ve zorlayıcı metinlerin ön hazırlığı niteliğinde Birleşmiş Milletler Asamblesi gibi hukuki bağlayıcılığı olmayan kaynaklar yer almaktadır. Birinci düzey olarak tanımlanan İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi esas niteliğini aşmış bağlayıcı bir hal alarak takip eden dönemde yapılan bir çok uluslararası anlaşmanın temelini oluşturmuştur. İkinci düzeyde hükümler ise uluslararası anlaşma, pakt, sözleşme ve protokollerle kurumsal düzenlemeler yapılmasını öngören, gerek kendine özgü gerekse de kurumsal denetim mekanizmaları kuran hukuken bağlayıcı metinler bulunur. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi gibi ulusüstü bir yargı organı kurarak, bir anlaşma veya onun kurumlarının kararlarına uyumu denetlemek ve ihlalleri yaptırıma bağlama yoluyla sağlanan koruma ise üçüncü düzey korumadır. (Kaboğlu, 1993, s.117-125)

Uluslararası antlaşmalara örnek teşkil eden Avrupa Birliği Antlaşması, kişi, mal, hizmet ve sermayenin serbestçe dolaşımı özgürlüğünü amaçlaması nedeniyle, üye ülkeler arasında vergi gibi alanlarda ortaya çıkan eşitsizliklerin bu özgürlükleri etkilediği gerekçesiyle, birliğe üye ülkelerde, mükelleflere benzer haklar sağlanmaya çalışılmaktadır. (Pazarcı, 1985, s.117) Avrupa Adalet Divanı bir kararında, tüm Avrupa Birliği üyesi ülkelerin diğer üye ülke vatandaşlarına farklı vergi uygulamasının söz konusu olamayacağını belirtmektedir. (Gökbel, 2000, s.34-35)

4.2.2. Anayasa

Anayasa, maddi ve şekli olmak üzere iki farklı şekilde tanımlanmaktadır. Devletin temel organlarının kuruluşunu ve işleyişini düzenleyen hukuk kuralları bütünü maddi anlamda anayasa olarak kabul edilirken, normlar hiyerarşisinde en üst sırada olup diğer kanunlardan farklı ve zor bir usulle konulup değiştirilebilen hukuk kurallarının bütününe ise şekli anlamda anayasa denir. Bu noktada, kuralın neyi düzenlediğine bakarak anayasal olup olmadığının tespit edilmesi yerine şekli anayasa tanımının daha doğru olduğu değerlendirilmektedir. Yine anayasalar belirli bir belge ya da belgeler içerisine toplanıp toplanmama durumuna göre yazılı veyahut İngiltere'de olduğu gibi

yazısız; diğer kanunlara göre hükümlerinin daha zor değiştirilip değiştirilememesine göre ise katı ve yumuşak olarak tasniflenmektedir. (Gözler, 2000, s.3-12)

Daha önce de ifade edildiği üzere, mükellef hakları, insan haklarının gelişimi temelinde demokrasinin gelişimi, anayasacılık hareketleri ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına bağlı olarak gelişmiştir. (İnan, 2008, s.25)

Dünya anayasa tarihine bakılıp basite indirgeyerek Anayasa'nın, iktidarların tabi oldukları kuralları koyan, iktidarı sınırlayan, yasalardan üstün kurallar olduğu ifade edilmektedir. (Çağan, II, 1982, s.197)

Bu bağlamda 17. Yüzyılın sonlarında başlayan Anayasacılık düşüncesi ile temel hak ve hürriyetlerin, hiyerarşik olarak diğer yasalardan daha üstün ve değiştirilmesi daha zor olan bir Anayasaya yazılarak korunması, bu haklara dokunulması noktasında iktidarın sınırlandırılması, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve mükellef haklarının korunması açısından da önemli sonuçlar doğurmuştur.

Başka bir deyişle, anayasalar özgürlükleri tanımak için ideal bir araç, (Kaboğlu, 1993, s.38) temel hak ve özgürlükler için güvencedir. (Gözübüyük, 2000, s.3) Ayrıca, diğer kanunlara göre üstün olan anayasada (Aslan, 2001, s.72) belirlenen ilkeler vergilendirme yetkisinin kullanımını sınırlar. (Çağan, 1982a, s.6)

Mükellef haklarının temellerine ülkelerin Anayasalarında rastlamak mümkündür. Ancak, anayasanın yazılı olması gerekmez. Keza, yazılı bir anayasa sahibi olan Avustralya'da mükellef hakları, yazılı anayasa sahibi olmayan İngiltere'de olduğu gibi ifade edilmemiştir. Almanya Anayasası ise oldukça geniş hak tanımlamaları içermektedir. (Gökbek, 2000, s.18) Bilindiği üzere, İngiltere'de yazılı bir anayasa yoktur. Burada, toplum içinde uzun süre kesintisiz şekilde uygulanarak bağlayıcı hale geldiğine inanılan kurallar bütünü anayasayı oluşturur. (Gözler, 2000, s.3-12)

17. yüzyıldan bu yana süren bir gelenek olarak, mükellefleri korumaya yönelik olarak bazı Anayasalarda "Hak şartları- Bill of rights)" ya da "Hak bildirgeleri - Charter" kullanılmaktadır. Fransız ve Anglo-Sakson gelenekleri bulunan bu yöntemi (Kaboğlu, 1993, s.40) kullanan ilk ülkeler Kanada ve Güney Afrika'dır. Hak şartı Kanada'da yüksek yasa konumunda olup bu şart içerisinde yer verilen haklar ise temel haklardır. Hukuk dışı arama ve alıkoymaya karşı haklar, kendini suçlama, aynı suçtan dolayı birden fazla yargılanmama ve güvenlik gibi mükelleflere bildirge ile sağlanan başkaca haklar da mevcuttur. Mükellefler bu hakları kullanarak vergi idaresini ve vergi yasalarını eleştirebilmektedir. Güney Afrika'da anayasal değerde haklar bildirgesi ile

mükelleflere eşitlik, idarenin adil işlem tesisi, mülkiyet, özel hayatın gizliliği, bilgiye ulaşma gibi çok sayıda hak sağlamıştır. (Gökbel, 2000, s.21-23)

Türk anayasacılık tarihinde ilk olarak Kanun-u Esasi ile kişisel hak ve özgürlükler anayasal zeminde ifadesini bulmuş, 1909'da getirilen değişikliklerle bir takım eklemeler yapılmıştır. Osmanlı İmparatorluğunun yıkılması ve takiben Türkiye Cumhuriyeti devletinin kurulmasıyla 1921 Anayasası yürürlüğe girmişse de temel hak ve özgürlükler bu metinde yer almamıştır. 1924 Anayasası ile eksiklikler giderilmişse de temel hak ve özgürlüklerin ayrı bir başlık altında düzenlenip, anayasa yargısının getirilmesi, mükellef hakları bakımından 1961 Anayasasını ön plana çıkarmıştır. Nihayet 1961 Anayasasına göre daha derinlemesine düzenlemeler içeren, değiştirilmesi daha zor nitelikte olan 1982 Anayasası yürürlüğe konmuştur.

Anayasalarda düzenlenen ve tüm vatandaşların haklarını güvence altına alan; kanun önünde eşitlik, hak arama özgürlüğü, başvuru hakkı, seyahat ve haberleşme özgürlüğü, özel hayatın gizliliği gibi temel hak ve hürriyetlere dair hükümlerin, aynı zamanda vergilendirme sürecine de etkisi olmaktadır. Bu noktada, mükelleflerle ilgili yapılacak işlemlerde de söz konusu düzenlemelerin belirleyici, yönlendirici ve kısıtlayıcı fonksiyonu söz konusudur. Dolayısıyla, anayasalarda mükellef haklarıyla ilgili olarak açık ve doğrudan bir hüküm bulunmasa bile bu hükümler ile mükellef haklarının temellendirildiği açıktır. (Gerçek, 2006, s.123)

Buna, 2007 yılında davaya konu işlemde, “... **vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere ...**” pasaport veya seyahat vesikası verilmesini yasaklayan 5682 sayılı Pasaport Kanunu’nun 22. Maddesi hükmünün bu bölümünün seyahat özgürlüğünü ihlal etmesi nedeniyle Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle yargı kararıyla iptal edilmesi örnek gösterilebilir.¹⁰⁷ Söz konusu karara uygun olacak şekilde, 6183 sayılı Kanunun “Yurt dışı çıkış tahdidi” başlıklı 36/A maddesi de yürürlükten kaldırılmıştır.¹⁰⁸

Gerek ve Aydın’a göre, verginin genelliği, adaletli dağıtımı, kanunla konması ve mali güce göre vergileme esasının benimsenmesi mükellef haklarının Anayasal korunma altında olduğunu göstermekle birlikte, Anayasa Mahkemesinin hukuk devleti ve Anayasanın 73. maddesi temelinde oluşturduğu içtihatlarında; kanunların belirliliği,

¹⁰⁷ 8.12.2007 tarihli ve 26724 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 18.10.2007 tarih ve 2007/81 Karar sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı için bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071208-9.htm> , Erişim 20.08.2018

¹⁰⁸ 6111 sayılı Kanunun 165.maddesiyle 6183 sayılı A.A.T.U.H.K’nın “yurt dışı tahdidi” başlıklı 36/A maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bkz. www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6111.doc , Erişim 20.08.2018

geriye yürümezliği, kazanılmış haklara saygı, olağanüstü dönemlerde vergi yükü getiren düzenlemeler konusunda benimsenen ilkeler ile vergi getiren düzenlemelerde kamu yararı, ekonomik koşullar ve haklı neden aranılması ilkeleri yer almaktadır. Bu ilkeler, mükellef haklarını koruyucu nitelik taşımaktadır. Mükellefleri koruma ve ödenecek verginin belirliliğini sağlama noktasında yasalardan kaynaklanan, gerçek gelirin vergilendirilmesi, dönemsellik ve tahakkuk ilkeleri önem taşımaktadır. (Aktaran: Er, 2011, s.10)

Ayrıca, sosyal devlet, hukuk devleti, hukuki güvenlik, belirlilik, kanunların geriye yürümezliği, kıyas yasağı, genellik, eşitlik, ödeme gücüne göre vergilendirme, ölçülülük, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması, kanunilik, (Erkin, 2012, s.237-249) temel hakların güvence altına alınması, yasaların Anayasaya uygunluğunun sağlanması, yönetimin hukuka uygunluğu, yargı bağımsızlığı ve güvenilirliği ile başvuru hakkı (Koşar, 2007, s.18-23) ilkeleri vergilendirmeye ve dolayısıyla mükellef haklarına etki eden anayasal ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Anayasalarda yer alan vergileme ilkeleri bağlamında yapılan bir çalışmada, yetkinin kullanımını etkileyen genel ilkeler; hukuk devleti, sosyal devlet, kanun önünde eşitlik ve ölçülülük olarak sayılırken, yetkinin kullanımını belirleyen ilkeler ise; kanunilik, ödeme gücü, eşitlik, adalet, genellik ve kamu giderlerinin karşılığı olmayı ifade eden genel karşılıklılık ilkesi olarak ifade edilmektedir. Aynı çalışmada, Dünya genelinden yazılı anayasa hukukuna ve sistemine sahip 30 ayrı ülkede ilkelerin anayasalardaki durumu şu şekilde gösterilmiştir. (Gerçek vd. 2014, s.127)

Tablo 2.

Ülke Anayasalarında Vergileme İlkelerinin Görünümü

Ülkeler	Kanunilik	Geriye Yürümezlik	Ödeme Gücü	Eşitlik	Adalet	Genellik	Genel Karşılıklılık	Vergilendirme Yetkisinin Devri	
								Federe Devlet	Üniter Devlet
ABD	Var	Var	--	Var	--	Var	--	Var	Var
Almanya	Var	Var	--	Var	Var	--	Var	Var	Var
Arjantin	Var	Var	Var	Var	--	Var	Var	Var	Var
Avustralya	Var	--	--	Var	--	--	--	Var	Var
Avusturya	Var	Var	Var	Var	Var	--	Var	Var	Var
Azerbeycan	Var	Var	--	Var	--	Var	--	--	Var
Belçika	Var	--	--	Var	--	Var	--	Var	Var
Brezilya	Var	Var	Var	Var	--	Var	Var	Var	Var
Bulgaristan	Var	Var	Var	Var	--	Var	--	--	--
Çek Cum.	Var	--	--	Var	--	--	--	--	--
Danimarka	Var	--	--	Var	--	--	--	--	Var
Endonezya	Var	Var	--	Var	--	--	Var	Var	--
Fransa	Var	Var	Var	Var	--	Var	--	--	Var
G.Afrika	Var	Var	--	Var	--	--	Var	Var	Var
G.Kore	Var	Var	--	Var	--	Var	--	--	--
Hindistan	Var	Var	--	Var	--	Var	Var	Var	Var
Hırvatistan	Var	Var	Var	Var	Var	Var	--	--	Var
Hollanda	Var	Var	--	Var	--	--	--	--	Var
İspanya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
İsveç	Var	Var	--	Var	--	--	--	--	Var
İsviçre	Var	--	Var	Var	--	Var	--	Var	Var
İtalya	Var	Var	Var	Var	--	Var	Var	--	Var
Japonya	Var	Var	--	Var	--	Var	--	--	--
Kanada	Var	Var	--	Var	--	--	Var	Var	Var
Kazakistan	Var	Var	--	Var	--	--	--	--	--
Polonya	Var	Var	--	Var	--	--	--	--	Var
Portekiz	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Rusya	Var	Var	--	Var	--	Var	--	Var	Var
TÜRKİYE	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	--	--
Yunanistan	Var	Var	Var	Var	--	Var	Var	--	--

*Kaynak : (Gerçek vd. 2014, s.127)***4.2.3. Kanun**

Mükellef haklarının bir diğer kaynağı ise **kanun**lardır.

Hukuk devleti ilkesinden hareketle, Anayasanın genel olarak düzenlediği hususların uygulanmasına dair detaylar, kanunlar ve kanuna dayanarak çıkarılan tali mevzuatla düzenlenir. (Kuluçlu, 2008, s.3) Demokratik ülkelerde anayasaların kanunları

yapmakla yetkilendirdiği organ parlamentolardır. Çıkarılan kanunlar, diğer hukuk dallarında olduğu gibi, vergi hukukunun da asli kaynaklarıdır. (Mutluer, 2006, s.36)

Kanunlar, yetkili organ tarafından konan ve herkes tarafından uyulması zorunlu olan genel sürekli ve soyut yazılı hukuk kurallarıdır. (Akı, 1996, s.85) Vergilendirme açısından kanun, hukuk devleti ve vergilendirmenin kanuniliği ilkesi çerçevesinde yasama organlarınca belirli yöntem ve biçime uygun olarak hazırlanan yazılı hukuk kuralları (Kırbaş, 1998, s.41) olarak tanımlanabilir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında kanun kavramının tanımı yapılmamakla birlikte, “kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak” yasama yetkisinin sahibi Türkiye Büyük Millet Meclisinin görevlerinin başında sayılmaktadır. (Gözler, 2005) Anayasanın başlangıç bölümünde yapılan, üstünlüğün ancak Anayasa ve kanunlarda olduğuna dair vurgu ve 11.maddesinde yer alan kanunların Anayasa’ya aykırı olamayacağı hükmü, kanunların Anayasa’dan sonra gelen hukuki metinler olduğunu gösterir. (Kuluçlu, 2008, s.5)

Anayasanın 73.maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin ancak kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilceği belirtildikten sonra, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebileceği belirtilmektedir.

Her bir vergi türünü düzenleyen kanunlar ve vergi usulünü düzenleyen kanunların ayrı ayrı yapılması mümkün olduğu gibi tek bir kanunda bunların tamamı da düzenlenebilir.

Bu bağlamda, ikinci derece yasal kaynakların en önemlisi olan kanunların, gelir idaresinin tarhiyat, tahsilat ve icra mevzuatı ile mükelleflere vergi kanunlarının uygulanması sırasında koruma sağlayan hakları içermektedir. (Gökbel, 2000, s.36)

Vergi mükelleflerine kanunlarla hak sağlanması noktasında iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. Birincisi, idari kurallara dayanan ve kanunla mükellefe sağlanan korumayı sınırlı hale getiren, ikincisi ise geniş anlamda kanuni korumadır. Kanunlarla yapılan koruma, idarenin ikincil işlemlerinde doğru ve adil olması sağlanmaktadır. Vergi kanunları, vergi mükelleflerine sağlanan hakların barındığı tek nokta değildir. Zira uygulamada vergi usulünün özel usul yasalarıyla düzenlemediği yerlerde genel usul yasaları mükelleflerin korunmasını temin eder. Türkiye’de Bilgi edinme kanunu, ABD’de Bilgi Alma Kanunu, Avustralya’da Kamu Hizmetleri Kanunu, Ombudsman Kanunu, İdari Kararların Yargısal Gözden Geçirilmesi Kanunu, Irk Ayrımcılığı Kanunu

ve Özel Hayatın Gizliliği Kanunu gibi kanunlar mükelleflere haklar sağlamaktadır. (Gökbel, 2000, s.37-39)

Türkiye’de yasalarda mükellef hakları temel olarak Vergi Usul Kanununda dağınık olarak yer almakla birlikte, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK), Bilgi Edinme Kanunu, Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, Türk Ceza Kanunu, Ticaret ve Borçlar Kanunu gibi kanunlarla mükellef hakları alanına etkili düzenlemeler yapıldığı söylenebilir.

Kanunlar, kural olarak geriye yürümez ve etkisi yürürlüğe girdikten sonraki döneme ilişkindir. Hukukun bu genel kuralının amacı, herkesi işlem tarihindeki kuralla sorumlu tutmak, hukuka olan güveni sarsmamak ve kazanılmış haklara korumaktır. (Aktan ve Gencel, 2003, s.6)

4.2.4. Mükellef Hakları Bildirgeleri veya Beratları

Mükellef hakları bildirgeleri, kanunlarla birlikte ikinci derece yasal kaynaklar arasında sayılan bir diğer hak kaynaklarıdır.

Mükellef hakları, insan haklarının gelişimi temelinde demokrasinin gelişimi, anayasacılık hareketleri ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına bağlı olarak gelişmiştir. (İnan, 2008, s.25)

Devletlerin, potansiyel vergi miktarına ulaşamaması, vergiye gösterilen direnç, polisiye vergi toplamayı sorgulanır kılmış, bu anlayış vergi idarelerinin mükellef odaklı dönüşümünü sağlamıştır. (Karaca ve Demirgil, 2014, s.365-381)

İnsan hakları, hukuk devleti anlayışında sağlanan ilerleme ve globalleşmenin etkisi ile, “mükellefe rağmen” değil, “mükellefle birlikte” vergi toplamanın yani “gönüllü uyumu” esas alan sistemin avantajlarının devletçe kavranması ile özünü "önceliği mükellefe vermek ve onun haklarına saygı göstermek" olan bir anlayışa dönüşmüştür. (Doğrusöz, 2010)

Fransa’da 1975 yılında mükelleflerin denetim sırasındaki haklarını vurgulayan bildirgenin sınırlı niteliği gereği birçok kaynakta yer almadığı görülmektedir. (Bakar, 2011, s.54)

Mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması noktasında ilk girişimin, 1986 yılı Temmuz ayında “Mükellef Hakları İmtiyazı” nın yayınlanması ile İngiliz Vergi İdaresi tarafından yapıldığı görülmektedir. (Gerçek, 2006, s.124)

1987’de Uluslararası Maliye Derneği’nin düzenlediği “İnsan Hakları ve Vergilendirme” konulu seminerle mükellef haklarına yönelik tartışmalar başlamıştır. (Bakar, 2011, s.58) 1990’lı yıllara yaklaşırken OECD üyesi ülkelerin önemli bölümünde vergi sisteminde önemli değişiklikler yaşanmıştır. (Çetin Gerger, 2011, s.37)

1990 yılında mükellef hakları ile ilgili olarak OECD tarafından hazırlanan rapora göre OECD tam üyesi olan ülkelerin “mükellef hakları bildirgesi” veya “mükellef hakları imtiyazı” açıklamaları istenmiş, mükellef haklarının belirlenmesi ve açıklanmasıyla ilgili olarak çalışan ülkelerin öncülüğünü İngiltere, ABD ve Avustralya çekmiştir. (Öz, 2015) Mükellef haklarının açıklanması ve duyurulmasını biçimsel olarak ülkelerin bir kısmı “mükellef hakları bildirgesi”, önemli çoğunluğu ise “mükellef hakları imtiyazı” şeklinde açıklama yapmıştır. (Gerçek, 2006, s.124)

Mükellef hakları bildirgesi, vergi mükelleflerinin haklarını ve yükümlülüklerini, sade bir dille özetleyerek açıklama, bu bilgileri daha erişilebilir ve anlaşılabilir kılmaya girişimidir. Bildirgeler vergi sistemlerinde “kural” getirmekle birlikte, çoğu bildirge genel olarak ek bir hak veya yükümlülük getirmeyen yasal niteliği olmayan, rehber niteliğinde belgelerdir. (OECD, 2003, s.3-4)

Bildirge ve beratların amacı, sadece mükelleflere daha sorumluluk sahibi ve kaliteli kamu hizmeti sunmaktır. (Aydın, 2006a, s.32)

Bu bildirge veya beratların pozitif hukuk açısından “icrai olmayan idari işlem” niteliği taşıdığı, “gösterici işlem” niteliğinde olup idarenin bunlar aracılığıyla belli bir konu veya soruna dair görüş, niyet, düşünce ve tasarılarını açıkladığı ifade edilmektedir. (Özgenç, 2007, s.189-190)

Uluslararası alanda etkileri olan veya tüm vatandaşlarına haklar sağlayan anayasal nitelikte hak bildirgesi ya da şartlar kabul eden ülkeler olduğu gibi, bildirgelerle kanun düzeyinde mükelleflerine haklar sağlayan ülkeler de bulunmaktadır. Bazı ülkelere, vergi idareleri tarafından mükelleflerle ilgili işlemler yapılırken idarenin nasıl davranacağına dair yasal gücü olmayan niyet beyanı olarak karşımıza çıkan bildirgeler, bazı ülkelere ise önceden var olan vergi kanunlarının içine madde olarak konmaktadır. (Yücedoğru, 2007, s.51)

2003 yılında OECD tarafından mükellef hakları bildirgelerinde yer alan temel haklar ve yükümlülüklerle ilgili belirlemeler yapılmıştır. Bu belirlemelerde, ülkelerin bildirgelerini hazırlarken kendi vergi politikalarını, yasal düzenlemelerini, idari uygulamalarını göz önüne almaları gerektiği vurgulanmıştır. (Çetin Gerger, 2011, s.34)

Bu nedenle, ülkelerin hak bildirgelerini açıklarken farklı tutum sergilemelerinin sebebi, ülkelerin yasama ve yürütme gelenek ve kültürü, idare anlayışından kaynaklandığı belirtilmektedir. (Gerçek, 2006, s.124)

Mükellef hakları bildirgesi ya da imtiyazı idareye geniş takdir yetkisi tanıyan Anglo-Sakson hukukunu benimseyen ülkelerde idarenin genel hukuki işlemi şeklinde, bizim gibi Kıta Avrupası hukukunu benimseyen ülkelerde ise yasalara yazılmak suretiyle kabul edilmiştir. (Doğrusöz, 2010)

Son yıllarda, mükellefin hak ve ödevlerinin kanunlaştırılması yönünde bir eğilimin arttığı görülmektedir. (Gerçek vd. 2015b, s.235)

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın temel kuruluş nedenleri arasında mükellef odaklılık ilkesi yer almakta olup bu bağlamda Başkanlık, 2006 yılında 10 no.lu yayını olarak Mükellef Hakları Bildirgesini yayınlamıştır. Bildirgenin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir. (Karyağdı, 2012)

- Tamamen çeviri niteliği taşımayan, diğer ülkelerin tarihsel geçmişine dair maddeler içermeyen, Türkiye koşullarına göre hazırlanmış yapıdadır.
- Mükellef ile idare arasında samimi, açık ve çağdaş bir iletişim öngörmektedir.
- Metinde yer alan gelecek zaman ekleri, idarenin mükelleflere tek taraflı olarak açıklamış ve mükelleflerinde sahibi oldukları mükellef haklarını ifade etmektedir.
- Metinde birçok ülke uygulamasından farklı olarak, sadece mükellef hakları yer almakta olup, mükellef ödevleri sayılmamaktadır.

OECD'nin 2017 yılında yayınladığı, OECD ve Diğer Gelişmiş ve Gelişen Ekonomiler Hakkında Karşılaştırmalı Bilgiler Raporunda yer alan verilere göre, 2015 yılı itibariyle rapora konu 55 ülkeden 13'ünde idari düzenleme, 32'sinde ise yasal statüyle mükellef haklarının resmen tanındığı tespit edilmiştir. (OECD, 2017, s.47)

4.2.5. İdareden Doğan Kaynaklar

İdareden doğan kaynaklar ise, mükelleflerin uyumunun artmasına yardımcı olabilmekte, (Gökbel, 2000, s.43) Bentley'e göre ise mükellef haklarının kanuni haklar olarak vergi sistemi içerisine girmesine öncülük edebilmektedir. (Yücedoğru, 2007, s.56)

Anayasal dayanakları bulunması halinde kullanılabilen vergilendirmenin temel öğelerini düzenleme yetkisi, kanunlarla ayrıntılı düzenlemeler halinde gerçekleşse de, bu durum kanun koyucunun her şeyi ayrıntılı düzenleyebileceğini göstermez. Tekniğe ve uzmanlığa dair konularda yürütmeye düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilmekte, bu yetki bakanlar kurulu kararı, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, genelge, genel yazı ve özelge gibi işlemlerle kullanılmaktadır. (Çağan, 1982a, s.120-130)

OECD’ye göre idari düzenlemeler, kanuni düzenlemelere göre gelişime açık ve hızlı uygulanabilir olması, kolay anlaşılabilir olması ve kanunla kolayca düzenlemesinin zor olması, daha kapsamlı olarak hakları düzenleyebilmesi, mükelleflerin ihtiyaçlarına göre gelişen hizmet anlayışına kolay adapte olabilmesi, kanuni süreçten daha hızlı ve ucuz olma eğilimi taşıması nedenleriyle kanuni düzenlemelere göre olumlu yönler taşımaktadır. Uygulamanın kanun halinde yapılması ise mükellefin önceki uygulamalarla farklı davranılması şüphesini giderecek, personel katılımını tamamen sağlayarak hakların uyumunu artırıp politik çıkarlara göre şekillenmeyen uzun ömürlülük yaratacak ve aynı zamanda düzeltme ve itiraz etme mekanizmasının işlemlerini sağlayacaktır. (Bakar, 2011, s.42) Ayrıca, idari haklar yoluyla mükellef ve idare arasındaki uyuşmazlıkların çözümü kolaylaşmakta, idari noktada bulunan çözüm sayesinde vergi mükellefleri daha az vergi yargısına başvurmaktadır. (Gökbel, 2000, s.44)

Özelge gibi yürütme organının görüşleri ile belirlenen idari haklar, mantıksal sürecin sonucu olarak zamanla yasal olarak tanınabildiği, Hollanda’da vergi idaresi tarafından yapılan açıklamaların, mahkemelerce “meşru beklentiler” olarak kabul edilerek idareyi bağlayıcı sayıldığı, bunlara dayanarak mükelleflerin hata yapmasının yasalarla çelişmediği Bentley tarafından ifade edilmektedir. (Yücedoğru, 2007, s. 56) Kanada mahkemeleri ise meşru beklenti ilkesini kabul etmemektedir. (Gökbel, 2000, s.45)

Yine Bentley’e göre, yürütme organınca sağlanan diğer idari haklar ise, kanunlaştırılmayan yol gösterici haklar olup, çoğu idare tarafından beyan edilen, gerçek anlamda uygulanamayan mükellef hakları şartlarında yer almaktadır. İdareye tanınan takdir yetkilerin nasıl kullanılacağı konusu da oldukça önemli olup, işlem yönergeleriyle belirlenmektedir. Mükelleflerin hangi sıklıkla denetime alınacağı, vergi suçlarının unsurlarının belirlenmesi gibi geniş takdir yetkisinin uygulanmasına dair

çıkarılan yönergelerin mükelleflerle paylaşılması oldukça önemlidir. (Yücedoğru, 2007, s.56-57)

4.3. Mükellef Haklarının Tasnifi

Mükellef haklarının tasnifi, konunun ele alınış biçimine göre farklılık arz edebilmektedir.

Bu tasnif, mükellef haklarının kaynaklarına ve sürelerine göre olabileceği gibi, (Gökbel, 2000, s.46) vergi ilkelerinin niteliğine göre iktisadi, sosyal ve mali nitelikli vergi ilkeleri olarak da yapılabilmektedir. (Çetin Gerger, 2011, s.35-36)

4.3.1. Mükellef Haklarının Vergi İlkelerinden Hareketle Tasnifi

Mükelleflerin hakları, iktisadi, sosyal ve mali nitelikli vergi ilkelerinden hareketle aşağıdaki şekilde tasnif edilmekte ve açıklanmaktadır. (Çetin Gerger, 2011, s.35-36)

4.3.1.1. İktisadi Nitelikli Vergi İlkelerinden Doğan Haklar

İktisadi nitelikli vergi ilkelerinden doğan haklar; iktisadilik ilkesinden hareketle, mükelleflerin kendileri ve idare için en uygun maliyetle vergi toplamasını isteme hakkı, tarafsızlık ilkesinden hareketle, vergileme sonrası mali durumunda nispi değişme olmamasını isteme hakkı, istikrar ilkesinden hareketle, vergi kanunlarının çok sık değiştirilmemesini isteme hakkı, belirlilik ilkesinden hareketle, ne kadar vergiyi ne zaman nereye ödeyeceklerini kesin olarak bilme hakkı, açıklık ilkesinden hareketle, mükelleflerin vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmasını isteme hakkı olarak sıralanmaktadır.

4.3.1.2. Sosyal Nitelikli Vergi İlkelerinden Doğan Haklar

Sosyal nitelikli vergi ilkelerinden doğan haklar; adalet ilkesinden hareketle, kanunların oluşturulması ve uygulanması aşamasında adil olunmasını isteme hakkı, genellik ilkesinden hareketle, ödeme gücü olan herkesten vergi alınmasını isteme hakkı, eşitlik ilkesinden hareketle, kendileriyle aynı ya da benzer durumda olanlarla aynı vergi yüküne sahip olmayı isteme hakkı olarak ifadesini bulmaktadır.

4.3.1.3. Mali Nitelikli Vergi İlkelerinden Doğan Haklar

Mali nitelikli vergi ilkelerinden doğan haklar; uygunluk ilkesinden hareketle uygun konulardan, uygun zamanda ve şekilde vergi alınmasını isteme hakkı, verimlilik ilkesinden hareketle, toplanan vergilerin kamu harcamalarını karşılayacak kadar olmasını isteme hakkı olarak sayılmaktadır.

4.3.2. Mükellef Haklarının İdari Yönden Tasnifi

Bunlara ek olarak siyasi, idari, ekonomik ve sosyal yönden mükellef hakları olarak tasniflenebilmektedir. (İnan, 2008, s. 128-149) Söz konusu ayırım genel olarak Avustralyalı hukukçu Bentley'in yaptığı tanımdan hareketle yapılmaktadır. (Mutluer vd. 2006, s.126)

Bentley'e göre mükellef hakları, genel ve özel mükellef hakları olmak üzere iki temel gruba ayrılmaktadır. (Gerçek vd. 2016, s.48) Birinci gruptaki haklar, "Genel haklar" (temel haklar) olarak da isimlendirilen ve Bentley'in vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilerde ortaya çıkan, vergi kanunların uygunluğu, temel işleyişi ve geçerliliği ile ilgili mükelleflerin görmek istedikleri doğruluk ve etkinliği içeren haklar olarak tanımladığı haklardır. (Gerçek, 2006, s.127) Bu haklar, Kanun yapma süreci ve bir vergi kanununu meşru kılan belirlilik, açıklık, geriye yürümesinin sınırlanması ve ayırım yapmaması gibi ilkeler üzerinde odaklanır. (Mutluer vd. 2006, s.126)

Bentley'in fikirleri dahilinde, yoğunlukla vergi kanunlarının uygulanmasında esas alınacak usul sürecine ilişkin olup, vergi kanunlarındaki özel durumlar, işlemler ve uygulamalar ile ilgili olduğu belirtilen "Özel haklar" (ikincil haklar) ise ikinci temel grubu oluşturur. (Gerçek, 2006, s.127) Bu haklar, kanuna uygun davranma çabası içinde olan ve vergi yönetiminin tahsil ve icra sürecinin olağan işleyişinde verimlilik ve adalet görmek isteyen pek çok mükellefin doğal hakları olarak ifade edilmektedir. . (Mutluer vd. 2006, s.126)

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da mükelleflerin hakları temel ve özel haklar tasniflenmektedir. Bu kapsamda temel haklar, genel kanunlarda yer alan vatandaşlıktan kaynaklı haklar olarak tanımlanırken, özel haklar ise vergi kanunlarının uygulanması sırasında sahip olunan haklar olarak tanımlanmaktadır. (GİB, 2014, s.7-10)

Mükellef haklarının bir kısmı (Örneğin; özel hayatın gizliliği, mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği, ayrımcılığa tabi olmama, mülkiyet hakkı ve seyahat özgürlüğü) insan haklarından kaynaklanan ve uluslararası alanda korunması esaslarından doğan, mükellefi

korumaya yönelik olup, bu alanda devletin herhangi bir müdahalesi olmasını yasaklayan ya da karışmama ödevi veren negatif statü hakları içinde değerlendirilebilir. Diğer yandan pozitif statü hakları arasında ise, adil, eşit, saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, temsilci kullanma hakkı, vergilendirme, vergi denetimi, tahsil ve idari çözüm yolu sırasındaki haklar yer almakta olup, bu haklar devlete “yapma veya yerine getirme” ödevi yükleyen haklardır. (Şenyüz vd. 2018, s.136)

4.3.2.1. Mükelleflerin Temel Hakları

Temel(genel) haklar, aralarında herhangi bir öncelik ve hiyerarşi olmayan, tüm mükelleflere vergi kanunlarının işleyişi, uygunluğu ve geçerliği sırasında güvence sağlayan, tüm mükellefler tarafından sahip olunan hakları ifade etmektedir. (Gerçek, 2006, s.127) Başka bir deyişle söz konusu haklar, vergi kanunlarının uygulanması sırasında mükelleflerin vergi idaresinden iyi yönetim ilkelerine (hukuka bağlı idare anlayışına) uygun davranılması talepleri ifade etmektedir. (Candan, 2016) Adil, eşit ve saygılı hizmet alma, bilgi alma, başvuru, belirlilik, mükellef bilgilerinin gizliliği, temsilci kullanma ve özel hayatın gizliliği hakları bu kapsamda sayılan haklardır. (Gerçek, 2006, s.127) Temel hakların ihlali, vergi sistemini yaraladığı gibi, mükelleflerin vergi idareleri hakkındaki kuşkularını da artırır. (Ömür, 1995)

4.3.2.1.1. Adil, Eşit Ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Misyonunu, mükelleflerine vergi sorumluluklarını anlamaları konusunda yardımcı olmak ve herkese dürüst ve adil şekilde kanunları uygulayarak en kaliteli hizmeti sunmak olarak açıklayan IRS tarafından **adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkının**, vergi idaresinin yetkisini tarafsız ve adil kullanması gerekliliği olarak tanımlandığı ifade edilebilir. Bu çerçevede, IRS ile temas kuran mükelleflerin, derhal, kolay anlaşılabilir, nazik ve profesyonel bir yardım alacakları, yetersiz kalması durumunda bir amir ile görüşebilecekleri ifade edilmiştir. (IRS, 2017)

Bu hak kapsamında, vergi kanunlarının uygulanmasında mükelleflerin özel durumları da dikkate alınmak suretiyle mükelleflere karşı adil, eşit ve tutarlı davranılmakta, karşılaştıkları sorunların çözümünde yardım talep ettiklerinde veya şikayet dile getirdiklerinde, söz konusu hususların belirlenen hizmet standartları çerçevesinde hızlı ve adil bir şekilde çözümü yoluna gidilmektedir. (Gerçek, 2006, s.127-128) Örneğin, uluslararası anlaşmalarla çifte vergilendirmeyi önlemenin güçlüğü karşısında

devletler, kendi aralarında yaptıkları sözleşmelerle mükellefleri korumaya çalışmaktadır. (Gökbel, 2000, s.35)

Bu konuyla ilgili bir diğer düzenlemeye Avustralya Gelir İdaresi (ATO) tarafından yayınlanan bildirgede rastlanmaktadır. Bildirgede, yasaları adil ve açık şekilde yönetecekleri, mükelleflerin koşullarını dikkate alarak yardımcı olmaya çalışacakları, herkesin yasal yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlamaya çalıştıkları, bu nedenle doğru miktarı ödeyenlerin dezavantajlı olmayacakları belirtilerek “adil ve makul davranılması hakkı” tanınmaktadır.¹⁰⁹ Ayrıca, mükelleflere nazik ve saygılı olunacağı, sorumlulukların anlaşılması konusunda doğru ve makul olunacağı, bu noktada mükelleflerin kendilerine olmasını bekledikleri gibi işbirliği ile davranmalarının işleri kolaylaştıracağı, uyuşmazlık çıkması halinde nezaket ve saygı görmediğini düşünmesi halinde ise yetkili yöneticiyle görüşmeleri gerektiği ifade edilmektedir.¹¹⁰

Yine Gerçek tarafından ATO tarafından sağlanan hak çerçevesinde, mükellefle muhatap olan vergi idaresi ajanının adını ve telefonunu verdiği, mükellefin sorusuna anında cevap veremediği hallerde mükellefin telefonu alınıp konu araştırılarak en kısa sürede bilgi verildiği, idarenin hatalı olduğu durumlarda mükelleflerden özür dilediği, hataları standartlar çerçevesinde düzelttiği, mükelleflerin yardım talep etmesi halinde vergi idaresi tarafından ücretsiz görüş, bilgi ve yardım sağlandığı, idare tarafından açıklanan görüşlerin açık, tam, doğru ve tutarlı olduğu, yayınların ise kolay anlaşılabilir ve ulaşılabilir olduğu belirtilmektedir. (Gerçek, 2006, s.128)

İngiltere’de, güncellediği bildirgesinde, mükelleflere nazik, eşit ve saygılı davranacaklarını, endişeleri dinleyip soruları net şekilde cevaplayacaklarını, aksini düşünmek için iyi bir neden olmadıkça mükelleflerin doğruyu söylediğini varsayacakları, mükelleflerin zor durumlarını gözeterek yasalar çerçevesinde uzman kişiler eliyle mükelleflere hizmet verecekleri ifade edilmektedir. Ayrıca, şikayet ve itirazların mümkün olan en kısa sürede ele alınacağı ifade edilmektedir.¹¹¹

İnsanlığın eşitlik yolunda ulaşmaya çalıştığı ilk hedef, “kanun önünde eşitlik” ve bunun ayrılmaz parçası olan “ayrımcılık yasağı” olarak öne çıkmaktadır. Gül ve Karan’dan aktarıldığı üzere, günümüzde yaygın olarak kabul edilen şekli eşitlik anlayışı,

¹⁰⁹ Konu hakkında bkz. ATO, Taxpayers’ charter – treating you fairly and reasonably, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/Taxpayers---charter---treating-you-fairly-and-reasonably/> Erişim 21.08.2018

¹¹⁰ Konu hakkında bkz. ATO, Taxpayers’ charter – treating you fairly and reasonably, https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/Taxpayers---charter---treating-you-fairly-and-reasonably/?page=2#Treating_you_with_courtesy_and_respect Erişim 21.08.2018

¹¹¹ Konu hakkında bkz. HRMC, Your charter, <https://www.gov.uk/government/publications/your-charter/your-charter#A1> Erişim 21.08.2018

eşitliğin asgari ölçüsünü “**kanun önünde eşitlik**” ve “**kanunların eşit koruma öngörmesi**” şeklinde belirlemektedir. Eşitlik, eşit işlem ve ayrımcılık yasağı arasında “bölünmezlik” ve “bütünsellik” ilişkisi olduğu, bu ilkelerin bir tür siyam ikizi olduğu, eşitlik ile ayrımcılık yasağı arasındaki bağı “ayrımcılık yasaklı eşitlik yükümlülüğü” oluşturduğu Gülmez tarafından ifade edilmektedir. Eşitlik yolunda evrensel hukukta atılmış en önemli adım 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Evrensel Bildirgesidir. Takiben BM İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmelerinde yerini almıştır. Eşitlik ilkesine dair en önemli kaynak, BM İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’dir. AİHS ise eşitlik değil, ayrımcılık konusunda düzenleme yapmıştır. Ayrımcılık, sözleşmede tanımlanmamışsa da AİHM içtihatlarında; muameledeki farklılık, nesnel ve makul bir haklılığa sahip değilse, yani meşru bir amaç izlemiyorsa, kullanılan araç ile istenilen amaç orantılı değilse ayrımcılık olduğu tanımlanmaktadır.¹¹² Ulusal hukukumuzda da eşitlik ilkesi başta Anayasa olmak üzere bazı yasalardan kaynağını almaktadır. (Şahin, 2018a)

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 10.maddesine göre herkesin kanun önünde eşit olması ve devlet organları ve idari makamların bu ilkeye uyma zorunluluğu, idarenin bütün işlemlerinde eşit işlem ilkesini gözetmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi idaresinin eşitlik ilkesine aykırı iş ve işlemleri ilk önce rekabet ilişkilerini bozması nedeniyle oldukça önem arz etmektedir. Ayrıca, insanın şahsiyetinden daha mühim bir şey olamayacağından insan haklarına ve hukuka saygının başladığı yer olan şahsiyetine saygı gösterilmesini istemek de en doğal hakkıdır. Medeni toplumların gereği ve geleneği olan nezaket ise devlet imajını en çok etkileyen konudur. Hoyrat ve sert davranış, kibir, gereksiz kapris, yetişmemişliğin, kendine güvensizliğin, konuya hakim olamamanın göstergesi olup kurumsal imaj ve başarıyı etkilemektedir. Özel yöntemlerle seçilip yetiştirilen Bakanlık denetim elemanlarında bu hususlara rastlanılmayacağı ifade edilmekle birlikte, seyrek olsa da meslek mensuplarının bu hususlarda şikayetleri olduğu da değerlendirilmektedir. (Baykara, 2007b)

Türk vergi hukukunda ise, mükelleflere adil, eşit, profesyonel ve saygılı davranılacağına yönelik yasal düzenleme yoktur. (Gerçek, 2006, s.138) Ancak, hazırlıkları yapılan yeni Vergi Usul Kanununda düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. (Kükre, 2017, s.64)

¹¹² Erkeğe karşı ayrımcılığın konu edildiği Schmidt davası (Çobanoğlu&Kara, 2016) bu çerçevede değerlendirilebilir.

Ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 134 ila 140. Maddelerinden hareketle, bu konuda yasal düzenlemeler bulunduğu sonucuna varılabilir. Zira vergi incelemesinin ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek, sağlamak amacıyla Vergi Müfettişleri tarafından yapılacağı, inceleme sonucunda düzenlenen raporların vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı olamayacağı dikkate alındığında, Müfettişlerin yetkilerini kullanırken devlet ve mükellefler arasında adil, eşit ve tarafsız davranması gerektiği sonucuna varılabilmektedir.

Bununla birlikte mükellef hakları bildirgesi, gerek giriş cümlesinde yer alan saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışacağı gerekse de yapılacak işlem ve düzenlemelerle vergi incelemelerinde vergi kanunlarının adil ve tarafsız başka bir deyişle eşit şekilde uygulanacağı beyanları dikkate alındığında, bu kapsamda değerlendirilebilir.

Esasında, söz konusu haklar Gelir İdaresi Başkanlığınca yayınlanan Etik Kurallar Bildirgesinde daha net ifadesini bulmuştur. Söz konusu bildirgeye konu maddeler incelendiğinde idarenin, insan hak ve özgürlüklerine saygılı davranacağı, hizmet ifası esnasında mükelleflere nazik, ilgili ve saygılı davranılacağı, personelin bu konularda eğitileceği, yapılan iş ve gerçekleştirilen düzenlemelerde adil, mevzuata uygun ve güven duygusunu zedelemeyen eşit bir uygulama usulü benimseneceği şeklinde etik ilkeler benimsenmiştir.¹¹³

Bu konuda Vergi Müfettişlerinin görevlerini tarafsız ve bağımsız şekilde, nazik, saygılı şekilde yerine getireceği, bu hususun Vergi Müfettişliği kimliğinin vazgeçilmez bir unsuru olduğu etik değer olarak internet sitesinde duyurulmaktadır.¹¹⁴ Ayrıca, Kurul tarafından dayanak mevzuatından aldığı yetki ile,¹¹⁵ mesleki standart ve etik kuralları düzenleyen Vergi Müfettişleri Mesleki Etik Davranışları Yönergesi çıkarıldığı anlaşılmaktadır. Bu kapsamda tarafsızlık ve nesnellik, eşitlik, çıkar çatışmasından kaçınma, doğruluk ve dürüstlük, liyakat, nezaket ve saygı ilkeleri doğrudan bu bağlamda ifade edilmelidir.

¹¹³ Konu hakkında bkz. GİB, Etik Kurallar Bildirgesi, <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/etiket-kurallar-bildirgesi>, Erişim 23.8.2018

¹¹⁴ Konu hakkında bkz. VDK, Etik İlkeler, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Etik-Ilkeler> Erişim 23.8.2018

¹¹⁵ Konu hakkında bkz. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, md.5/1-e

Ayrıca, Vergi Müfettişlerinin sorumluluklarını düzenleyen yönetmelik hükmü¹¹⁶ incelendiğinde, Müfettişlerin işlerini yaparken nazik, saygılı, ölçülü, tarafsız ve adil olmasının Müfettişin sorumlulukları arasında bulunduğu görülmektedir.

Maliye Bakanlığının adil, eşit, profesyonel ve saygılı hizmet sunumuna dair 2001 yılında Toplam Kalite Yönetimi uygulamasına başladığı görülmektedir. (Gerçek, 2006, s.138) Yine Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayınlanan 2018-2022 Stratejik Planında vatandaş odaklılık, dürüstlük ve güvenilirlik, adalet ve eşitlik bakanlığın temel ilkeleri arasında sayılmaktadır. (HMB, 2017)

Haklar bildirgesinde yer vermese de bu düzenlemeleriyle idarenin, adil, eşit ve saygılı davranma hakkını mükelleflere tanıdığı görülmektedir.

4.3.2.1.2. Bilgi Alma Hakkı

Temel mükellef haklarından bir diğeri ise **bilgi alma hakkıdır**.

Mükellefler vergi sisteminin işleyişi ve haklarıyla ilgili gelişmelerden vergi idaresince bilgilendirilme hakkına sahiptir. (Ömür, 1995)

Demokratik yönetim anlayışının bir parçası olarak şeffaf ve açık yönetim; ülkelerin yönetim gelenekleri ve siyasi rejimlerine göre değişiklik gösterse de, karar alma süreçlerinin daha önce belirlenmiş usul ve esas göre belirlenmiş olduğu, bilgi edinme hakkı denilen, idare dışında kalanların gizliliği olmayan bilgi ve belgelere kolayca ulaşabildiği ve vatandaşın katılımını kolaylaştıracak şekilde yönetimin aleni-açık olduğu yönetimlerdir. (Ağar, 2012, s.363)

Bu bağlamda bilgi alma hakkı, OECD kaynaklarında şu şekilde tanımlanmaktadır;

Vergi mükellefleri, vergi sisteminin işleyişi hakkında güncel bilgileri elde etme, başvuru hakları da dahil olmak üzere, tüm hakları konusunda bilgilendirilme hakkına sahiptirler. Mükelleflerin tamamı, kendilerine sağlanan bilginin, vergilemeyle ilgili karmaşık durumların açıklanmasını ve böylece kendi vergi işlemlerini daha iyi anlamalarına imkan tanınmasını bekleyebilir. Bu durumda, yetkili makamlar bu yükümlülüğü yerine getirmek için bilgi broşürleri, bildirgeler, telefonla sesli iletişim, video rehberleri vb. kullanabilir. (OECD, 2003)

Bu tanımdan hareketle bilgi alma hakkının temelde, mükelleflerin vergisel işlemlerini kolaylaştıracak nitelikte olan anlaşılır ve kolay erişilebilir, doğru, güvenilir ve güncel bilgiye erişimi kapsadığı görülmektedir.

¹¹⁶ Konu hakkında bkz. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, md.41/1-a-b-d-e-f, Erişim 23.8.2018

Düşünce özgürlüğünün temelini, bilginin edinilmesi noktasında insanın önünde herhangi bir engel olmaması oluşturur. Bu nedenle bilgi alma hakkı, insan hakları hukuku ve vergi hukuku için oldukça önemlidir. (Hız ve Yılmaz, 2004, s.39) En önemli mükellef hakkı, bilgilendirilme hakkıdır. (Öner, 2005)

Bu bağlamda, mükelleflerin bilgi alma hakkını kullanabilmeleri için vergileme süreci, takibat, yargılama ve mükellef hakları gibi konularda çeşitli yayınlar, tebliğ, bildirge ve broşürler basılı olarak ya da internette yayınlanmakta, ücretsiz telefon hatlarıyla bu konularda bilgi verilmektedir. Mükellefler hakkında yapılan işlemler veya mükelleflerce talep edilen bilgiler konusunda da mükelleflere doğru ve güncel bilgiler sunulmaktadır. (Gerçek, 2006, s.128)

ATO ise bu konuda, doğru, tutarlı ve net bilgi sunmayı kendisine hedef belirlemiştir. Bu kapsamda, yasaların genel olarak nasıl uygulandığı ve kişinin durumuna nasıl uygulanacağı konusunda bilgiler verilmekte olup, verilen bilginin yanlış ya da yanıltıcı olduğu ortaya çıkarsa mükellefe koruma sağlanmaktadır.¹¹⁷ Yine Gerçek tarafından ifade edildiği üzere, ATO tarafından sağlanan hak çerçevesinde, bilgi alma hakkının mükelleflerin kendileri hakkındaki bilgileri talep edebilmesini de kapsadığı belirtilmekte, eğer vergi idaresindeki bilgiler yanlış ise bunların düzeltilmesi mükellef tarafından talep edilebilmektedir. (Gerçek, 2006, s.128)

IRS tarafından söz konusu hakka dair yapılan açıklamada, mükelleflerin vergi kanunlarına uymak için ne yapmaları gerektiğini bilme ve yasa ve kararlardan haberdar olma hakkına sahiptir. (IRS, 2017) Amerika’da bunun yanında bilgi alma hakkıyla ilgili, Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunu, Özel Hayatın Gizliliği Kanunu, İç Gelirler Kanununda düzenlemeler yer almaktadır. (Gökbel, 2000, s.65-69)

Mükelleflerin bilgi alma hakkı, mükelleflerin talebi üzerine bilgi verilmesi ve vergileme ilgili işlem ve düzenlemelerin mükelleflere duyurulması şeklinde iki yolla gerçekleşmektedir. Vergilemeye kaynak teşkil eden kural ve düzenlemelerin çoğu Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmekte olup bu uygulamanın amacı düzenlemelerin vatandaşlara duyurulmasıdır. Ayrıca, broşür, rehber, klavuz ve telefon hatları ve genel yayınlarla mükelleflere sistemin genel işleyişine dair bilgiler sunulmaktadır. Ayrıca, mükelleflerin hak ve hukuki durumlarını yakından etkileyen işlemler hakkında, VUK’un 21. maddesi gereğince mükelleflerin haberdar edilmesi hüküm altına alınmıştır.

¹¹⁷ Konu hakkında bkz. ATO, Taxpayers’ charter – helping you to get things right, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/Taxpayers---charter---helping-you-to-get-things-right/> Erişim 21.08.2018

Mükelleflerin bilgi alma talepleri ise, VUK'un 413. maddesi kapsamında tereddüt edilen hususlarda bilgi talep edilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. (Gerçek, 2006, s.139) Mükelleflerin bilgi almalarını mümkün kılan temel düzenleme ise, Anayasa'nın 74. maddesi ile mükellefleri bilgi edinme hakkına sahip kılması, 20.maddesi ile de kendileriyle ilgili tutulan bilgilerin öğrenilmesini mümkün kılmasıdır. 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu çerçevesinde bilgi talep edilmesi de mükelleflerin bilgi talebi üzerine bilgi alma hakkını kullanılmasını sağlar.

Gelir İdaresi Başkanlığının Mükellef Hakları Bildirgesinin birçok maddesinde yer alması nedeniyle mükelleflerin bilgi alma hakkına özel önem atfettiği değerlendirmesinde bulunmak mümkündür. Bu çerçevede, Bilgi Edinme Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediği her bilgi için doğru insanla temasa geçme konusunda yönlendirme yapılacağı, vergi incelemesinin her aşamasında bilgilendirme yapılacağı, vergi konusunda sürekli güncellenen internet sayfası ve basılı yayınlarla bilgi ile mükellefin buluşturulacağı ve ücretsiz e-posta sistemi sayesinde vergisel gelişmeleri kaynağından anında öğrenme hakkı sunulacağı beyan edilmiştir.

Yine, Etik Kurallar Bildirgesinde mükelleflerin 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanuna göre yapılan başvurularını en kısa sürede ilgili birimlere ulaştırılması ve cevaplandırılması, görevin yerine getirilmesi sırasında yetkilerini aşacak nitelikte kendilerini bağlayıcı açıklama ve taahhütte bulunmama etik ilke olarak benimsenmiştir.

Kaynağını Anayasanın 20.maddesinden alan vergi mahremiyeti (Alemdar, 2010a, s.100) kapsamında sayılan bilgi ve belgeler, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 21. ve 23.maddelerinden hareketle bilgi alma hakkı kapsamına girmemektedir. , (Alemdar, 2010b, s.89-90) Ayrıca, VUK'un beşinci maddesi kapsamında vergi gizliliği ilkesine getirilen ve kapsamının yorum yolu ile genişletilmesi mümkün olmayan (Karakış ve Taş, 2000) mahremiyet istisnaları ve açıklanmasına izin verilen belge ve bilgiler de, belirli şartlarda ve yetkili birimler tarafından açıklanabilen nitelikleri gözetildiğinde, bilgi alma hakkı kapsamında alınabilecek bilgiler değildir. (Alemdar, 2010b, s.89-90)

Bilgi edinmeyi bir hak olarak tanıyan Bilgi Edinme Kanununun üçte birinin, ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin bilgi veya belgeler, istihbarata ilişkin bilgi veya belgeler, özel hayatın gizliliği, haberleşmenin gizliliği gibi bilgilerin verilemeyeceğini düzenleyen gizlilikle ilgili düzenlemeler içermesi ilginç bulunarak eleştirilmektedir. (Ağar, 2012, s.363)

Mükelleflerin bilgi alma hakkı çerçevesinde ele alınması gereken bir diğer konu ise şüphesiz Vergi Usul Kanununda düzenlenen tebliğ müessesesidir.

İdari bir işlem olan tarh işleminin sonuçları mükellefe tebliğ ile bildirilir. Hukuki sonuç doğurması açısından, tarh işleminin muhatabına bildirilmesi şarttır. Hakkında işlem yapılan kişi, tebliğ ile işleminden haberdar olması üzerine, kanunda kendisine tanınan hakları kullanabilecek aksi halde kanuni haklarını kullanamayacaktır. (Karadağ ve İnneci, 2015, s.55)

Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde beyana dayalı vergilerde tarhiyatın yapılmasını üzerine düzenlenen tahakkuk fişiyle, tarh, tebliğ ve tahakkuk aynı anda gerçekleşmektedir. Tahakkuk fişinin içeriğinin nelerden oluşacağı, kanunun 26. Maddesinde düzenlenmiştir. Yine ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda ise tebliğ ihbarname ile yapılmakta, ihbarnamenin içeriği ise 35.maddede belirtilen şekilde mükellefin bilgisine sunulmalıdır.

Bu bağlamda, mezkur kanunun 21.maddesine göre, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden hususların mükelleflere tebliğ edilmesi, tahakkuk fişinin düzenlenmesi aynı zamanda tebliğ edilmesi anlamına gelmesi nedeniyle, tahakkuk fişi haricinde yapılacak tebliğlerin ise 93 ve müteakip maddelerde belirtilen usule uygun şekilde yapılması gerekmektedir. Bu sayede, mükellef bilgi alma hakkı sayesinde kendisine sunulan işleminden haberdar olacak ve haklarını kullanma imkanı bulmaktadır.

İhbarname ile mükellefe tebliği gerekmele birlikte, ülkemizde uzun süre vergi mahremiyeti gerekçesiyle mükelleflere tebliğ edilmeyen tarhiyat dayanağı VTR'lere, vergi tarh, ceza kesme ve dava aşamasında ulaşılamamasının bireysel başvuruya konu edilmesi halinde, mülkiyet ve adil yargılama haklarının ihlali kararı alınabileceği ifade edilmiştir. (Baykara, 2014, s.72)

Bu bağlamda, gerek mükelleflerin bilgi alma hakkı, gerekse de adil yargılanma ve savunma hakları kapsamında, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin¹¹⁸ 57.maddesinden hareketle vergi inceleme raporlarının ekini teşkil eden ve ihbarnameye ek yapılması kanunun amir hükmü olduğu görülen ve yine idare tarafından rapora konu diğer mükelleflerin vergi mahremiyeti hakkını ihlal edebileceği gerekçesiyle inceleme raporlarına ek yapılmayan vergi tekniği raporlarının ihbarnameye ek yapılmasının, yakın geçmişte Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından temin edildiği görülmektedir.

¹¹⁸ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Mükelleflerin bilgi alma talebi kapsamında VUK'un 413.maddesinde tanınan hak ile, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında, maddede belirtilen şartlar dahilinde, yazı ile bilgi alabilmektedir. Bu durumda, Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilmektedir.

İdare tarafından verilen görüş yazılarında hata ya da görüş değişikliği bulunması halinde ise, aynı kanunun 369.maddesi gereğince, mükelleflere vergi cezası kesilmeyecek, gecikme faizi istenmeyecektir.

Bu konuya dair uygulamanın ilk haline dair yapılan ilk düzenleme 188 Sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde¹¹⁹ yapılmış, mükelleflerin izahat taleplerinin cevaplanacağı belirtilmiş, hatta mükelleflerce alınan bilgilerin yetersiz görülmesi halinde tekrar başvurma hakkı tanınmıştır.

315 Sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde; *“Bundan böyle, mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla tayin edilen muktezalardan özellik arz edenler periyodik olarak sirküler halinde yayımlanacaktır. Ayrıca, Bakanlığımızca, yapılacak mukteza taleplerinin sirkülerle cevaplandırılması yoluna gidilebilecektir. Sirkülerler, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün www.gelirler.gov.tr internet adresinde yayımlanacaktır.*

Durumları sirkülerde yayımlanan olaya uyan ve yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapan mükellefler adına Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm uyarınca herhangi bir cezai işlem yapılmayacaktır.” denilmiştir.

Görüldüğü üzere, sistemin ilk uygulama biçiminde verilen görüşe uygun hareket eden mükelleflere, işlem hatalı olsa dahi ceza kesilmemektedir.

395 Sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde,¹²⁰ mükelleflerin bu kapsamda yetkili makamlardan yazı ile izahat isteme hakkına sahip olduğu, hak olduğu belirtilerek düzenlenmiş, yetkili makamların da mükelleflerin yazı ile yapacakları taleplere yine özelge olarak isimlendirilen yazıyla cevap vermek zorunda oldukları, görüş verilen tarihten sonra yapılan işlemler yüzünden ceza kesilemeyeceği belirtilmiştir.

Ancak, kanun metninde yapılan değişikliği takiben yayınlanan 400 Sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde yapılan düzenleme ile artık ceza kesilmemesine ek olarak gecikme faizinin de hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, izahat taleplerinin Maliye

¹¹⁹ 395 Sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

¹²⁰ 400 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Bakanlığınca çıkarılan "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik" hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir.

Bu noktada, VUK'un 140.maddesinde yer alan ve 1.1.2011 tarihinde yürürlüğe giren düzenlemeler ile vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasları düzenleyen Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte¹²¹ düzenlenen hususlar önem arz etmektedir. Mükelleflerin incelemeye başlamadan önce kimlik görme ve incelemenin konusu hakkında bilgi alma, incelemeye bir tutanakla başlanması ve sonlandırılması, incelemeyi yapanlarca gerek görülmesi halinde düzenlenen vergi inceleme tutanağının taslağının, tutanak imzalanmadan önce tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğu bilgisi gibi tutanakta yer alacak bilgilerin nelerden oluşması gerektiği ve tutanağın imzalanmasını takiben bir örneğinin mükelleflere verilmesi düzenlenmiştir.

Yine aynı kanun maddesinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, mükelleflerin bilgi alma hakkı çerçevesinde kendisine sunulan kanunlarla ilgili kararname,¹²² tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı rapor düzenleyemeyeceği, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının mükelleflere verilen özgelere de bu kapsamda ele alacağı belirtmiş, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının mükelleflere verilen özgelere de bu kapsamda ele alacağı, değerlendirme sırasında özgelinin 369.maddede belirtilen yanlış izahat ya da görüş değişikliği kapsamında olduğu değerlendirilirse merkezi rapor değerlendirme komisyonunun görüşünün bağlayıcı olacağı ifade edilmiştir.

425 Sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde yapılan düzenleme ile de, Rapor değerlendirme komisyonları raporları özgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özgelere dikkate alacağı ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özgelge ile sınırlı kalmayacağı, raporda, özgelde yer alan görüş aksine bir eleştiri varsa raporun olumsuz değerlendirmeye konu edileceği, olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özgelde yer alan görüşün tam olarak raporda tenkit edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı

¹²¹ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, [https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVERG%C4%B0%20%C4%B0NCELEMELER%C4%B0NDE%20UYULACAK%20USUL%20VE%20ESASLAR%20HAKKINDA%20Y%C3%96NETMEL%C4%B0K%20\(RG%2025.10.2016\).pdf](https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVERG%C4%B0%20%C4%B0NCELEMELER%C4%B0NDE%20UYULACAK%20USUL%20VE%20ESASLAR%20HAKKINDA%20Y%C3%96NETMEL%C4%B0K%20(RG%2025.10.2016).pdf) Erişim Tarihi 22.8.2018

¹²² 700 Sayılı KHK'nın 46 ncı maddesiyle 09.07.2018 tarihinden itibaren Cumhurbaşkanlığı kararı olarak değiştirilmiştir.

durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gerektiği, ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiş en güncel özelge olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bilgi alma hakkı çerçevesinde yapılan yasal düzenlemeler, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan çalışmalar ile;

- mevzuata kolay erişim sağlanmış,¹²³
- mevzuat taslakları önden paylaşmaya başlanılmış,¹²⁴
- internet vergi dairesi¹²⁵ kurularak mükelleflerin e-beyanname vermeleri sağlanmış, verilen beyanname, tahakkuklar, ödeme ve borç durumlarını görmeleri, borcu yoktur yazısı almak ve iade talep dilekçelerini vermeleri mümkün kılınmış, e-vergi levhası sorgulama, kira beyanı verme gibi birçok işlemin kolaylıkla yapılabilmesinin önü açılmış, bu işlemlerin de kolay yapılabilmesi adına broşür ve klavuzlar yayınlanmış¹²⁶
- tüm elektronik yayınlar bir sayfada ulaşılabilir hale getirilmiş,¹²⁷
- 2007 yılında Vergi İletişim Merkezi (VİMER - 444 0 189) kurularak mükelleflerin bir telefonla istedikleri bilgileri almaları yolunda adım atılmış,¹²⁸
- Alo Maliye 189 hattından alınan ihbarların 2010 yılından itibaren VİMER aracılığıyla yapılma esası benimsenmiş,¹²⁹
- interaktif vergi danışmanı uygulaması hayata geçirilmiş,¹³⁰
- VDK Mükellef Portalı¹³¹ kurulmuş, mobil uygulama şeklinde de oluşturulan bu portalda, incelemenin hangi aşamada olduğu, taslak tutanağın görüntülenmesi gibi olanaklar sunulmuştur. Bu portalda inceleme sürecinde mükellefin hak ve yükümlülükleri ilan edilmiş, ayrıca buna ilişkin bir rehber yayınlanmıştır.¹³²

¹²³ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹²⁴ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/taslaklar> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹²⁵ Konu hakkında bkz. <https://intvrg.gib.gov.tr/index.jsp> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹²⁶ Konu hakkında bkz. <https://intvrg.gib.gov.tr/bilgilendirme.html> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹²⁷ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yayinlar> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹²⁸ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/node/103113> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹²⁹ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/node/102720> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹³⁰ Konu hakkında bkz. <https://intvrg.gib.gov.tr/interaktif/index.jsp> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹³¹ Konu hakkında bkz. <https://mukellefportal.vdk.gov.tr/> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹³² Konu hakkında bkz. <https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVergi%20%C4%B0ncelemelerinde%20M%C3%BCkellef%20Hak%20ve%20Y%C3%BCk%3%BCml%C3%BCl%C3%BCkleri%20Bro%C5%9F%C3%BCr%C3%BC.pdf> Erişim Tarihi 22.8.2018)

Mükellefler incelemeye başlama tutanağının altında kendilerine sunulan PIN kodunu kullanarak bu adreslerden bilgi alma hakkını kullanabilmektedir.

- Yine aynı yıl dilekçematik internet sayfası hazırlanıp hizmete sunularak hemen her konuda mükelleflerin önceden hazırlanmış dilekçelere kolaylıkla ulaşılması sağlanmış,¹³³
- beyanname ve bildirim örnekleri paylaşılmış,¹³⁴
- kısa mesaj¹³⁵ ve e-posta bilgilendirme servisi kurulmuş,¹³⁶
- vergi takvimi yayınlanarak mükelleflerin beyanname verme süresi gibi vergisel ödevlerini yapmaları gereken zamanları kolayca görmeleri sağlanmış,¹³⁷
- sosyal medya uygulamaları kullanılmaya başlanmış, böylelikle mükelleflerin aktif zaman geçirdiği alanlar vasıtasıyla bilgiye erişimleri kolaylaştırılmış, vergi idaresine aktiflik kazandırılmış,¹³⁸
- internet sitesi hızlandırılarak güncellenmiş ayrıca mükellef haklarının yer aldığı bir link oluşturulmuş,¹³⁹
- minimum zamanda bilgiye ulaşarak işlem yapılabilmesi adına mükellefin hak ve ödevleri başta olmak üzere hemen her konuda rehber ve broşürler hazırlanmış,¹⁴⁰
- etkin iletişim anlamında yapılan faaliyetler ve değişen mevzuat konularında bilgilendirme amacıyla ücretsiz e-posta bilgilendirme servisi aktif hale getirilmiş,¹⁴¹
- **kamu hizmet standartları ve envanter tabloları** oluşturularak her bir işlem bazında hizmetin alınması için hangi kanallara başvurulacağı, hangi işlemlerin yapılarak hizmetin verileceği aşama aşama tablolaştırılmış ve en geç kaç gün içerisinde tamamlanacağı ilan olunmuş,¹⁴²

¹³³ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/dilekceematik> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹³⁴ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bildirimler> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹³⁵ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/node/121026> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹³⁶ Konu hakkında bkz. http://www.gib.gov.tr/e_posta_bilgilendirme_aboneligi Erişim Tarihi 22.8.2018

¹³⁷ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/vergi-takvimi> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹³⁸ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/node/102432> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹³⁹ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁴⁰ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/rehberler> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁴¹ Konu hakkında bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef_hizmetleri.pdf Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁴² Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/kamu-hizmet-standartlari-ve-hizmet-envanteri-tabloları>, Erişim Tarihi 22.8.2018

- Bakanlık bünyesinde yer alan tüm birimlerin eylem ve işlemlerine karşı **vatandaşların hakları ve başvurabilecekleri merciler** ilan olunmuş,¹⁴³
- yatırımlarda vergisel teşvikler rehberi yayınlanmış,¹⁴⁴
- mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüt duydukları hususlar hakkında izahat almaları ve bu sayede ceza almaksızın yoluna devam edebilmeleri için özelge sistemi oluşturulmuş,¹⁴⁵
- ücret, kira, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarına ilişkin Gelir Vergisi Beyannamenizin önceden hazırlanarak onayınıza sunulduğu hazır beyan sistemi devreye sokulmuş,¹⁴⁶
- e-ticaretin hayatımıza hızla hakim olmaya başlaması nedeniyle e-girişimciler için ayrı bir sayfa hazırlanarak hak ve ödevlerinden teşviklere kadar birçok bilgiye kolayca ulaşmaları sağlanmış,¹⁴⁷
- 28.02.2018'de yayınlanan 492 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine¹⁴⁸ dayanılarak vergiye uyum maliyetini azaltarak gönüllü uyumu artırmak adına Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik ortamda sunulan vergisel işlemlerini zaman ve yer koşulu aranmaksızın kolay, hızlı ve etkin bir şekilde yapabilmesine imkan sağlayan **interaktif vergi dairesi** kurulmuş¹⁴⁹
- e-tebligat uygulaması bir takım mükelleflere zorunlu olmak üzere geri kalanlara ihtiyari olarak uygulamaya konmuş, böylece hızlı ve etkin tebligat usulü benimsenmiş, ayrıca mükelleflerin kendilerine gelen e-tebligattan telefonlarına gelen bir kısa mesaj ya da e-posta adresine gelen bilgi ile ayrıca bilgilendirilmeleri sağlanmış,¹⁵⁰
- bir kısım mükelleflerin kayıtlarını elektronik ortamda tutmaları ve muhafaza etmelerini, faturadan dilekçeye kadar tüm işlemlerin bu sistemde hazırlanmasını sağlamak adına defter beyan sistemi oluşturulmuş,¹⁵¹

¹⁴³Konu hakkında bkz. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/tanitim/vatandas_haklari/vatandashaklari.pdf Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁴⁴Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yatirimlarda-vergisel-tesvikler> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁴⁵Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/genel-bilgi> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁴⁶Konu hakkında bkz. <https://intvd.gib.gov.tr/hazirbeyan/> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁴⁷Konu hakkında bkz. <http://www.egirisimci.gov.tr/> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁴⁸Konu hakkında bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/02/20180228-6.htm>

¹⁴⁹Konu hakkında bkz. <https://ivd.gib.gov.tr/SSS.pdf>, Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁵⁰Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁵¹Konu hakkında bkz. <https://www.defterbeyan.gov.tr/> Erişim Tarihi 22.8.2018

- GİB mobil uygulaması, interaktif vergi dairesi mobil uygulaması, hazır beyan sistemi mobil uygulaması devreye alınarak mükelleflerin akıllı telefonlarından tüm işlemlerini kolayca yapmaları sağlanmış,
- KDV İade Takip Sistemi ile mükelleflerin iade taleplerini aşama aşama takip etmeleri sağlanmış,¹⁵²
- ilkokul çağından itibaren geleceğin vergi mükelleflerinin bilinçlenmesini sağlamak amacıyla çalışmalar yapılmış,¹⁵³
- vergi haftalarında yapılan programlarla okullarda bilgilendirmeler yapılmış,¹⁵⁴
- 4982 Sayılı Bilgi Edinme Kanunu kapsamında mükelleflerin haklarını kolay kullanmaları adına başvuru kabul edilen bir internet sitesi oluşturulmuş,¹⁵⁵
- geri bildirim ekranı ile de mükelleflerin her konuda kendilerine ulaşmalarının önü açılmıştır.¹⁵⁶

4.3.2.1.3. Mahremiyet Hakkı

Mahremiyet hakkı, mükelleflerin kendileriyle ya da işletmeleriyle ilgili mahremlerinin gereksiz ifşa edilmesini engellemektedir. (Ömür, 1995)

Warren ve Brandeis tarafından 1890 yılında kaleme alınan “The Right to Privacy” adlı eserde “bireyin yalnız bırakılma hakkı” (the right to be let alone) olarak ilk kez ele alınan ve açıklanan mahremiyet kavramı, “kişiye ait bir takım hallerin gizli olması” şeklinde ifade edilebilir. Vergi mahremiyeti kavramıyla devlet, mükelleflerden bir takım iktisadi değerlerini isterken, vergilendirme amacıyla edindiği özel ya da ticari hayata dair bilgileri bireyin özel hali sayıp bu durumun gizli kalmasını ve amacını aşmaksızın kullanımını sağlamaktadır. Böylece, haksız rekabet vb. durumların önüne geçilerek, mükellefin zarar görmesi engellendiği gibi güven de tesis edilmektedir. Bu sayede, devlete güvenen mükelleflerin gelir ve giderleri, yapmış oldukları iş ve sosyal yaşantılarına dair girdi ve çıktıları, doğru beyan etmesi sağlanmaktadır. (Çomaklı, 2007)

Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği ilkesi, OECD’ye göre, vergi mükelleflerinin işlerine ilişkin bilgilerinin gizli tutulmasını, sadece mevzuatta belirtilen

¹⁵² Konu hakkında bkz. https://intvd.gib.gov.tr/KDV_iadem_nerede/ Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁵³ Konu hakkında bkz. <http://www.vergibilinci.gov.tr/> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁵⁴ Konu hakkında bkz. <http://vergihafyasi.gov.tr/> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁵⁵ Konu hakkında bkz. http://www.gib.gov.tr/bilgi_edinme Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁵⁶ Konu hakkında bkz. https://intvrg.gib.gov.tr/intvrg_side/main.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fcc42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f7&g_n=onerigiris Erişim Tarihi 22.8.2018

amaçlar için kullanılabilmesini, gizlilik noktasında vergi yetkililerine diğer hükümet birimlerine göre daha katı uygulanmasını ve gizli bilgileri kötüye kullanan vergi yetkililerine çok ağır yaptırımlar uygulanmasını içerir. (OECD, 2003)

ATO tarafından yapılan tanıtımda; sahip olduğu yetkiler çerçevesinde vergi dairelerince edinilen bilgilerin gizli tutulması, sadece kanunlarda öngörülmüş olan cebren tahsilat, istatistiksel bilgi toplanması veya uluslararası işbirliği çerçevesinde bilgi aktarılması amaçları çerçevesinde kullanılması, bu durumlar dışında kimseyle paylaşılmaması ve güvenle korunması, hak kapsamında sayılmaktadır. (Gerçek, 2006, s.130-131)

Vergi kanunlarının uygulanması noktasında görevliler, mükellefler hakkında çeşitli bilgilere sahip olmaktadır. Bu bilgilerin menfaat edinilerek ya da edinilmeden üçüncü kişilere aktarılması kamu düzenine zarar verecek olup, mesleği gereği bilgileri edinenlerin bu bilgileri ifşa etmemeleri, kendileri ya da başkaları yararına kullanmamaları gerekir. (Ünal, 2004, s.100)

Bu kapsamda, Avustralya’da mükelleflerin bilgilerinin gizli tutulması Mükellef Hakları bildirgesiyle taahhüt edilmiş, bilgileri öğrenen muhasebeci gibi kişiler de dahil olmak üzere vergi ve diğer kamu çalışanlarının bilgileri açıklayamayacakları, İngiltere’de kamu denetçisi hariç kimseye (mükellef dahi olsa) vergi idaresinin elindeki bilgilerin veremeyeceği, Fransa’da memurların kanunların belirttiği haller dışında bilgileri açıklayamayacakları ve bu bağlamda idari mahkeme duruşmalarının kamuya kapalı yapılacağı, ABD’de yasal olarak zorunlu olunanlar dışında bilgilerin açıklanamayacağı, Almanya’da ise bilgileri edinen memurların görevden ayrılrsa dahi bilgileri açıklayamayacakları düzenlenmiştir. (Gökbel, 2000, s.111-120)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları Bildirgesi ve Etik Kurallar Bildirgesinde mükelleflerin şahsi ve gizli bilgilerinize saygılı olduğunu, bu bilgileri Vergi Usul Kanunu’nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağı, kullanmayacağını ve kamu görevine ilişkin sahip olduğu, gizli bilgi ve belgeleri özel çıkar sağlamak amacıyla kullanmayacağını beyan ederek gizlilik hakkına önem attettiğini ortaya koymuştur.

2010 Anayasa değişiklikleriyle Türkiye Cumhuriyeti Anayasasına eklenen 20.madde ile mükelleflerin kişisel verilerinin korunmasını talep etme ve bilgilere erişme hakkı düzenlenmiştir.

Türk vergi hukukunda, vergi mahremiyeti ilkesi olarak bilinen söz konusu hak temelde, Vergi Usul Kanununun 5.maddesinde düzenlenmiştir.

Madde gerekçesinde; modern vergilerin iyi uygulanmasının idareye geniş yetkiler verilmesini gerektirmesi nedeniyle mahremiyet düşüncesinin doğduğu, vergi mahremiyetinin her ne şekilde olursa olsun, vergi uygulaması kapsamında öğrenilen ticari ve şahsi sırların mutlaka gizli kalmasını ifade ettiği belirtilmektedir. Ayrıca buna ek olarak, mükellefin şahsına ve işine bağlı bilgileri en ince ayrıntısına kadar araştıran modern vergilerin uygulanmasının, mükelleflerin en ufak şüpheye düşmemesini sağlayacak şekilde vergi mahremiyetinin titizlikle korunmasını gerekli kıldığı, bu sayede mükellefin hukuku korunduğu gibi ihtilafların da ortadan kaldırıldığının ifade edilmektedir. (Nazalı, 2004)

Bu düzenlemeyle korunan yarar, mükellefin kimliği ve mali durumudur. Bunun temini için madde kapsamındaki bilgilerin çalışılan yerden sızması önlenmeye çalışılmaktadır. (Donay, 2008, s.167)

Koçak, bu düzenlemenin herkesin, düşünce ve kanaatlerini açıklama ve yayma hürriyetini düzenleyen Anayasanın 26.maddesine getirilmiş bir sınırlama olduğunu, ayrıca 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen "sırrın ifşası" hükümlerinin de bu kapsamda olduğunu ifade etmektedir. (Çölgezen Batun, 2013b)

Hakkın kapsamında hangi hallerin vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağı da bu maddede ve buna ek olarak 153/A maddesinde düzenlenmiş, hakkın ihlal edilmesi halinde, ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanmasının yaptırımını düzenleyen Türk Ceza Kanunun 239.maddesi gereğince hakkında işlem yapılacağı, Vergi Usul Kanununun 362.maddesinde düzenlenmiştir.

Vergi mahremiyetine dair kanun hükmü ile; vergi işlemleri ve incelemeleriyle uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar ile vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin, görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin kendilerine, işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine bağlı olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları açığa çıkarmaları, kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanmaları, görevleri sona ermiş olsa bile yasaklanmıştır.

Bahsi geçen sır saklama mükellefiyetinin görevden ayrıldıktan sonra dava zamanasını süresince devam edeceği düşünülmektedir. (Donay, 2008, s.170)

Bu düzenlemeye dayanılarak, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 15.maddesinde aynı düzenlemeye yer verilmiş, vergi incelemeye yetkili olanlar özelinde gizlilik ilkesi yeniden vurgulanmıştır.

İdarenin bilgi alma, bilgi toplama hakkı çerçevesinde düzenlenen VUK'un 151. Maddesinde, kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemeyecekleri, ancak maddede sayılanların bu bilgileri vermekten imtina edebilecekleri, 152.maddede sayılanlar hariç olmak üzere toplanan bilgilerin istihbarat arşivinde gizli olarak saklanacağı belirtilerek, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği sağlanmıştır.

Toplanan bilgilerin yukarıda yer verildiği şekilde saklanması konusunun, "Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Saklanması Hakkı" başlığı altında ayrı bir temel mükellef hakkı olarak ele alındığı da görülmektedir. (Kükre, 2017, s.71) Kanımızca, bu hakkın mahremiyet hakkının içerisinde bir alt başlık olarak ele alınması daha doğru olacaktır.

Yine VUK'un 413.maddesi çerçevesinde talep edilen izahatlar sonucu idare tarafından verilen görüşlerden özeldelerin, vergi mahremiyetine ilişkin hükümler gözönünde bulundurulmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanacağı düzenlenmiştir.

Konuya dair bir diğer düzenleme ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 107.maddesi ile getirilmiştir. Esasında VUK'un 5.maddesinde yer alan maddeyle aynı istikamette bir madde olan söz konusu madde ile de, kanunun uygulamasında görevli kişilerin bu görevleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kişilerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, işlem ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması gereken diğer hususları açığa çıkarmaları yasaklanmış, aksi halde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır.

Mahremiyete dair bir diğer konu ise, muhbirlerin mahremiyetidir.

Muhbirlerce, AİHS m.13 ve Anayasanın m.74 ve 1905 sayılı yasaya dayanılarak kullanılacak olan başvuru hakkı, Türk Ceza Kanununun 121.maddesinin "*Kişinin belli bir hakkı kullanmak için yetkili kamu makamlarına verdiği dilekçenin hukukî bir neden olmaksızın kabul edilmemesi hâlinde, fail hakkında ... cezasına hükmolunur.*" ifadesiyle güvence altına alınmıştır. (Budak, 2009, s.53)

Bu konuda özellikle, VUK'un 142.maddesi kapsamında yapılan ihbar dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delil oluşturan emareler bulunması halinde yapılacak aramalı vergi incelemesi sonucunda, ihbar doğru olduğu sürece muhbirin adının açıklanamamasıdır.

Yine ülkemizde, 1905 sayılı kanuna istinaden somut durumlara dair önemli bilgi ve/veya belge sunulması halinde ihbar ikramiyesi söz konusu olup, incelemenin ilk aşamasından ikramiye ödenmesine dek muhbirin bilgilerin gizli tutulması muhbirin can ve mal güvenliği elzem olup, ilgili mevzuat uyarınca da zorunludur. Bu noktada muhbirin bilgilerinin gizli tutulması hakkında söz etmek mümkündür. (Aykın, 2017b)

Mükellef bilgilerinin gizliliği hakkı çerçevesinde 3568 sayılı Kanunun 43.maddesi çerçevesinde, meslek mensupları ve yanlarında çalışanlar ile oda ve birlik mensuplarının, kanunda belirtilen istisnalar dışında öğrendikleri bilgileri sırları ifşa etmelerinin yasaklanmış olmasıdır. Ayrıca söz konusu kişilerin muhbirlerle tanınan haklardan yararlanması da mümkün değildir.

Bilgi alma hakkı ile ortak alana etki etmesi nedeniyle 4982 sayılı kanuna, “Doğrudan doğruya vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgiler, bu kanun kapsamı dışındadır.” şeklinde bir hükmün eklenmesi gerektiği ifade edilmektedir. (Ağar, 2012, s.364)

Ayrıca, ülkeler arasında bilgi değişiminin farklı alanlara etkisi nedeniyle, bilgilerin aktarıldığı ülkelerde mükelleflerin karşılaşılabileceği durumlar göz önüne alınarak daha sıkı gizlilik kuralları getirilmesi gerekmektedir. Buna ek olarak, mahkemenin kamuya açık yapılarak kararların yayınlanması, ticari sırrın açığa çıkması gibi ihtimalleri gözetildiğinde, (Gökbel, 2000, s.54) gizlilik hakkının ihlaline sebebiyet verebilir.

4.3.2.1.4. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine göre mükellef hakları olarak nitelendirilebilecek haklar dört temel başlıkta toplanmıştır. Bunlar ayrımcılığa tabi olmama hakkı, mülkiyetin korunması hakkı, **özel hayatın gizliliği hakkı** ve adil yargılanma hakkı olarak sayılabilir. (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s.117)

Özel hayatın ve aile hayatının korunması başlıklı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin sekizinci maddesine göre herkes, özel ve aile yaşamına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. Mahremiyet hakkı başlıklı Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesinin 17. Maddesine göre de, hiç kimsenin özel ve aile yaşamına, konutuna veya haberleşmesine hukuka aykırı veya keyfi şekilde müdahale edilemez, onuru veya itibarı hukuka aykırı saldırılara maruz

bırakılamaz. Herkesin bu tür saldırılara veya müdahalelere karşı hukuk tarafından korunma hakkı vardır.¹⁵⁷

Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yapıp yapmadıkları, tuttukları kayıtlar üzerinden anlaşılmaktadır. Mükelleflerin bilgi ve belgelerini gizlemesi durumunda, mükelleflerin rızası ile bu bilgilere ulaşma imkanı ortadan kalktığından, idare tarafından mükelleflerin rızası aranmaksızın evleri, işyerleri ve üzerlerinde delil toplanma yoluna başvurulabilmektedir. (Şenyüz vd. 2011)

OECD'nin çalışmalarında özel hayatın gizliliği hakkı, tüm mükelleflerin, pratikte, makul olmayan sebeplerle evlerinin aranması ve doğru vergi miktarının tespiti amacıyla kendilerinden uygun olmayan bilgilerin talep edilmesi şekillerinde ortaya çıkan, mahremiyetlerine gereksiz yere müdahale edilmemesi hakkına sahip olması şeklinde ifade edilmektedir. Bu kapsamda, tüm ülkelerde vergi denetimi ve üçüncü kişilerden bilgi edinilmesi konusunda, konut ve işyeri aramalarına katı kurallar uygulandığı, bazı ülkelerde vergi mükelleflerine yapılan ziyaretlerin mükelleflerin onayına tabi olduğu, ülkelerin çoğunda ise bu tarz işlemler imzalı bir emir gerektirdiği, üçüncü kişilerden bilgi edinilmesinin de benzer nitelikte olduğu ifade edilmiştir. (OECD, 2003)

Bu durum IRS tarafından, tüm mükelleflerin herhangi bir soruşturma, inceleme ve yaptırımın yasaya uygun olmasını, arama ve el koyma da dahil olmak üzere tüm süreçte gerekenden fazla müdahalede bulunulmamasını beklemeye hakkı olduğu şeklinde ifade edilmiştir. (IRS, 2017)

Mükelleflerin gizlilik alanları üzerinde işlem yapılması ve bilgi toplanması noktasında idareye geniş yetkiler verilmiş olmakla birlikte bu yetkilerin sınırlandırılması, birçok ülkede bildirgelerle duyurulan özel hayatın gizliliği hakkının korunmasının bir sonucudur. Mükelleflere tanınan bu haklar, demokratik yönetimlerde toplumun bireye vermiş olduğu önemin bir göstergesidir. (Aydın, 2006b, s.27)

Özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı, Türkiye'de anayasal olarak güvence altına alınmış temel insan hakları arasında yer almaktadır.

Anayasa'nın "Temel Hak ve Hürriyetlerin Niteliği" başlıklı 12. maddesinde; "Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder." hükmüne; "Temel Hak ve Hürriyetlerin

¹⁵⁷ AİHM'nin Huvig davasında özel yaşamın kutsallığına dikkat çekmiştir. (Çobanoğlu & Kara, 2016)

Sınırlanması" başlıklı değişik 13. maddesinde; *"Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."* hükmüne; "Özel Hayatın Gizliliği" başlıklı değişik 20. maddesinde ise; *"Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir, özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz."* hükmüne yer verilmiştir. 21.maddede ise konut dokunulmazlığına ilişkin hükümler yer almaktadır.

Vergi idaresinin ihtiyaç duyduğu bilgileri toplamak için sahip olduğu yetkiler bulunmaktadır. Bunların arasında mükelleflerin özel hayatının gizliliği en çok etki edenlerin başında "arama" gelmektedir.

Türk vergi sisteminde vergi denetiminin düzenlendiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun(VUK) "Yoklama ve Vergi İncelemesi" başlıklı Yedinci Kısımında vergi denetimine ilişkin araçlar dört başlıkta sayılmıştır. Yoklama, Vergi İncelemeleri, Arama ve Bilgi Toplama olarak sayılan araçlardan 'arama'nın başlı başına bir vergi denetimi aracı olmadığı, diğer vergi denetim araçlarından farklılık arz etmesi ve konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti gibi temel haklara yasal düzenlemelerle bir müdahaleyi gerekli kılması sebebiyle, *"gerçek vergi matrahına ulaşabilmek için bunu gösterir kayıtların bulunduğu defter, belge ile bilgisayar, CD, disket dahil her türlü yayınları elde edebilmek"* şeklinde tanımlanabilecek olağanüstü vergi incelemesi türü olduğu anlaşılmaktadır. *"Normal vergi incelemesi yada diğer denetim yolları ile elde edilemeyecek şekilde kaçakçılık suçuna konu olan suç unsurlarının elde edilmesi"* ise aramalı incelemeye başvurma'nın gerekçesini oluşturmaktadır. (Öz vd. 2011, s.149-151)

VUK'un 142.maddesi analiz edildiğinde aramanın kaynağı, hangi koşulda yapılabileceği, kimlerin ne kapsamda ele alınabileceği anlaşılmaktadır. Zira kanun hükmüne göre,

- İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla,
- bir mükellefin vergi kaçırdığına delil teşkil eden belirtiler bulunursa,
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca gerek görülmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh hakiminden bunu istemesi ve
- Sulh hakiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi halinde,

- bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi olduğu değerlendirilen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilecektir.

Vergisel arama, suç delili elde ederek, değerlendirilmesi ve sonucunun rapor ile açıklanmasını amaçlayan bir hukuksal kurumdur. Normal vergi incelemesi yapılırken yükümlünün veya yükümlü ile iş ilişkisinde bulunan kişilerin VUK 359.madde kapsamında vergi kaçırdığına ilişkin belirtilerin bulunması ya da yazılı veya sözlü (ihbar edenin imzası ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılması Hakkında Kanunda belirtilen şartları taşıyacak şekilde yazılı hale getirilmesi şartıyla, zira ihbarın asılsız çıkması halinde mükellefin muhbirin bilgilerini talep etmesi halinde bu bilgilerin verilmesi gerekmektedir.) ihbarı üzerine, vergi incelemesi ile görevlendirilenlerin, ihbar bilgileri ve yükümlünün vergi idaresindeki dosya bilgileri esas alınarak yapılacak objektif bir değerlendirme sonucunda, “vergi kaçırma” niteliğinde bir belirtiye ve kanaate ulaşmaları halinde, aramayı gerekli kılan gerekçeleri ve her vergisel arama kararı yer, kişi ve şey üzerinde kendi konusu ile sınırlı olduğu gözetilerek hazırlanmış bir arama talebi yazı ile doğrudan yetkili **sulh ceza hakimine** başvurması, bir yandan da aramanın başarılı olması için şart olan aramanın yapılacağı kişi (veya kişilerin), yerlerin ve şeylerin belirlenmesi, yeterli vergi inceleme elemanı temini ve arama için gerekli olacak çilingir gibi yardımcı kişi, araç ve kap, mühür vb. gerecin temini işlemlerini yürütmesi, hakimin VUK’ta belirtilen “mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler” ve CMUK’tan hareketle “vergi kaçırıldığına ilişkin makul şüphe” ölçütünü esas alarak, arama için yeterli ve zorunlu şart olan vergi kaçakçılığı eylemlerini (VUK.m.359) gösteren nitelikte delile ulaşması durumunda, arama işleminin kişi hak ve özgürlüklerini sınırlayan bir işlem olması nedeniyle buna ilişkin sınırların(aranacak kişi veya kişiler, aranılacak yer veya eşya, arama zamanı, tüm defter ve belgeleri veya belirli dönemi kapsayan defter ve belgeleri gibi) ve kararda yer alması gereken aramanın zamanı açısından gecikmesinde sakıncalı durum olup olmadığı, arama tarihi ve sayısı, aranacak kişi veya kişiler, aranacak yerler ve adreslerinin açıkça gösterildiği bir karar ile aramaya karar vermesi durumunda, kişinin defter ve belgelerin bulundurulabileceği fiili hakimiyet alanı olarak düşünülmesi gereken işyeri, evi, taşıt aracı ve çantası gibi alanlar nezdinde ve üzerinde aramalı vergi incelemesi yapılabilmektedir. Gecikmesinde sakınca olan hallerde savcılığın arama kararı vermede yetkili olması, aramanın yapılabileceği zaman gibi arama talebinin reddi halinde başvurulacak hukuksal yollar

da, CMUK hükümlerine göre¹⁵⁸ belirlenmektedir. Kişilerin arama kararına itiraz hakkı olduğu gibi, Savcılığın arama talebinin reddedilmesine itiraz hakkı da bulunmaktadır. Aramalı inceleme, mükellefin hak ve ödevleri bakımından sonuçlar doğuran bir işlem olduğu gibi, bu süreç idare ve muhbir açısından da sonuçlar doğurmaktadır. Aramalı inceleme sürecinde kanuna aykırı delil elde edilemeyeceği kuralı geçerlidir. (Taşdelen, 2003, s.159-180)

Aramanın, mükellef hakkında doğurduğu bir diğer önemli sonuç ise 6183 sayılı Kanunun amme alacağının korunmasına dair hükümlerinden kaynaklanır. Zira, vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkililerce hesaplama yapılacak, yapılan ilk hesaba göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenecektir. (md.9) Vergi kaçakçılığının işlendiğine dair güçlü emareler olmaksızın başvurulamayan olağanüstü inceleme yöntemi çerçevesinde, incelemeye yetkililer tarafından amme alacağının korunması hükümlerine göre, alacağı korumak adına ivedi şekilde teminat istenmesi gerekeceği tabidir. Teminat istenmesi aynı zamanda ihtiyati haciz gerekçesi olması nedeniyle, teminat istenmesini takiben 13.madde gereğince derhal süreyle sınırlı olmaksızın ihtiyati haciz uygulanacaktır. 17.madde gereğince ihtiyati tahakkuk emri de verilebilmektedir.

Yasa koyucu, VUK'un 144 ve 145.maddelerinde, aramalı incelemenin kişi hak ve hürriyetlerine müdahil olmasını gözeterek çabukça ve her işten önce yapılmasını emretmiş, incelemenin süresini, tarih zamanaşımı süresinden ve VUK'un 140.maddesinde tam ve sınırlı incelemeler için öngörülen sürelerin altında olacak şekilde, zorunlu olan durumlarda hakim kararıyla uzatılabilmek koşuluyla, üç ay ile sınırlı tutmuştur.

Arama, anayasada düzenlenerek güvence altına alınan temel bazı haklara mutlak bir müdahaleyi gerektirdiğinden, anayasanın bu hakların sınırlandırılması için belirttiği şartlarının tamamını karşılaması durumunda anayasaya uygun olacaktır. Bu bağlamda, sınırlama şartlarını değerlendirecek olursak; kanunda açıkça düzenlenmiş olması nedeniyle kanunilik sağlanmış, kamu düzeniyle ilgisi nedeniyle meşru nedene bağlı olan, kişisel verilerin ancak kanunda öngörülen hallerde işlenebilmesi nedeniyle bu şartı da yerine getiren bir nitelikte olduğu görülmektedir. (Öz vd. 2011, s.151)

¹⁵⁸ 213 sayılı VUK md.147

Yine VUK'un 143 ila 147.maddeleri arama usul ve sürecini düzenlemekte olup, bu süreçte mükelleflerin bir takım hakları bulunmaktadır. (Erol, 2010a, s.120-125)

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

İdarenin ihtiyaç duyduğu bilgileri almak için başvurduğu diğer yasal hükümler ise, VUK'un 148 ve müteakip maddelerinde düzenlenen bilgi isteme mekanizmasıdır. Bu çerçevede, özel hayatın gizliliğine etki etmesi nedeniyle, 151.maddede belirtilen istisnai durumlar dışında verilmesi zorunludur. Son olarak, haberleşme hürriyetini düzenleyen Anayasa'nın 22.maddesi kapsamında hakim kararı olmadıkça haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz. (Gerçek, 2006, s.142) İdarenin talep ettiği söz konusu bilgilerin verilmemesi halinde uygulanacak yaptırım aynı kanunun 355.maddesinde hüküm altına alınmış olan özel usulsüzlük cezasıdır.

4.3.2.1.5. Temsilci Kullanma Hakkı

Mükellefler için önem arz eden bir diğer temel hakları ise, **temsilci kullanma hakkıdır**.

Bir kişinin bir başka kişi adına ve hesabına hukuken geçerli bir işlem yapabilmesini mümkün kılan yetki genel anlamda temsili tanımlanmaktadır. Temsil yetkisi; kaynağını bir hukuki işlemde alan temsil yetkisi olarak "iradi temsil", temsil edilenin iradesine bakılmaksızın kanun, mahkeme kararı ya da hukuki işlemin kanuni

sonucu olması şeklinde “kanuni temsil”, temsilcinin mükellef adına hareketlerinin doğrudan mükellef alanında etki yaratması halinde “doğrudan temsil” ve temsilcinin hukuki sonuçları kendisi adına doğan ve daha sonra temsil olunana intikali gereken işlemleri kendi adına mükellef hesabına yapabilmesi şekliyle “dolaylı temsil” gibi ayrımlar altında incelenmektedir. (Akçaoğlu, 1998)

IRS ve ATO tarafından yapılan tanımlarına bakıldığında, mükelleflerin vergi dairesiyle kurdukları ilişkiyi bizzat kendisi yönetme, bir temsilci kullanma ve ondan yardım alma haklarına sahip olmaları, temsilci kullanma hakkı olarak ifade edilmektedir. Vergi işlerinden yasal olarak kendileri sorumlu olmakla birlikte, genelde temsilci olarak avukat, mali müşavir veya vergi idaresi tarafından yetkili olarak tanınan kişiler kullanılmakta, bu kişilerce mükellef adına beyan verme, rapor değerlendirme, itiraz, görüş verme ve uyuşmazlık çözüm sürecini yürütme gibi yetkilerin kullanımını sağlayan hakkın kullanılabilmesi için, mükellef tarafından vergi idaresine kendisini temsil edecek ve gizli bilgileri alabilmeye yetkilendirdiği kişinin ismi yazan, imzalı bir belge verilmesi şart koşulmaktadır. Mükellef idare tarafından talepte bulunulduğunda temsilci kullanabileceği gibi, temsilcisine danışmak istediğinde uygun zaman verilmesi, yüz yüze görüşmelerde temsilcinin kendisine refakat etmesi hak kapsamındadır. (Gerçek, 2006, s.131)

Türk vergi hukukunda kanuni temsil ve iradi temsil hakkı verildiği görülmektedir.

Vergi hukukunda genel olarak yükümlülük ve sorumluluk için kanuni ehliyet şart değildir.(VUK md.9) Ehliyetin temeli vergi ödeme gücü olması nedeniyle, vergiyi doğuran olayla iradi ya da gayri iradi ilişki kurması yeterlidir. Bu ilişkide medeni kanun kapsamında fiili ehliyeti olmayanlar yükümlü olurlar ve ödevleri kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirilir. Ayrıca, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri durumunda, temsil ettikleri kişilerin malvarlığından alınamayan vergi borçlarından ve uygulanacak cezalardan da sorumlu olacakları ifade edilmiştir. Yani asıl borçludan alınamayan vergiler rücu hakkı saklı olmak koşuluyla bunların malvarlıklarından alınır (VUK md.10) ve cezaların şahsiliği ilkesi gereği yasaya aykırı fiillerinden sorumludurlar. (VUK md.332,333) Her ne kadar vergi mevzuatımızda iradi temsile ilişkin genel bir hüküm olmasa da, iradi temsilin yasaklanmamış olduğu, VUK md.94’te düzenlenen yükümlünün umumi vekiline tebligat yapılacağı hükmünden görülebilir. Tek taraflı irade ile temsil yetkisi verilerek ya da vekalet sözleşmesi yapılarak medeni hukuk ilkeleri çerçevesinde, vergi işlemlerinin idaresi başkasına bırakılabilir. Bu kişinin avukat olması zorunlu olmamakla birlikte, avukat olmayanlar yargıda mükellefi temsil edemez. Mali

müşavir ya da muhasebecinin dava ile ilgili olarak yargı organınca dinlenilmesi temsilci sayılmalarını gerektirmez. (Öncel vd. 1985, s.84-86)

Medeni hakları kullanma ehliyeti bakımından gerçek kişiler değerlendirmeye alınacak olursa, öncelikle tam ehliyetlilerin vergisel ödevlerini bizzat ya da iradi temsilcileri aracılığıyla ifade etmek gerekir. Ayırt etme gücünden yoksun küçüklerle kısıtlıların tanımlayan tam ehliyetsizler için ise, bunların istisnai haller dışında fiilleri hukuki sonuç doğurmadığından, kişiliğine sıkı sıkıya bağlı hakları dışındaki haklarını kanuni temsilcileri (veli, vasi, kayyım) aracılığıyla kullanmalarının dolayısıyla ödevlerini bu kişiler aracılığıyla yapmalarının mümkün olduğu görülmektedir. Sınırlı ehliyetsiz olarak tanımlanan ayırt etme gücüne haiz küçük ve kısıtlıların vergisel ödevlerinin yerine getirilmesinde de kanuni temsil esastır. Nihai olarak, esas olarak ehliyetli olan sınırlı ehliyetlilerin ise, yalnızca bazı işlemlerini yasal danışmanlarının görüşü alınarak yapılması mümkün olup, vergisel ödevleri yasal danışmanlarınca yapılır. (Candan, 2006, s.11-12)

Gerçek kişiler aksine fiziki varlığa sahip olmayan tüzelkişiler ise, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla kazandıkları fiil ehliyetini bu organlar aracılığıyla kullanır. Tüzelkişinin idaresi ve temsiline yetkili olup, irade açıklayan, borç altına giren, vergisel ödevleri yapan bu organlara kanuni temsilci denir. (Candan, 2006, s. 12-13)

Ayrıca, AATUHK'nın mükerrer 35.madde ile kanuni temsilcilerin, tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarından doğan sorumlulukları düzenlenmiştir.

Türk vergi kanunları incelendiğinde, kanuni temsile dair hüküm bulunmasına rağmen iradi temsil türü olarak vekalet kurumuna ilişkin düzenlemelere yer verilmediği görülse de, iradi temsilin yasaklanması söz konusu değildir. Vergi mevzuatında düzenleme olmaması sebebiyle kimlerin vekil atanabileceği ve yetkileri için Borçlar Kanunu, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu¹⁵⁹ (HUMK) ve Avukatlık Kanunundan yararlanmak gerekir. (Kırbaş, 1991, s.55-59)

VUK'un tebligat hükümleri arasında mükellefin umumi vekiline tebliğ yapılabileceği yer alması gibi hususlar dikkate alındığında bu durum ancak, kanun koyucunun mükellefin ödevlerini bizzat yapmasını isteme iradesini ya da Borçlar

¹⁵⁹ 12.1.2011 tarihinde kabul edilen 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 450.maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Hukuku içerisinde ele alınan temsil kurumuna ayrıca vergi hukukunda yer verilmesine gerek görülmediği şeklinde yorumlanabilir. (Yurtsever, 2013)

Bu nedenle uygulamada, avukat olması gerekmeyen noterden özel yetkilendirilmiş vekiller eliyle, tebligat kabul etme, uzlaşma, beyanname ve eklerini verme gibi bazı ödevler yerine getirilmektedir. Mükellefler, bizzat kendileri veya 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 35. maddesi gereği, baroya kayıtlı avukat vekillerini kullanarak yargı yoluna başvurabilirler. (Gerçek, 2006, s.142)

4.3.2.1.6. Başvuru Hakkı

Hukuk devleti ve buna bağlı ilkelerin tek başına kişiler için güvence oluşturmaması sorununun çözümü, bu ilkelere işlerlik kazandıracak **başvuru hakkı** ve yargısal denetim güvencesinin sağlanmasından geçer. Örnek vermek gerekirse, yasaya aykırı bir işlemle karşılaşan yükümlünün, yasal idare ve eşitlik ilkelerinden yararlanabilmesinin yolu, idari ve yargısal başvuru yollarını bir hak olarak elinde tutmasına ve kullanmasına bağlıdır. (Öncel vd. 1985, s.58-59)

Başvuru hakkı, genel başvuru hakkı olarak ifade edilen hak çerçevesinde vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılması, bilgi verilmesi veya durum tespiti yapılmasının istenmesi, idari yollara başvurma hakkı olarak ifade edilen uyuşmazlığın kısa sürede az masrafla idari aşamada çözümlenmesi için itiraz, şikayet, uzlaşma veya vergi hatalarının düzeltilmesi yollarının kullanılması ve yargısal başvuru hakkını ifade eden, uyuşmazlığın çözümlenmesi için yargı yoluna başvurma gibi üç farklı şekilde kullanılabilir. (Gerçek, 2006, s.140) Barışçıl idari çözüm yollarına başvuru zorunlu olmayıp, bu yola başvurulmaksızın da yargısal başvuru hakkı kullanılabilir. (Öncel vd. 1985, s.200) Vergi idaresine kararını gözden geçirmesi için mükellefe verilen başvuru hakkı, uyuşmazlığın barışçıl yollardan çözülmesi anlamına gelmektedir. (Gökbel. 2000, s.49) Bu kapsamda hatalar, mükelleften ya da idareden kaynaklı olabilir. Bunların düzeltilmesinin istenmesi de mükelleflerin hakkıdır. (Erol ve Özışık, 2014a)

Takdir ve bağlı yetkinin kullanımında, işlem yapılan mükellefe görüşünü açıklama olanağı verilmesi, mükellef çıkarı ile kamu yararını dengeleyeceği Akıllıoğlu tarafından ifade edilmektedir. (Aktaran: Gökbel, 2000, s.49) Mükellefler, idarenin kendisine yönelmesinin sonucu olarak, kendilerini müdahaleye hazırlayabilmeli, tek yanlı emir ve zorlamaya maruz kalmamalıdır. Vergi mevzuatının karışıklığı gözetildiğinde, vergi

idaresi çalışanların yanlış yorumundan kaynaklı yapılan işlemler bakımından, mükelleflerin dinlenmesinin önemi kolaylıkla anlaşılabilmektedir. (Gökbel, 2000, s.50)

Başvuru hakkı ile ilgili olarak IRS, mükelleflerin itiraz etme, idari temyiz ve yargıya başvurma hakkı kabul ederek, bu itirazların derhal ve adil şekilde değerlendireceğini beyan etmiştir. (IRS,2017) İdarenin kararlarını gözden geçirmesini isteme hakkı çerçevesinde, ilk olarak vergi denetiminde hazır bulunan mükellefe yaptığı işlemlerin doğruluğunu kanıtlama hakkı sunulur. Anlaşma sağlanamazsa resmi olmayan bir görüşme ayarlanarak anlaşma yoluna gidilir. Bu durumda itiraz hakkını da bildirir tarhiyata dair tebliğ mükellefe gönderilir. İkinci kez itiraz edilmesi üzerine yapılan görüşme, idari başvuru ile uyuşmazlığın ortadan kaldırılması için son aşamadır. Mükellefler bu aşamadan sonra, idari kararların gözden geçirilmesi amacıyla Kamu Denetçisine başvurabilecekleri gibi yargısal başvuru hakkını da kullanabilir. (Gökbel, 2000, s.84-86) Kamu denetçisinin yerini zamanla “Mükellefin Avukatın İdaresi” almıştır.¹⁶⁰

Almanya’da mükellefler yargı yoluna gitmeden önce çıkarlarını etkileyen idari işlemlere karşı başvurma hakkına sahiptir. Bu durum, ülkelere göre farklı özellikler göstermekle birlikte, Hollanda, Kanada, Fransa ve Avustralya’da da geçerlidir. Avustralya’da mükellef hakları şartıyla ayrıca ombudsmanlık kurumuyla idarenin kararlarını gözden geçirilmesi ve kurulan Servis¹⁶¹ aracılığıyla mükellef ile idarenin çalışanları arasındaki sorunların çözümü amaçlanmıştır. Kanada’da başvurular ombudsmanlık kurumunun yerine Gizlilik Komisyonuna yapılmaktadır. Hollanda’da ombudsmana başvuruya ek olarak parlamento bünyesindeki komisyonlara başvuru hakkı tanınmıştır. İngiliz vergi sisteminde ise, idarenin kararlarını gözden geçirilmesini isteme hakkı etkin şekilde uygulanmaktadır. Tarhiyat, ancak itiraz sonucu mükelleflerin Müfettişlerle anlaşması, komiserler ya da daha yüksek mahkemelerce kesin tespitlerle karar verilmesi durumunda değiştirilip kaldırılabilir. Vergi ile ilgilenen ayrı bir kamu denetçisi olduğu gibi, buna ek olarak parlamentoya gelen şikayetleri inceleyen genel ombudsmanlıkta mevcuttur. (Gökbel, 2000, s.81-83, 86-95)

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 74.maddesiyle vatandaşlara, kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve TBMM’ye yazı ile başvurma hakkı verilmiştir. 01.11.1984 tarih ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunla dilekçe hakkının kullanım usulü düzenlenmiştir. Bu kapsamda, mükellefler

¹⁶⁰ Konu hakkında bkz. <https://taxpayeradvocate.irs.gov/about/our-history> 21.08.2018

¹⁶¹ Problem Resolution Service

VUK'un 13.maddesinde sayılan mücbir sebep halinin tespiti gibi durumlarda, idareden vergileme açısından sonuç doğuran işlem yapması veya durum tespiti yapılmasını isteyebilir. Hakkın bir diğer kullanım usulü ise, mükelleflerin dilekçe ile vergi idaresine başvurarak, VUK'un 116 ila 126. maddeleri hükümlerine göre (Gerçek, 2006, s.140) vergi hatalarının¹⁶² gözden geçirilerek düzeltilmesini istemesi şeklinde hayat bulur. Düzeltme talebi reddedilenler şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurabilir. Teftiş, vergi hatalarının ortaya çıkarılmasında hayati önem arz etmektedir. (Erol ve Özışık, 2014a) Düzeltme isteminin zamanaşımı içerisinde yapılması gereğine ve VUK'un 375. maddesine göre, vergi cezalarında yapılan hatalar için de vergi hataları için belirlenen usul ve koşulların uygulandığına dikkat edilmesinde fayda görülmektedir. (Erol ve Özışık, 2014b)

VUK kapsamında düzenlenen cezalarda indirim (Gerçek, 2006, s.140) ve tarafların yargı yolundan vazgeçip karşılıklı olarak bazı isteklerinden feragat ederek kısa sürede anlaşmasını sağlayan uzlaşma (Tunç, 2013, s.3) müesseseleri de bu kapsamdadır. Nihai olarak uyuşmazlıkların son çözüm yolu yargı yoluna gidilmesidir. Herkesin dava açma hakkını temin eden Anayasanın 36. Maddesi ve idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunu açan 125.maddesi çerçevesinde, VUK'un 377, AATUHK'nun 15, 20 ve 58. maddeleri idarenin eylem ve işlemlerine karşı dava hakkının kullanımını mümkün kılmaktadır. (Gerçek, 2006, s.140)

Anayasanın 74.maddesinde 2010 yılında yapılan değişiklikle, başvuru hakkı kapsamında düzenlenen bir diğer kurum ise, 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kanununda amacı *“kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak”* olarak ifade edilen Kamu Denetçiliği Kurumu olmuştur.

Ombudsman, arabulucu, koruyucu gibi isimlerle anılan bu kamu denetçiliği, idari başvuru yolları tüketildikten sonra başvurulabilen, kurumsal kararları kesinlik taşımayan, tavsiye niteliğinde olan, kamu kurumlarınca bu tavsiyeye uyulmaması halinde, yargı yoluna gidilmesini gerektiren bir çözüm yoludur. (Bilici, 2017, s.164-165)

¹⁶² Bir vergi aslında veya cezasında artma ya da eksilme meydana getirmeyen hatalar, vergi hatası sayılmazlar. (Koç, 1990)

Uyuşmazlıkların giderimi noktasında yapılan bir diğer düzenleme ise **Hukuki Uyuşmazlık Değerlendirme Komisyonlarının**, 659 sayılı KHK¹⁶³ ile oluşturulmasıdır.

Bu komisyonlar, idare ile gerçek veya tüzel kişiler arasında çıkan her türlü hukuki uyuşmazlığın sulh yoluyla çözümü için, takiplerinden veya verilen karara karşı kanun yollarına gidilmesinden vazgeçme, kabul, feragat, ceza uyuşmazlıklarında şikayetten vazgeçme ya da uzlaşma ile ilgili olarak yetkili makam ve mercilere görüş vermektedir. (Bilici, 2017, s.165-166)

Örneğin, kararnamenin 12.maddesine göre, idari işlemler dolayısıyla haklarının ihlal edildiğini iddia edenler idareye başvurarak, uğramış oldukları zararın sulh yoluyla giderilmesini dava açma süresi içinde isterler ve komisyon tarafından hazırlanan rapora göre, başvuru kabul edilirse, 15 gün içerisinde sulh tutanağı düzenlenir ve dava yolu kapalı olmak üzere sulh olunur.

İdari işlemlerin bağımsız yargıçlar tarafından yargısal denetiminin sağlanması önem taşımaktadır. Türk vergi hukukunda, uyuşmazlıkların barışçıl çözümlerine ek olarak yargısal çözüm yolu da düzenlenmiştir. (Öncel vd. 1985, s.218-220)

Vergi yargısının varlık nedeni, vergilendirme sürecinde idari uygulama hatalarına karşı mükelleflere bir güvence verilmek istenmesi olarak görülmekte ve vergi yargısı, mükellef ile idare arasında vergileme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklarda, vergilendirme işlemlerini sistematik şekilde netleştiren hukuk kurallarını uygulayarak çözüm bulan yargısal karar verme faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. (Yıldız ve Bostan, 2017, s.109)

Yargısal başvuru hakkının mükelleflere sağladığı güvenceler aynı olmakla birlikte, yargıya başvuru öncesinde idareye başvurmanın gerekli olup olmadığı, hangi yargı organına başvurulacağı, süreler, temsil imkanı gibi konularda ülkeler arasında yargılama usulü ile ilgili farklılıklar bulunmaktadır. (Gökbel, 2000, s. 55) Örneğin, Almanya’da mahkemeye ya da idareye başvuru hakkını kullanmak mükellefler açısından vergi borcunun ödenmesi gibi idari kararların uygulanmasını durdurmamaktadır. Ancak, ABD’de mükellefler farklı vergileme uyuşmazlıkları için Vergi Mahkemesine, Federal Bölge Mahkemesine ve Birleşik Devletler Haklar Mahkemesine başvurabilmekte, vergi mahkemesine başvurularda İç Gelir İdaresince iddaa edilen noksanlığı ödemekle yükümlü değilken, diğer mahkemelerde önce

¹⁶³ 2.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Konu hakkında bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-4.htm> Erişim 21.08.2018

bildirilen miktarı ödemekte, daha sonra geri ödeme için başvurması gerekmektedir. (Gökbel, 2000, s.121-136)

Barışçıl nitelikteki idari çözümlerin aksine yargısal çözümde taraflar arasındaki “çekişme” yargı kararıyla kesin olarak son bulur. Yargı yolu, bir yandan uyuşmazlığı kaldırırken, diğer yandan hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinin yasaya uygunluğunu sağlar. İdarenin yargısal denetimi, subjektif işlemler bakımından verginin yasallığı ilkesini geçerli kılar. Buna ek olarak yargının, içtihad ve yorum yoluyla vergi hukukunu geliştirdiği de söylenebilir. (Öncel vd. 1985, s. 218-220) Bu bağlamda, vergi yargılama hukukunun işlevleri, uyuşmazlıkları sona erdirmeye, mükellefle idare arasında çıkar dengesini kurma, vergi adaleti ve hukuki güvenliği sağlama ve içtihat yaratma olarak ortaya konulmaktadır. (Karakoç, 1999)

Dava ve savunma hakkı, bütün hakların kalkanıdır. Bu hak olmadığı takdirde, diğer tüm haklar, kağıt üzerinde kalacaktır. (Baykara, 2014, s.67)

Türk Vergi hukukunda mükelleflerin yargısal başvuru haklarının temeli, Anayasa, VUK, İYUK¹⁶⁴ ve AATUHK’da düzenlenmektedir. Uyuşmazlıklar konusunda, yargı yoluna başvurmak ya da idari aşamada çözüm aramak noktasında mükellefler serbesttir. (Gökbel, 2000, s.275-279)

Türk vergi hukukunda yargısal başvuru hakkının Anayasal temelleri; herkesin, meşru müdafaa yollarından faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddaa ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğunu, hiçbir mahkemenin yetkili ve görevli olduğu davaya bakmaktan kaçınamayacağını düzenleyen Anayasanın 36., idareye başvurma hakkını düzenleyen 74., idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu, söz konusu denetimin hukuka uygunluk denetimiyle sınırlı olup yerindelik denetimi olarak kullanılamayacağını bildiren 125., mükelleflerin Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla, olağan kanun yollarını tüketmiş olmaları şartıyla Anayasa Mahkemesine başvurabileceklerini düzenleyen 148.maddesinde yer almaktadır.

Anayasanın 148.maddesinde getirilen düzenleme ile yalnızca vergi yükümlülükleri değil, temel hak ve özgürlükleri doğrudan etkilenen tüm vergi ödevlileri Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunabileceklerdir. (Gümüşkaya, 2011, s.34) Söz

¹⁶⁴ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

konusu ifade ile, mükellef kavramının geniş anlamı üzerinden bireysel başvuru hakkına vurgu yapıldığı görülmektedir.

Bu noktada 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunun 46.maddesinde, işlem, eylem ya da ihmal sonucu güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler bu hakkı kullanabilmekte ve bazı sınırlamalar getirilmektedir. Bu bağlamda kamu tüzelkişilerinin bu hakkı kullanamamaları, tüzelkişilerin ancak tüzelkişiliğe ait hakları ihlal edilirse bu hakkı kullanabilmeleri ve yabancıların yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan hakları başvuru konusu yapamamaları, herkes tarafından bu hakkın kullanılabilmesi kuralının sınırlarını oluşturmaktadır. Ayrıca, vergilendirme alanında bireysel başvuru konusu yapılabilecek haklar, mülkiyetin korunmasını talep etme, adil yargılanma ve diğer haklar (din ve vicdan özgürlüğü, özel hayatın gizliliği, toplanma özgürlüğü, ayrımcılık yasağı ve serbest dolaşım özgürlüğü gibi) şeklinde tasnif edilebilir. (Kükrer, 2017, s.81-89)

Yargısal başvuru hakkının anayasal temelleri, mükelleflerin, iddia, savunma, adil yargılama haklarına sahip olduğunu, mahkemelerin hakkın alınması görevini yerine getirmekten kaçınamayacaklarını ve yargı organlarının idarenin yerine geçerek karar veremeyeceği ancak idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığını denetleyebileceğini ortaya koymaktadır. (Gökbel, 2000, s.276-277)

Bu noktada, anayasaya uygunluk denetim şekilleri kapsamında da mükellefin yargısal başvuru hakkına etki eden veyahut bu hakkın kullanımını sağlayan müesseselerin de varlığından bahsetmekte fayda vardır.

Normlar hiyerarşisinin mevcut olduğu bir sistemde, geçerliliğini üst normdan alan ve ona uygun olmak zorunda olan normlar genelde, anayasa, kanun ve diğer normlar olarak sıralanır. Bu hiyerarşik örgüde kanunların anayasaya uygun olma zorunluluğu anayasa yargısının varlık sebebi olup, kanunların anayasaya uygunluğunun denetlenmesine “anayasa yargısı” denmektedir. Anayasa Mahkemesine yapılan bu başvurunun iki tür kullanımı mümkündür. Anayasada öngörülen koşullarda iptal davası açılarak kanunun anayasaya uygunluğunun denetlenmesine “dava yolu - soyut norm denetimi” denirken, kanunun anayasaya uygunluğunun denetiminin belli bir somut olay ve dava aracılığıyla yapılmasına “itiraz (def’i) yolu – somut norm denetimi” denmektedir. (Gözler, 2000, s.872-980)

Mükellefler, temsili demokrasinin imkanları dahilinde kendilerini temsil eden vekilleri aracılığıyla yargısal başvuru haklarını kullanabilmektedir. Bu duruma Anayasanın 150.maddesinde sayılan iptal davası örnek olarak gösterilebilir. Maddede,

kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İltüzüğünün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkının, Cumhurbaşkanı, Mecliste en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubu ya da üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki vekiller tarafından kullanılabileceği düzenlenmektedir. Söz konusu düzenleme, bir anlamda mükelleflerin hukuka uygun ve iyi kanunlara sahip olma hakkını teşkil etmekte olup, geleceğe yönelik güvence sunmaktadır.

Esasen mükelleflerin yargısal başvuru haklarını kullandıkları aşamada ortaya çıkan bir diğer yargısal başvuru hakkı ise somut norm denetimi yolunu kullanmaktır. Zira, mükellefler dava konusu somut bir olay dolayısıyla kendilerini etkileyen bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükmünün anayasaya uygun olmadığını öne sürebilir. Bu durum idare tarafından da talep gelebileceği gibi, mahkeme tarafından da re'sen gözetilebilir. Anayasanın 152.maddesinde düzenlenen söz konusu durumda uygulanacak usul aynı maddede detaylıca açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanununu oluşturan beş kitaptan sonuncusu yargısal başvuru hakkına esas kanuni düzenlemeleri “Vergi Davaları” başlıklı beşinci kitabın ilk maddesi olan 377.maddesi ile mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler başta olmak üzere vergi davası açmaya kimlerin hakkı bulunduğu, 378.maddesiyle de davanın konusu düzenlenmektedir. Buna göre, beyanlarına konu matrahlar ve bu matah üzerinden yapılan tarhiyatlar hariç olmak üzere, mükelleflerin tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri hükmü, kanun kapsamındaki işlemler bakımından yargısal başvuru hakkına dayanak teşkil eder.

AATUHK’nun ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve ödeme emrine itirazı düzenleyen sırasıyla 15, 20 ve 58.maddeleri de yargısal başvuru hakkının kanuni dayanaklarındandır. Bu maddelerde itiraz merci olarak vergi itiraz komisyonları belirtilse de, 2576 sayılı kanun ile söz konusu komisyonların görevleri vergi mahkemelerine verilmiştir.

AATUHK’nun ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve ödeme emrine itiraz hükümlerine göre açılacak davalarda vergi yargısı görevli iken, istirdat ve iptal davaları için adli yargı görevlidir. (Öncel vd. 1985, s. 223)

Ülkemizde mevcut vergi yargısı 1982 yılında yürürlüğe girmiş olan 2575 sayılı Danıştay kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama

Usul Kanunu üç kanunla şekillenmiştir. (Yıldız ve Bostan, 2017, s.114-115) Vergi yargılaması alanında genel yetkili ilk derece mahkemeleri Vergi Mahkemeleri olup, mahkemelerin tek hakimle verdiği kararlara karşı itiraz yolu ile Bölge İdare Mahkemelerine, kurul halinde verdikleri kararlara karşı temyiz yoluyla Danıştay’a başvurulur. (Öncel vd. 1985, s. 221) Kural olarak vergi uyuşmazlığı, bölge idare mahkemesinin ya da Danıştay’da Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararıyla son bulur. Ancak bunların yanında İYUK, tamamlanan yargı sürecini yeniden başlatacak diğer kanun yollarına yer vermiştir. Bunlar karar düzeltme, yargılamanın yenilenmesi, kanun yararına temyiz, açıklama istenmesi ve yanlışlıkların düzeltilmesi olarak ifade edilen olağanüstü kanun yollarıdır. (Bilici, 2017, s.181-182)

Son olarak, 23 Eylül 2012 sonrasında kesinleşen idari ya da hukuki işlem ya da kararlardan ötürü tüketilmesi gereken bir iç hukuk yolu olan ve Anayasa’da teminat altına alınmış hak ihlallerini kapsayan Anayasa Mahkemesine bireysel başvurusu olumsuz sonuçlananlar, şartları taşıması halinde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde (AİHS) teminat altına alınmış insan hakları ihlalleri dolayısıyla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne başvurabilmektedir. (Kükre, 2017, s.110)

4.3.2.2. Mükelleflerin Vergi Sisteminin İşletilmesine Temel Olan Hakları

4.3.2.2.1. Belirlilik İlkesi Çerçevesinde Hakları

Uluatam’a göre, hukuk devleti temelde kişilerin kendilerine uygulanacak kuralları bilmeleri, diğer bir deyişle hukuki bir güvenlik içinde bulunmalarını da gerektirir. Anayasa ile hak ve özgürlükleri güvence altına alınmış olan bireyin bu güvenlikten yararlanacağı düşünüldüğünde hukuk devleti ilkesinin birey düzeyinde somutlaşmış hali hukuki güvenlik ilkesidir. Çağan’a göre, vergi devletin gelişimi ve verginin farklı alanlarda kullanılması ile devletin başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel birey hak ve özgürlüklerine müdahalesi artmış, bu durum da bireyin gerek kanunların yapılması ve uygulanması ve gerekse denetimi alanlarında anayasal korunma altına alınması gerektirmiştir. Kişiler, keyfiyete yer vermeyecek şekilde devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlüklerine müdahalesini önceden tahmin edip geleceği planlayabilmelidir. Bu çerçevede hukuki güvenlik vergi kanunlarının açık, anlaşılır, kesin olup yorum ve kıyasa imkan vermemesini, belirliliğini, geçmişe yürütülmemesini ve yasama ve yürütmenin vergisel işlemlerinin yargı denetimine tabi tutulabilmesini içermektedir. (Aktaran: Tekbaş, 2010, s.133-134)

Belirlilik ilkesi, Adam Smith'in geleneksel vergilendirme ilkelerinden biri olarak, vergilerin miktar, tarh ve tahsil zaman ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelen, kural ve işlemleri açık ve anlaşılabilir kılarak keyfiliği önleyen, bir yandan yükümlülerin hukuki güvenliğini korurken diğer yandan da vergi idaresinde istikrarı sağlayan, yasa koyucuyu belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlar kullanmaktan uzaklaştıran, vergi yasalarının açık ve yalın olmasını sağlayan, vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için kişisel vergi yükünün açık olarak önceden hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesini mümkün kılan ve ön koşulu vergilerin yasallığı ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığı olan ilkedir. (Öncel vd. 1985, s.53-54) Öz'e göre belirlilik ilkesi vergi kanunlarının istikrarlı olmasını, yani sık sık ve keyfi olarak değiştirilmemesini de gerekli kılmaktadır. (Aktaran: Tekbaş, 2010, s.123-191) Ayrıca bu hak, mükelleflerin faaliyetlerinin sonuçlarını tahmin edebilir olmasını, idarenin de yaptığı kanun ve yorumlarında tarafsız ve adil olmasını sağlar. Ülkemizde özellikle bu hakkın ihlal edildiği belirtilmektedir. (Ömür, 1995)

Sosyal devlet, vergilerin yasallığı ve hukuki güvenlik ilkesi gibi anayasal normlar Türk vergi hukukunda belirlilik ve güven sağlayan temel dayanaklardır. Belirliliğin somut yansıması ise, hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde belirli, anlaşılır, istikrarlı olması ve geriye yürümemesi şeklinde olmaktadır. (Gerçek, 2006, s.140)

Vergi sisteminin işletilmesi için temel olan haklar, yukarıda sıralanan temel mükellef hakları kadar belirleyici olmayan ve vergi sisteminin işletilmesi sırasında mükelleflere güvence sağlayan haklar olup, belirlilik ve eşitlik ilkelerinden doğar. Belirlilik ilkesinden doğan haklar, kuralların yayınlanması, kuralların geriye yürümemesi, kuralların anlaşılır olması, birbirine zıt kuralların olmaması, bazı kurallara uymama hakkı ve verginin doğru miktarından fazlasını ödememe hakkı olarak sıralanabilir. Eşitlik ilkesinden doğan haklar ise; ayrımcılığa tabi olmama hakkı ve iki defa vergilendirilmeme haklarıdır. (Gökbel, 2000, s.55-61) Buna ek olarak vergilerin cebren tahsilatında süre ve yardım hakkı ve mükelleflerin denetimde belirlilik hakları da(Gerçek, 2006, s.143-144) bu kapsamda ele alınabilir.

Bu bağlamda, ikinci grup temel haklar olarak ifade edebileceğimiz söz konusu haklar aşağıda sırasıyla ele alınmıştır.

4.3.2.2.1.1. Kuralların Yayınlanması Hakkı

Kuralların yayınlanması, mükellefin uyumunu azaltan kural bolluğu ve karmaşası içinde mükellefe kullanabileceği şekilde vergilerin tarihiyle ilgili güncel bilgilerin verilmesini amaçlayan bir hak olup, ilk anda kamunun Güney Afrika gibi ülkelerde yayınlanıp, Japonya gibi ülkelerde yayınlanmayan içsel kurallarının mükelleflerce bilinmesi gerekliliği olarak anlaşılmaktadır. (Gökbel, 2000, s.55-61)

Vergi mükelleflerinin tabi olduğu tüm kuralların derlenip kamuya açık hale getirilmesinin vergi mükellefleri için özellikle önemli olduğu açıktır. Vergi sistemleri genellikle çok çeşitli kurallardan muzdariptir ve eğer bunları yayınlamak görev olarak tanımlanmamışsa, bariz sonuç olarak, vergi mükelleflerinin uyumu zor olacaktır. Vergi mükelleflerine, 'vergi sisteminin işleyişi ve vergilerinin değerlendirilme şekli' ve itiraz hakları hakkında güncel bilgi verilmelidir. İnternet, şeffaflığı ve yayıncılığı geliştirmede önemli ölçüde yardımcı olmuştur. İnternetin giderek etkin hale gelmesi, idare için nimet olmuş, gelir otoritesi web sitesi bilgiyi almak için odak nokta haline gelmiştir. Vergi mükelleflerine sunulan bilgilerin belli bir amaca odaklanan şekilde hazırlanması ve ihtiyaca özel olması hayati önem taşımaktadır. Aksi takdirde kuralların ne olduğunu tanımlayabilecek beceriye sahip olmayan mükelleflerin bilgiye özgürce erişimi anlam ifade etmez ve sanki yayın yapılmamış gibi bir sonuca ulaşılır. Vergi mükellefleri arasında düşük okuryazarlık seviyelerinin olduğu yerlerde sorun daha da akla gelmektedir. Okuryazarlık oranının düşük olduğu ve eğitime katılımın ağırlıklı olarak birincil düzey ile sınırlı olduğu ülkelerde, hükümetler ve gelir otoritelerinin kuralları mükelleflere anlaşılabilir bir şekilde sunabilmeleri ciddi bir sorun haline gelmektedir. Öyle ki, çoğu OECD ülkesinde, vergi mevzuatının karmaşıklığındaki artış, gelir yetkililerini, vergi mükelleflerini, danışmanları, yayıncıları, eğitimcileri, akademik kurumları, medya uzmanlarını ve daha fazlasını içeren yeni bir vergi sektörü oluşturmuştur. (Bentley, 2006, s.265, 268)

4.3.2.2.1.2. Kuralların Geriye Yürümemesi Hakkı

Kuralların geriye yürümemesi, hukuk sisteminin temel doktrinlerinden biri olup, bir hak olarak, yasama organı tarafından yayınlanan kanunun yayın tarihinden sonraki tarihleri etkilemesini, daha önceki tarihlerdeki olaylara uygulanamamasını ifade eder.

Vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmaması hukuki güvenlik ilkesinin gereğidir. Sonradan çıkarılan yasaların geçmişe dönemlere uygulanması, mükelleflerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenini sarstığı gibi, ekonomik ve ticari hayatın istikrarını da bozar. (Öncel vd. 1985, s.54)

Onar'a göre, kanunlar esasen, geleceğe yönelik hüküm, emir ve yasakları kapsadığından, geriye yürümeleri hukukun genel bir kuralı haline gelmiştir. Kanun esas olarak bir emri içermektedir. Emirler ise geleceğe yönelik olarak verilirler. Bireyler, hareketlerinin sonuçlarından, devam ve istikrarından emin olmadıkları takdirde girişim enerjisi kırılabacaktır. (Aktaran: Tekbaş, 2010, s.138)

Bentley bu konuda, geriye yürümenin bir norm olduğu ülkelerde vergi mükelleflerinin mevzuatın etkisi bakımından dikkatli olması gerektiğini ifade etmektedir. (Aktaran: Gökbel, 2000, s.56)

Türk anayasalarında kanunların geriye yürümemesi ile ilgili hüküm yer almamıştır. Anayasa Mahkemesi, geriye yürütülen kanunları, hukuk devleti ve ölçülülük ilkelerine göre yargısal denetime tabi tutmakta, vergilendirmenin sebep unsurunu oluşturan vergi yükünü artıran kanun hükmü iptal edilmektedir. Bu ilke, sadece kanunlar için değil idarenin vergilendirme alanında düzenleme yetkisi bulunan tüm hususlar için geçerlidir. (Ayaz, 1996)

4.3.2.2.1.3. Kuralların Anlaşılır Olması Hakkı

Kuralların anlaşılır olması, uzman yardımıyla dahi olsa önem arz eden, mevzuatın anlamlı olması halinde mükellef için hak olduğu söylenebilecek bir konudur. Mevzuatın yeterince açık olmadığı yerlerde, hakim nasıl yorum yapacağını düşünerek, mükellefler ikinci kez tahmin yapmaya çalışır. Eğer bu ikinci tahmin de tutmazsa mükellefler için zarar söz konusu olabilir. Kanun hükmü yanlış ya da anlamsız ise ve hakim bunu mükellef lehine yorumlamaz, yasama organı hükmü değiştirmezse, kuralların anlaşılır olması mükellefler için bir hak değildir. (Gökbel, 2000, s.57)

Yasa dilindeki kesinlik ve belirginlik, uygulamada yasayla bağlı halkın temel hak ve özgürlüklerinin korunması için oldukça önemlidir. Yasada doğru ifadesini bulmayan yasama iradesiyle hukuk düzeni oluşturulamaz. İçeriğin metne uygun dökülemediği durumlarda insanlar, yasayla düzenlenmek isteneni anlamayacaklardır. Bu durum hukuk bilimcileri için de geçerlidir. Ne anlama geldiği tam olarak anlaşılabilen bir yasa hükmüne göre yargılanan kişinin, kendileri de hakim olan ve

kendilerince doğruları ve düşünceleri bulunan yargıçlarca tarafsızlık içinde yargılanması, üst başvuru merciinin kararı bu çerçevede değerlendirmesi güçleşecektir. Beaugrande ve Dressler'e göre, vergi kanunlarındaki belirsizlik dikkat çekicidir. Devletler vergi kanunlarını muğlak bir şekilde kaleme alarak bu yöntemle çok para kazanmaktadır.(Erdin, 2008, s.216-217,228)

Bu noktada, Vergi Usul Kanununun vergi kanunlarının ne şekilde uygulanacağını düzenleyen üçüncü maddesinde yer alan “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*” Hükümü önem arz etmektedir.

Bu çerçevede, vergi kanunlarının yorumlanmasında, kanun metninin açık olduğu hallerde kanunun özüne aykırı olmayacak şekilde deyimisel; metnin açık olmadığı durumlarda ise tarihsel ve sistematik yorum yöntemleri birbirini tamamlayıcı mahiyette uygulanacağı belirtilmektedir. (Demirsoy, 1991)

Hazine ve Maliye Bakanının açıklamalarından, yakın gelecekte, Türk vergi sisteminde sadeleştirilmeye gidileceği, böylelikle daha basit, etkin, geniş tabanlı ve adil bir vergi sistemi oluşturulacağı anlaşılmaktadır.¹⁶⁵

4.3.2.2.1.4. Birbirine Zıt Kuralların Yer Almaması Hakkı

Birbirine zıt kuralların yer almaması, mükelleflerin mevzuatta birbirine karşıt hükümler olması durumunda yaşayacağı belirsizliği ortadan kaldırır.

4.3.2.2.1.5. Bazı Kurallara Uymama Hakkı

Birbirine aykırı kuralların olması ya da mükellefin gücünü aşan şeylerin kendisinden talep edilmesi durumunda bazı kurallara uymama hakkı gündeme gelmektedir. Bazı durumlarda kanunların uygulanması anlamsız ya da normal sonuçlar veriyor ise, her ne kadar yasama yerine işlem tesis edilmesi sorun olacaksa da bu kanunların hükümet tarafından geri çekilebilmesi, vergi mükelleflerinin idarenin yorumuna bağlı kalmasının açık hak sayılması gerekmektedir. (Gökbel, 2000, s.58)

¹⁶⁵ Söz konusu haber metni için bkz <https://www.yenisafak.com/ekonomi/berat-albayrak-tedbirler-piyasalar-olumlu-etkiledi-3410391>, Erişim 22.11.2018

4.3.2.2.1.6. Verginin Doğru Miktarından Fazlasını Ödememe Hakkı

Verginin doğru miktarından fazlasını ödememe hakkı, vergi planlaması yoluyla ödeyeceği vergiyi en aza indirme ile mevzuata aykırı şekilde en aza indirme arasındaki farkı kabul ederek, vergi planlamasının hak olarak kabul edilmesini ifade eder. Ayrıca mükelleflerin geçerli mevzuata göre yapabilecekleri tüm yardım ve indirimler hakkında makul yardım isteme hakları bulunmaktadır. (OECD, 2003) Bentley'e göre, mükelleflerin fazla ödedikleri vergileri makul faiz ile geri alma hakları vardır. (Aktaran: Gökbel, 2000, s.59) Malvarlığının bir kısmının zarar görmesi veya yok olması durumunda ise mükellefler, vergi borçlarının silinmesini isteyebilirler. Böylesi durumlarda mükelleflerin idareye başvurması halinde, durumları değerlendirilen mükelleflerin borçları silinebildiği gibi uygun ödeme planı sunularak taksitle ve en uygun maliyetle ödeme imkanı da verilebilmektedir. (Gerçek, 2006, s.133)

Bu hakkın, eşitlik ilkesinden kaynaklı haklar kapsamında da ele alınabildiği görülmektedir. (Kükre, 2017, s.32)

4.3.2.2.2. Eşitlik İlkesi Çerçevesinde Hakları

4.3.2.2.2.1. Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı

Toifl, ayrımcılığa tabi olmama hakkını, aynı durumda olanlara farklı işlem uygulanması ya da farklı durumda olanlara aynı işlemin uygulanması şeklinde oluşan ayrımcılığı kural olarak yasaklayan, eşit uygulamaya tabi olma hakkı şeklinde, mükellefler açısından en önemli haklardan biri olarak görmektedir (Aktaran: Gökbel, 2000, s.60) Ayrımcılığa tabi olmama hakkı, iç hukukun yanında uluslararası hukuktan da elde edilebilir bir haktır. İnsan hakları sözleşmeleri ve Avrupa Birliği hukukunda ayrımcılığı yasaklayan hükümler mevcuttur. (Farmer ve Lyal, 1994, s.310)

Vergilendirme alanında bir vergisel işlemin, AİHS'nin 14.maddesi anlamında ayrımcılık yasağını ihlal edip etmediği, bu işlemin diğer maddelerde düzenlenen, örneğin mülkiyet, özel yaşam ve adil yargılanma hak ve özgürlükleriyle bağlantılı olarak değerlendirilmesi sonucu, vergi yoluyla ayrımcılık yapıp yapılmadığı tespit edilmektedir. Bu ihlalin genellikle mülkiyet hakkı çerçevesinde ileri sürülmektedir. (Yaltı, 2006, s.185-186)

4.3.2.2.2. İki Defa Vergilendirilmeme Hakkı

Bentley'e göre, iki defa vergilendirilmeme hakkı, mükelleflerin vergiye konu işlem üzerinden aynı dönemde iki ya da daha fazla vergilendirilememesini ifade etmekte olup, vergi mevzuatında beklenmedik durumlarda çifte vergilendirme söz konusu olabildiği, bu durumda yasama organınca gerekli düzeltme yapılana kadar mükellefe yargı organlarının yardımcı olması gerektiği ifade edilmektedir. (Gökbel, 2000, s.59) Ulusal alandan ziyade uluslararası alanda çifte vergilendirmenin önlenmesi daha fazla güçlük içermekte olup bu konuda mükellefler ülkeler arasında yapılan ikili ya da çok taraflı anlaşmalarla korunmaktadır. (Gökbel, 2000, s.61)

4.3.2.3. Mükelleflerin Özel Hakları

Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması noktasında karşılaştığı özel durum ve işlemler dolayısıyla sahip olduğu haklar, özel haklardır. Bu haklar genel olarak vergi denetimi, tahsilatı ve ihtilafların çözümündeki (Gerçek, 2006, s.132) vergilendirme ve idari çözüm sırasındaki (Gerçek vd. 2015b, s.85-107) haklar şeklinde ele alınmaktadır. Yazında, hakların bu alt başlıklara ayrılarak tasniflenmeksizin, dava açma hakkı, pişmanlık hakkı, uzlaşma ve cezada indirme hakkı, düzeltme talebi hakkı, şikayet yoluyla müracaat hakkı, verginin tecili ve taksitlendirilme talebi hakkı gibi de ele alındığı görülmektedir. (Kükrer, 2017, s.73-76)

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2014 yılında yayınlanan Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberinde mükelleflerin hakları temel ve özel haklar (vergi kanunlarında yer alan haklar) şeklinde ayrılmış, özel haklar kapsamında, uzlaşma, pişmanlık, düzeltme, şikayet yoluyla müracaat gibi birçok hak sıralanmıştır. (GİB, 2014, s.7-10)

Her ne kadar mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan hakları özel kanunlar olarak tanımlanmışsa da, sayılan haklar genel olarak usul kanunları¹⁶⁶ çerçevesinde sıralanan haklardır. Ancak mükelleflerin gelir mevzuatının usule dair kuralları düzenleyen kanunlar haricinde yer alan kanunlarda da haklar barındırması nedeniyle, çalışma kapsamında, özel haklar, usul kanunlarından doğan özel haklar ve diğer gelir mevzuatından doğan haklar olarak iki ana başlık altında ele alınmıştır.

¹⁶⁶ Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun ve İdari Yargılama Usulü Kanunu

4.3.2.3.1. Usul Kanunlarından Doğan Özel Haklar

4.3.2.3.1.1. Vergilendirme Sırasında Haklar

Bu haklar, vergilendirme sırasında mükelleflere menfaat alanı yaratan veya ceza verilmesini önleyen haklardır. Ülkelerin mevzuatına göre farklılık arz eden bu haklara, ülkemiz mevzuatı çerçevesinde ihtirazi kayıtlı beyanname verme hakkı, pişmanlık ve ıslahtan yararlanma hakkı, tarh zamanaşımından yararlanma hakkı, mücbir sebep, zor durum ve yanılmadan yararlanma hakkı örnek gösterilebilir. (Gerçek vd. 2015b, s.85-90)

4.3.2.3.1.2. Vergi Tahsilatı Sırasında Haklar

Verginin doğru miktarından fazlasını ödememe hakkı, vergi planlaması yoluyla ödeyeceği vergiyi en aza indirme ile mevzuata aykırı şekilde en aza indirme arasındaki farkı kabul ederek, vergi planlamasının hak olarak kabul edilmesini ifade eder.

Vergilerin cebren tahsilatında süre ve yardım hakkı, vergi idaresi tarafından cebren tahsilat aşamasında mükelleflerin bazı haklarının güvence altına alınmasını ifade etmekte olup, vergi tahsilatının sonuçsuz kalma durumu yoksa idarenin mükelleflerin malvarlığında azalmaya yol açacak cebri işlemten önce mükellefe bilgi vermesi gerekmektedir. Genelde ödeme emri¹⁶⁷ ile mükellef ödemeye davet edilerek belli bir süre içinde ödeme ya da itiraz hakkı tanınır. Mükellefler itirazlarını ifade edip yardım isteyebileceği gibi yargı yoluna da başvurabilir. (Gerçek, 2006, s.133)

Bu haklara ek olarak, ülkemiz mevzuatı çerçevesinde tecil, mahsup ve takas ve terkin imkanından yararlanma ile tahsil zamanaşımından yararlanma hakkı örnek gösterilebilir. (Gerçek vd. 2015b, s. 90-94)

4.3.2.3.1.3. Vergi Denetimi Sırasında Haklar

Vergi denetiminde tanınan haklar grubunda ise, denetime başlamadan önce kimlik gösterilmesi, mükellefe denetimin kapsamı, konusu, dönemi, ihtiyaç duyulan belgelerin bildirilmesi ve hazırlanması için makul süre verilmesini ifade eden **denetim sürecine dair bilgilendirilme hakkı**, denetim sürecinde mükelleflerin işlerinin aksamaması, denetimin alenileştirilmemesi ve müşterilerin rahatsız edilmemesi amaçlarına istinaden **denetimin uygun yer ve zamanda yapılmasını ve mükellefin**

¹⁶⁷ Ödeme emri karşısında mükellef hakları için bkz. (Kaya, 2017)

faaliyet, mal ve özel hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkı, denetimin başarılı olması amacıyla mükelleflerle işbirliği içinde davranılması, tespitlerin paylaşılması, sorulara cevap için uygun süre verilmesi, mükellefe hangi cezaların kesileceği, itiraz ve yargı yollarının ne olduğu hakkında bilgi verilmesini öngören **işbirliği ve bulguların açık şekilde paylaşılması hakkı** yer almaktadır. (Gerçek, 2006, s.134)

Çalışmanın konusunu teşkil etmesi nedeniyle bu haklar bu bölümde kısaca ele alınmıştır.

4.3.2.3.1.4. İdari Çözüm Yolları Sırasında Haklar

Mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarına karşı idari aşamadaki başvuru hakları bu kapsamda ele alınmakla birlikte, bu haklara uzlaşma, cezalarda indirim, vergi hatalarının düzeltilmesi, şikayet yoluyla üst makama başvuru hakları örnek olarak sayılabilir. (Gerçek vd. 2015b, s.94-96)

4.3.2.3.1.5. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar

Vergileme sürecinde idare ile mükellef arasında ihtilaf oluştuğunda mükelleflerin idari veya yargısal yola başvuru hakları mevcuttur. Mükelleflerin hataların düzeltilmesi ve görüşme talebinde bulunabilmektedir. Yardım isteyebilir. Buna rağmen çözüm bulunamazsa itiraz veya uzlaşma komisyonlarında kısa sürede az maliyetli çözüm aranır. Bu yollarla idari başvuru hakları kullanılarak çözüm bulunamazsa, yargı yoluna gidilebilir. Adli ve idari yargılama sürecinde mükelleflerin temsilci bulundurma, yardım alma, adil yargılanma, mahkemeye başvurma, bağımsız ve tarafsız mahkemelerce makul sürede, hakkaniyete uygun, kamuya açık yargılama, silahların eşitliği ve çekişmeli yargılama ve adli yardım hakkı şeklinde sayılmaktadır. (Gerçek, 2006, s.127)Adil yargılanma hakkının bir uzantısı olarak görülen gerekçeli karar hakkı da (Sunay, 2016, s.8-9) bu kapsamda ele alınan haklardandır. (Gerçek, 2006, s.134)

4.3.2.3.2. Diğer Gelir Mevzuatından Doğan Özel Haklar

Mükelleflerin usul kanunlarının yanında gelir mevzuatı içerisinde yer alan Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) gibi çeşitli kanunlardan doğan hakları da mevcuttur.

Bu kapsamda bazı haklar aşağıda sıralanmıştır.

- İstisna ve muafiyetlerden yararlanma hakkı,
- Matraha ulaşırken indirimlerden yararlanma hakkı, (Engellilik indirimi, asgari geçim indirimi, götürü gider indirimi ve gayrimenkul sermaye iratları için götürü gider indirimi gibi gider indirimleri)
- Beyanname vermeme hakkı, (GVK md.85)
- Mahsup hakkı, (zarar, geçici vergi, yurtdışında ödenen vergiler, tevkifat)
- Yine “özenli mükellef indirimi” (Bilici, 2017, s.152) olarak yazına geçen ve Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121.maddesinin yeniden düzenlenmesiyle, mükellefiyet ödevlerini zamanında yerine getiren, vergiye uyumlu gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanınan hesaplanan vergiden %5 indirim hakkı bu kapsamda sayılabilir.
- Fazla ödenen verginin iadesi hakkı (Örn; GVK mükerrer md.120, md.121, KVK md.34, KDVK md.8)
- İndirimli kurumlar vergisi ödeme hakkı, (KVK, md.32/A)
- KDV indirim hakkı, (md.29)
- KDVK kapsamında istisna edilmiş işlemlerde indirim ve iade alma hakkı, (md.32)

BÖLÜM V

VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI

Vergilendirme ilişkisinin hukuka uygun ilerlemesi, vergi idaresince kullanılan çeşitli denetim yollarıyla sağlanmaya çalışılmaktadır. Bunlar arasında en önemlisi şüphesiz vergi incelemeleridir. Bu bölümde, vergi denetim yolları ve bu kapsamda mükellef hakları her bir bölüm altında ele alınacaktır. Ayrıca, çalışmanın konusunu teşkil etmesi nedeniyle vergi incelemesinde mükellef hakları ayrıca ve kapsamlı olarak açıklanacaktır.

5.1. Vergi Denetimi Kavramı

Kenger’e göre, merkantilizmin geliştiği dönemlerde uluslararası ticaretin artarak işlemlerin esaslara bağlanmasının ihtiyaç haline gelmesi, denetçi ve sanayi devrimi sonrası gelişerek bugünkü halini alan denetim kavramını ortaya çıkarmıştır. (Aktaran: Çavuş, 2006, s.3)

İnsan ve kaynakların işbirliği içerisinde bir veya birden fazla amacı gerçekleştirmeye doğru sevk etmek “yönetim” olarak tanımlanır. Çağdaş bir yönetimin başarısı, etkin ve verimli olması, planlama, örgütlenme, yönetme, eşgüdüm ve denetim unsurlarını bünyesinde özümsemesine, gelişmeleri sürekli izleyerek yeniden yapılanabilmesine bağlıdır. Bu bağlamda, kamu hizmetlerinin kapsamı genişledikçe, denetimin önemi artmaktadır. (Savaş, 2000)

Denetim sözcüğünün neyi ifade ettiğini anlamak için Türk Dil Kurumu tarafından yapılan tanımlara bakıldığında, medeni hukuk terimleri sözlüğünden hareketle sözcüğün anlamının “teftiş, murakabe”¹⁶⁸ iktisat terimleri sözlüğünden hareketle de “*Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci. krş. iç denetim, dış denetim*”¹⁶⁹ şeklinde tanımlandığı görülmektedir.

Her ne kadar teftiş ve denetim eş anlamlı kelimeler gibi görünse de, teftişin ancak yerinde yapılabilmesi ve yerindelik unsuru içermesi, özel olarak vurgulanmadıkça yerindelik içermeyen denetimin ise gerekli bilgi ve belgelerin temin

¹⁶⁸ Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğünde yer alan tanımlamalardan yararlanılmıştır.

¹⁶⁹ Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğünde yer alan tanımlamalardan yararlanılmıştır

edilmesi yoluyla uzaktan yapılabilir olması, geleneksel kullanımda teftişin kamudan kamuya yapılan bir işlemi, denetimin ise daha ziyade kamudan özele yapılan bir faaliyeti ifade etmesi nedeniyle iki terimin farklılıklar içerdiği ifade edilmektedir. (Yücel, 2009, s.50-53)

Terimsel farklılıkların ele alınması neticesinde, denetim kavramının, inceleme, teftiş, soruşturma ve revizyon kavramlarını da içerdiği belirtilmektedir. (Çavuş, 2006, s.4)

Teftiş ve denetim kelimelerinin bu şekilde farklılıklar içerdiği görülmekte ise de, vergi denetimi özelinde bir tanımlama arayışına girildiğinde, öğretilerde kimi zaman salt bir dış denetimi kimi zaman da vergi denetiminin gerek idarenin kendi birimleri üzerinde iç denetimi veya teftişi ile mükellefler üzerinde vergi incelemesi veya yoklama gibi şekillerde yapılan dış denetimi birlikte içeren denetim şekli olarak tanımlandığı görülmektedir.

Gerek öğretilerde, gerekse de kanunda yer alan hükümler ele alındığında vergi denetiminin, hem gelir idaresinin ve personelinin oluşturulması olarak ifade bulan iç denetim, hem de mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranıp davranmadığını tespit eden dış denetim fonksiyonlarının tamamını ifade ettiğini söylemek doğru olacaktır. (Sarılı, 2003, s.103)

5.2. Vergi Denetiminin Amacı, Önemi, Etkileri, İşlevi, Türleri ve Özellikleri

Denetimin çeşitli alanlara dair amaçları söz konusudur. Modern vergi sistemlerinde bir denetim yöntemi olan incelemenin nihai amacının doğru ve gönüllü vergi beyanını sağlamak olarak ifade edildiği belirtilse de, (Binbirkaya, 2006, s.12) idarenin denetimden farklı beklentileri de vardır. Bunlar da denetimin amacını teşkil eder.

Vergi denetiminden beklenen mali amaç, kayıp ve kaçakların önlenmesinde rol üstlenerek devletin fazla gelir kaybına uğramasını önlemek ve devletin gelir ihtiyacının karşılanmasını sağlamaktır. Kayıtdışı ekonomiyle mücadele ederek devletin borç alma ya da emisyonu başvurmamasının, bütçe açıklarının ve enflasyonist etkilerin ortadan kaldırılmasını sağlamak vergi denetiminin ekonomik amacıdır. Vergi denetiminin sosyal amacı ise, vergi adaleti ve gelir dağılımında adaletin sağlanması amacıyla mümkün olduğu kadar bütün mükelleflerin vergisini ödemesini teminen, gelir dağılımını kendi lehlerine bozan kayıt dışılıkla mücadele edilmesi olarak ifade

edilebilir. Devletin saygınlığını ve gücünü ilgilendirmesi nedeniyle vergi kanunlarının uygulamasını sağlamak ise vergi denetiminin hukuki amacını oluşturmaktadır. (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.52-55)

Söz konusu amaçlara ulaşılması bakımından vergi denetiminin önemi ortadadır. Bu noktada birkaç hususun daha ele alınmasında fayda bulunmaktadır.

Rasyonel mükellefler, vergi ödememe durumunda alacağı ceza ile ödemesi halindeki durumunu karşılaştıracak ve buna göre pozisyon alacaktır. Sosyal, ekonomik ve psikolojik sebeplerle vergi ödememe eğilimdeki mükelleflerin, bilerek ya da bilmeyerek vergi ödememesi söz konusu olabilmektedir. Alm vd. yaptıkları çalışmalarında, bireylerin denetlenme olasılıkları ve yakalanmaları halinde alacakları ceza ile vergi ödeme durumunda edineceği kazancın fırsat maliyetini karşılaştırıp ödeme ya da ödememe kararını vereceğini ifade etmektedir. (Beşel, 2017, s.11)

Yapılan bir çalışmada, Türkiye’de vergi kaçakları önlenebildiği takdirde, çalışmanın yapıldığı dönem için toplanan vergilerin en az %80 fazlası kadar (GSMH’nin %13.7’si) vergi toplanabileceği belirtilmektedir. (Gökbunar vd. 2002)

GİB tarafından yayınlanan “Mükellef Eğilimleri Anketi” (Tuay ve Güvenç, 2007, s.77) adlı araştırmada katılanların %72,1’i hiç vergi ödememesine rağmen yakalanmayan insanlar olduğuna inanmaktadır. Yakalanma olasılığı çok olan mükellefin daha az vergi kaçıracağını düşünenlerin oranı %69,9’dur.

Mükelleflerin bilerek olsun ya da olmasın verginin ödenmesi noktasındaki eğilimlerini belirleyen bu fırsat maliyeti analizinde, vergi denetimi ve mükelleflerin denetim sonucunda karşılaşacağı cezaların caydırıcılığının önemi ortadadır.

Mükellef eğilimleri anketinde bu konuda da çarpıcı sonuçlara ulaşılmıştır. Zira, katılımcıların %52,5’i vergi kaçırmanın yakalansa bile ceza alma ihtimali düşük derken, vergi kaçırmanın cezalandırılması gereken ciddi bir suç olduğunu düşünenlerin oranı %80,8, hapis cezasının caydırıcı olacağını düşünenlerin oranı %65,9 ve cezaları caydırıcı bulmayanların oranı ise %65,6’dır. Katılımcıların % 67,9’u denetim korkusu olmasa fiş verilmeyeceğini düşünürken, vergi kaçırdığı için denetlenenin tekrar denetlenmesinin caydırıcı olacağını düşünenlerin oranı %75,5, işyerinin kapatılmasının caydırıcı olacağını düşünenlerin oranı ise %64,4’tür.

Günümüzde vergi denetimi salt devleti ilgilendiren kayıp kaçığın tespiti olmaktan çıkarak piyasadaki diğer tüm ekonomik birimlerin ilgilendiği bir alana dönüşmüştür. Özel esaslara tabi mükelleflerle iş yapma noktasında oluşan tereddüt bu duruma örnek gösterilebilir. Bu gibi nedenlerle vergi denetimi, devlet ve diğer

ekonomik birimler için önem arz etmekte ve vergi denetim sistemindeki aksaklıklar, piyasada adeta bir domino etkisi yaratmaktadır. (Ergen ve Kılınçkaya, 2014, s.283)

Ülkelerin ekonomik kalkınmalarına ve kişi başına düşen milli gelir düzeyinde artışa (Demircan, 2003, s.108) ve ekonomik istikrarın sağlanmasına etkileri denetimin ekonomik etkileri olarak, verginin sosyal amaçlarına ulaşabilme noktasında etkisi ise denetimin sosyal etkileri olarak ifade edilmektedir. (Şaan, 2008) Denetimin aynı zamanda hesap verilebilirliği kolaylaştırıp, iyi bir muhasebe düzeni kurulmasına yardımcı olarak işletmelerin, modern işletmecilik anlayışına geçmesini sağlaması nedeniyle işletmecilik açısından da etkileri vardır. (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.59)

Hedeflenen amaçlar doğrultusunda vergi denetimi, hata ve hileleri bulmayı, yakalamayı amaç edinen araştırma, hata ve hilelerin yakalanması, caydırıcı şekilde cezalandırılması ve bu sayede tekrarlanmasını amaç edinen önleme, mükellef ve vergi denetim elemanı üzerinde vücut bulan, vergi ahlakı ve bilincinin gelişiminde önem arz eden eğitime ve bununla aynı anlamda kullanılıp bütünlük arz eden, vergi denetiminde mükelleflerin ödevlerine dair eksik ve hatalı hususları düzeltmelerini sağlayan eğitime/düzeltilme fonksiyonlarına sahiptir. Bu fonksiyonları yerine getirirken vergi denetiminin özellikleri ise, kanuni bir yetkiye dayanma, tarafsız olma, dış denetim niteliğinde kapsamlı ve yaptırımcı olma şeklinde sayılmaktadır. (Beşel, 2017, s.18-21)

Vergi denetiminin türleri ise, içerik ve nedeni açısından daha önce belirlenmiş bir plan dahilinde yapılması halinde olağan, denetim yapılmasını gerektiren bir neden oluşması halinde yapılan olağanüstü denetim olarak ikiye ayrılır. Bunun haricinde yükümlüleri tasnifleyerek yapılan denetimler olduğu gibi, verginin türü bakımından bir mükellefin tüm işlemlerini ele alan genel ve sadece belli bir konuyla sınırlı özel denetim ayrımları da bulunmaktadır. Son olarak denetleyen ve denetlenen arasındaki ilişkiden hareketle, kurumun kendi personeli ile kendi içinde yaptığı denetim iç denetim, kurumla alakası olmayan vergi denetim elemanları gibi kişilerce yapılan denetim ise dış denetim olarak sayılmaktadır. (Şeker, 1994, s.17)

5.3. Türkiye’de Vergi Denetimi ve Mükellef Hakları

Sağlıklı bir vergilendirme ilişkisinin temini, idarenin gayreti, yargının etkinliği ve vergi denetiminin başarısına bağlıdır. (Ortaç ve Ünsal, 2016, s.2)

Söz konusu ilişkinin sağlıklı olması için mükelleflerin vergi ödevlerine uyması gerekmektedir. Vergi idaresi de bu noktada bu uyumu çeşitli yollarla denetler. (Bilici, 2017, s.53-62)

Vergi Usul Kanununda “vergi denetimi” şeklinde bir kitap, kısım ya da bölüm başlığı olmamakla birlikte, “Vergilendirme” isimli birinci kitabının 7.kısımında sayılan yoklama, vergi incelemeleri, arama ve bilgi toplama idarenin mükellefleri denetleme yolları olarak kabul edilmekte ve bu çerçevede farklı isimlerle anılmaktadır.

Son yıllarda bu gruba “vergi idaresinin mükellefin ödevlere uyup uymadığını denetlemesi” başlığı altına vergi denetim yöntemleri (Bilici, 2017, s.xiii, 62)arasına alınmakla izaha davet müessesesi de dahil olmuştur.

Buna ek olarak vergi denetimi, idarenin kendi içerisinde gerçekleştirdiği iç denetimi de içermekte olup, kavramın iç denetimden bağımsız ele alınması “Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları” olarak ifade edilmektedir. Hatta, geniş anlamıyla vergi denetimi kavramının içerisine, Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Emniyet Genel Müdürlüğü Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele (KOM) Daire Başkanlığı (mali polis), meslek mensupları ve bağımsız dış denetim kuruluşlarının denetimleri de girdiği belirtilmekle birlikte, bu denetim mekanizmalarının organik ve nitelik bakımından vergi idaresinin denetiminden farklı nitelik taşıdığını belirtmekte fayda vardır. (Çavuş, 2006, s.8-17)

Bu nedenle, çalışma kapsamında vergi denetimi, iç (teftiş) ve dış (yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama, izaha davet) başlıkları altında ele alınmıştır. Çalışmanın özünü vergi incelemesinde mükellef hakları oluşturması nedeniyle esas olarak bu nokta üzerinde durulmuş, diğer denetim yollarının anlatımı noktasında mükellef hakları sadece örnek oluşturması amacıyla ele alınmıştır.

5.3.1. Vergi Denetim Yolları ve Denetim Yollarında Mükelleflerin Hakları

5.3.1.1. İç Denetim(Teftiş) Mekanizması ve Mükellef Hakları

Bu bölümde iç denetim mekanizması ve mükellef hakları ile bağlantısı ele alınacaktır.

5.3.1.1.1. Teftişin Tanımı, Teftişe Yetkililer, Yetkinin Alınması, Kapsamı ve Son Bulması

Teftiş, üst yönetimin belirlediği çerçevede, (Şaan, 2008, s.51) uygulamada yapılan hataların tespit edilerek ortadan kaldırılması amacıyla, vergi idaresi çalışanlarının mevzuata uygun davranıp davranmadıklarını tespit etmeye, idarenin amaçları ile işleyişi arasında uyum ve dolaylı olarak da vergilemenin etkinliğini sağlamaya yönelik yapılan, (Binbirkaya, 2006, s.22-23) bunlara ek olarak yasaların mükelleflere eşit uygulanması ve personelin yasalara uygun davranmasını sağlayan (Ergen ve Kılınçkaya, 2014, s.285) ve bir yandan hiyerarşik amirler, diğer yandan da teftiş birimlerince gerçekleştirilen (Mutluer vd. 2006, s.191) denetim mekanizmasıdır.

Bilindiği üzere, 10/7/2018 gün ve 30474 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 1 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin¹⁷⁰ (CBK) 1.maddesinde Türkiye Cumhuriyeti devletinin başı ve yürütme yetkisinin sahibi Cumhurbaşkanı olarak ifade edilmiş ve yürütme teşkilatı buna uygun şekilde yeniden düzenlenmiştir. Bu çerçevede, 703 sayılı KHK'nın¹⁷¹ 13.maddesiyle kaldırılan ve 232.maddesiyle Cumhurbaşkanının ant içerek göreve başladığı güne dek yürürlükte kalan 178 sayılı KHK ile düzenlenen Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevlerini içeren mevzuatı, söz konusu kararnamenin 217 ila 253.maddelerinde "Hazine ve Maliye Bakanlığı" adı altında yürürlüğe konmuştur. Söz konusu kararnamenin 228.maddesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları ve Grup Başkanları ile Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluştuğu ifade edilmiştir. Yine, 703 sayılı KHK ile 375 sayılı KHK'ya "Vergi Müfettişi İstihdamı" başlıklı ek 32.madde eklenmiştir.

Söz konusu mevzuat incelendiğinde, 258.maddede daha önceki mevzuatla aynı doğrultuda, Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak, Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek, Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak, İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak, Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek, Vergi kaçırma

¹⁷⁰ 10.7.2018 gün ve 30474 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷¹ 9.7.2018 tarih ve 30473 sayılı Resmi Gazete'de (üçüncü mükerrer) yayımlanmıştır.

ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak, Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak, Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak ve Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına görev ve yetki olarak verilmiştir.¹⁷²

Başkanlığa daha önce de verilmiş olan, söz konusu yetkilere istinaden yayınlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinde, teftişe ilişkin olarak aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir. Çalışmanın konusu gereği, konu hakkında daha fazla detaya girilmeyecektir.

- Vergi Müfettiş Yardımcılarından mesleğe girişlerinden itibaren fiilen on sekiz ay çalıştıktan sonra yetki sınavından başarılı olanlara re'sen inceleme, teftiş ve soruşturma yetkisi verileceği, (md.29) fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yetki alanına giren konularda yeterlik sınavına tabi tutulup, başarılı olanların Vergi Müfettişi olarak atanacağı, yeterlik sınavında başarılı olamayan ya da diğer şartları taşıyanların memur kadrosuna atanacağı (md.29 ila 35) ve dolayısıyla Kurulla ilişkisi kesilenlerin teftiş yetkilerinin son bulacağı,
- Teftişin Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkisi olduğu, ancak usulüne göre görevlendirme yapılmadıkça bu yetkinin re'sen kullanılamayacağı,(md.38)
- Teftiş edilen memur ve yöneticilerin Müfettişlere karşı olduğu kadar, Müfettişlerin de hizmetin aksatmadan teftiş yapmak gibi bir takım sorumluluklarının bulunduğunu, (md.39,41,69)
- Bakanlığın ilgili kurum ve kuruluşları tarafından yapılan inceleme, teftiş, denetim ve diğer çalışmalar arasında koordinasyonun sağlanmasına özen gösterilerek çalışma planları oluşturulacağı, yıl sonu itibarıyla Genel Çalışma Raporunun başkanlıkça hazırlanarak Bakan'a sunulacağı (md.42 ila 45)

¹⁷² Kararname ile teşkilat ve görev alanına giren konularda Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne ve Hazine Kontrolörleri Kuruluna da benzer yetkiler verildiği görülmektedir. Ancak, doğrudan vergi denetimini ilgilendirmemesi nedeniyle dikkate alınmamıştır.

- Turne yerlerinin iş hacmi ile inceleme ve teftiş bakımından arz ettikleri önem ve özelliklere göre belirleneceği (md.47) teftiş maksadıyla geçici yurtdışı görevlendirmeler yapılabileceği, (md.55)
- Yapılan teftişlerde noksan ve hatalı bulunan ve ilgili dairelerce düzeltilmesi gereken işlemler hakkında delillere dayandırılmasına özen gösterilecek olan cevaplı rapor, bu rapora konu edilmesi gerekmeyen hususlarda Görüş ve Öneri Raporu düzenleneceği, teftiş sırasında ayrıca, teftiş edilen ünitelerin kadro ve iş hacmi, kadroların ve personelin sayı ve nitelik yönünden yeterlik dereceleri, çalışma usul ve metotları, işyerleri ve çalışma araçları ile döşeme ve demirbaş, kırtasiye ve diğer ihtiyaçları hakkında görüş ve öneri içeren Genel Kuruluş Raporu ile maddede belirtilen hususlarla ilgili olarak teftişlerin sonuçları hakkında Başkanlığa özet halinde bilgi vermek amacı ile Genel Durum Raporu ve işlemleri teftiş edilen memurların mesleki bilgileri hakkındaki görüş ve düşünceleri içeren tanıtma kartlarının düzenleneceği (md.56, 59 ila 62, 67)

Hüküm altına alınmıştır.

5.3.1.1.2. Maliye Müfettişleri Tarihi Denetim İlkeleri

113.İslam halifesi II.Abdülhamid'in tahta çıkması ile anayasal reform hareketleri hız kazanmış ve yaklaşık dört ay sonra Aralık 1876'da Kanun-ı Esasi ilk anayasamız olarak tarihteki yerini alırken, 40.maddesi ile de Maliye Bakanlığının temelleri atılmıştır. Yaklaşık üç yıl sonra, bugünkü Vergi Konseyine benzer yapısı ile Islahat-ı Maliye Komisyonu kurulmuş, yaklaşık bir ay sonra Heyet-i Teftiş-i Maliyenin kurulması için rapor hazırlanmış, uygun görülmesi ile Maliye Teftiş Kurulunun temeli atılmıştır. Aynı şekilde, 1879 yılında müteakiben teftiş heyetinin ne şekilde teftiş yapacağı, nelere dikkat edeceği on yedi maddeden oluşan Teftiş-i Muamelat-ı Maliye Nizamnamesi ile belirlenmiştir. Daha sonra genel maaş seviyesinin çok üzerinde olan maaşları eleştirilmişse de, diğer bakanlıkların memurlarının hesaplarını teftişe de yetkili olan Heyet'in birinci görevi hesapları incelemek, ikinci görevi mali işlemlerin kanuna uygunluğunu denetlemek görevidir. Kanun hükümlerinin düzeltilmesi ve genişletilmesine dair emir verme yetkisi ise yoktur. (Özdemir, 2017, s.51-67)

Bu çerçevede, geçmişte Maliye Bakanlığında çalışmış Müfettişlerin öğütlerini kapsayan tarihi denetim ilkeleri şu şekilde sıralanmaktadır. (Özdemir, 2017, s.190-192)

- Müfettiş, tetkik edeceği birime ait mevzuatı detaylıca bilmelidir. Tecrübeli Müfettişler bile bunu gözetmeden teftiş yapma gücü yoktur.
- Ne yapılması gerektiğini bilen, ne yapıldığını da incelikte tespit etmeli, yanlış işlemleri doğrudan reddetmektense, olayı kökten ele alıp, yanlış ve hatanın nerelere uzandığını bulmalıdır.
- Sorumlu memurun bilgisine başvurmadan eleştiri yapmamalıdır. Aslolan iyi niyetten ancak delil lcsnde şüphelenilebilir.
- İncelenen her işlemde yanlış/hata olabileceği kabul edilmelidir. Doğru değerlendirmeye götüren yol, şüphe-araştırma-inceleme yoludur. Herşeyin doğru olacağını düşünmek teftiş mantığına aykırıdır.
- Bir iş dolayısıyla yapılan tespitlerden hareketle her teftiş mahallinde bu tespitlere bakarak hazırlanan raporun kıymeti yoktur. Teftiş edilen her birimin detaylıca ele alınması gerekir.
- Teftiş, dairenin yaptığı ilk işlemden son işleme kadar, işlem sırasına göre incelenmelidir.
- Bağımsız servis teftişleri bitince bir kez de tepeden bakmak genel hataları görmek için elzemdir.
- Yalnızca kanun ve talimata uygun olmayan işlem eleştirilmeli, yoruma açık konular eleştirilmemelidir.
- Rapor dili gereksiz laf kalabalığı ve mantık oyunları içermeyen şekilde, sade olmalıdır. Lehe ve aleyhe tüm hususlar raporda ele alınmalıdır.
- Teftiş edilen birime dair raporların cevaplı raporda değil, bağımsız bir basit raporla Bakanlığa sunulması gerekir.
- Müfettiş memura olayı aıktırır, münakaşa etmez, mevzuat bilgisine başvurmaz, teftişe konu memur ve onun arkadaşlarıyla samimiyet kurmaz.
- Müfettiş, gittiği yerde memurlar hakkında önceden yapılmış soruştırma bilgilerini öğrenmelidir. Bilgi sahibi olmadan değerlendirme yapmak doğru değildir.
- Müfettiş, değerine uygun yerde kalır, uygun kişilerle temas kurar.
- Çevreyle temas kurarak teftiş edilen birim hakkında bilgi ve kanaat edinilmelidir.
- Müfettiş, yalnız kayıt ve defter üzerinde inceleme yapmakla yetinmez.

5.3.1.1.3. Teftiştten Kaynaklanan Mükellef Haklarının Örneklendirilmesi

Dolaylı olarak vergilemenin etkinliğini artırdığı daha önce belirtilen teftiş mekanizmasının yine doğrudan olmasa da mükellef haklarını etkilediği belirtilebilir. Daha önce de ifade edildiği üzere, hak kavramının özünde bir şeyi yapmak veya başkalarından belirli bir şekilde davranmayı isteme yetkisi vardır. Bu vesileyle, temelde bu nitelikleri taşıyan mükellef hakları olsa da, bu hakların etkin şekilde kullanımının sağlanması noktasında da dolaylı olarak (teftiş vasıtasıyla vb.) istenebilecek haklar olduğu ifade edilebilir. Bu hususa dair kabaca aşağıdakiler örnek gösterilebilir.

- İç denetimin amaçlarını en etkin şekilde yerine getirmesi amacıyla, liyakat sahibi kadrolar ve imkanlarla uygun şekilde programlanarak işletilmesini isteme hakkı.
- Temel ve özel haklarının kullanımı ve korunması noktasında idarenin ve personelin hukuka uygunluğunun, etkin ve verimliliğinin temin edilmesini isteme hakkı.

5.3.1.2. Dış Denetim Mekanizmaları ve Mükellef Hakları

Vergi idaresinin dış denetim mekanizmaları, yoklama, bilgi toplama, inceleme ve arama olarak sayılmaktadır. Son yıllarda kurulan izaha davet müessesisi de, “vergi idaresinin mükellefin ödevlere uyup uymadığını denetlemesi” (Bilici, 2017, s.xiii) başlığı altına alınmakla Türk vergi hukukunda bir vergi denetim yöntemi olarak yerini almıştır.

Bu mekanizmalar, “*Vergi yükümlüleri ve sorumlularının vergilendirmeye ilgili yasal düzenlemelere uyup uymadıkları, vergilendirmeye ilgili işlemlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespitine yönelik olarak vergi idaresinin yetkili memurları tarafından kamusal güce dayalı olarak yapılan, hukuki sonuçlar doğuran devamlı kontrollerdir.*” şeklinde tanımlanmakta olup, vergilendirmeye dair kurallara uyulup uyulmadığı ve işlemlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının kontrol edilmesi **amaç unsuru**, vergilendirmeye ilgili eylem ve işlemlerin kontrol edilmesi **konu unsuru**, vergi idaresinin denetime yetkili elemanları tarafından yapılması **yetki unsuru**, yükümlü ve sorumlular **kişi unsuru**, herhangi bir dönem ve süreyle sınırlı olmadan yapılması **devamlılık unsuru**, kamu gücü ve otoritesi kullanılarak yapılması **kamusalılık unsuru**, yapılan denetime bağlı olarak vergi idaresinde bir işlem tesis

edilmesi ve böylece hukuksal sonuçlar doğurması ise; ***hukuki sonuç unsurunu*** oluşturur. (Çavuş, 2006, s.6)

Verginin idarece tarh edildiği durumlarda, idare ön inceleme gibi matrah tespitine yönelik işlemlere ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyaç arama, yoklama, inceleme, bilgi toplama gibi vergi dairesinin vergi kaçağını yakalamasına yönelik araştırma eylem ve işlemleri ile giderilmekte, bu nedenle söz konusu işlemler idarece vergi tarhında ön işlemler olarak da ifade edilmektedir. (Öncel vd. 1985, s.114)

Vergi denetim faaliyetlerinin bir kısmı, mükellef ve ödevleri ile ilgili hususların kısa sürede yoğun şekilde tespiti ile sınırlıyken, daha az sayıda ve teknik denetimlerle de mükelleflerin tüm faaliyet ve beyanları ayrıntılı olarak incelenebilmektedir. (Öner, 2018, s.101)

Çalışmanın bu bölümünde, sırasıyla yoklama, bilgi alma ve vergi incelemesi, arama ve izaha davet tanımlanacaktır.

5.3.1.2.1. Yoklama, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi ve Mükellef Hakları

5.3.1.2.1.1. Yoklamanın Tanımı, Kapsamı ve Yapmaya Yetkililer

Vergi Usul Kanununa göre yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek amacının sağlanabilmesi amacıyla temin edilen bir araştırma ve denetim yöntemidir.

Vergiye doğuran olay ve vergilendirilebilir kaynak ve konuların, en başında, olduğu anda ve yerde tespiti ve denetimini sağlayan bir bilgi edinme yolu olan yoklama, bu yönüyle derinlemesine ve detaylı tespit ve bilgi edinme sağlayan incelemeden ayrılır. (Kaya, 2010, s.164-165)

Temelde kanunun 127 ila 133.maddelerinde düzenlenen yoklamaya dair temel esaslar aşağıdaki gibidir. Bu hususlarla ilgili olarak 168 ve 453 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır.¹⁷³

- Yoklama her zaman yapılabilir ve yoklamanın yapılacağı ilgiliye haber verilmez. (md.130)
- Yoklama yapmaya, vergi incelemesine yetkili olanlar,¹⁷⁴ vergi dairesi müdürleri, gelir uzmanları, yoklama memurları ve yetkili makamlarca yoklama işiyle görevlendirilenler yetkilidir.(md.128)

¹⁷³ 453 nolu VUK Genel Tebliği e-yoklama işlemine ilişkindir.

- Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı bir vesika bulunur ve bu vesika, kendilerinden sorulmasa bile, yoklama yapılan kimseye gösterilir. Toplu yoklamalarda ekip başkanının göstermesi yeterlidir.(md.129)
- Yoklamanın sonuçları tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine kaydedilir. İki örnek düzenlenecek olan fişinin mükellefe ya da adamına imzalatırılması esastır. İmzadan imtina halinde maddede belirtilen usule göre davranılır. (md.131) İki örnek olarak düzenlenen fişin ilk nüshası yoklaması yapılan mükellefe ya da yetkilisine bırakılır, bulunmazlarsa 7 gün içinde posta ile gönderilir. İkinci nüsha vergi dairesine iletilir. (md.132) Uygulamanın gerekli kıldığı durumlarda, münferit fiş yerine yoklama cetvelleri kullanılabilecektir. Bu işleme toplu yoklama denilmektedir. (md.133)
- Yoklama sonuçları, yoklama yerinde yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan “yoklama fişi” ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılanlarca veya yetkililerince elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır. (md.132/A)
- Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak 127.maddede haricen sayılan hususlarda yetkilidirler. Yetkinin ne şekilde, hangi hallerde kullanılacağı gibi hususları belirlemede Bakanlık yetkilidir. (Örneğin, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığı, faturasız mal bulunup bulunmadığı hususlarını tespit etmek, ***kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna belirti oluşturan defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak***)

Buna ek olarak, kanunun çeşitli maddelerinde yoklamaya atıf bulunmaktadır. Ayrıca, yoklama genel tamınınından hareketle henüz mükellefiyet tesis ettirilmeden

¹⁷⁴ VUK Madde 135 – (Değişik: 7/7/2011-KHK-646/4 md.) İncelemeye yetkililer:

Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

yürütülen işlemlerden mükelleflerin işe başlamadan işi bırakmasına ve hatta sonrasına kadar etki eden bir çok alanda kullanılabilir olan ve kullanılan bir denetim yöntemidir.

- Kanunun mükerrer 30.maddesine göre yapılacak idarece tarh işlemi, 131.maddeye göre düzenlenen yoklama fişine dayanılarak yapılmaktadır.
- Kanunun 101.maddesine göre, posta ile mükelleflere yapılacak tebligatlar kapsamında yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri bilinen adres olarak sayılmaktadır.
- Kanunun 364.maddesine göre, vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tesbit olunabilmektedir. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, kanunun ceza gerektiren hükümleri kapsamında sayılan bir çok işlemin yoklamayla tespitinin mümkün olduğu görülmektedir.

5.3.1.2.1.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Tanımı, Kapsamı, Yapmaya Yetkililer

Tekin ve Çelikkaya tarafından ayrı bir vergi denetim türü olarak sayılan ve yoklama ile iç içe geçmiş bir denetim yöntemi olduğu belirtilen yaygın ve yoğun vergi denetimine, daha çok vergi kanunlarına uyum” denetlenmesinde başvurulmakta, bu yönüyle “mükellefiyetle ilgili hususları” tespit eden yoklamadan ayrılmaktadır. Yoklamaya yetkili olanlar 1981 yılından itibaren yaygın ve yoğun denetime başlamış, 1985 yılında Katma Değer Vergisi ile bu denetim daha önemli bir hal alarak sürekli hale gelmiştir. Belge düzenine tam uyumu sağlamak amaçlanarak denetimler sıkılaştırılmış, müşteri gibi davranan denetim görevlileri mükelleflerin belge düzenleyip düzenlemediklerini tespit etmişlerdir. Bu kapsamda yapılan denetimlerin etkinliğini artırmak için 1986 yılında işyeri kapatma cezası getirilmişse de 2004 yılında kaldırılmıştır. Bu denetimler, vergiyle ilgili olayların zamanında kavranması, belge düzeninin yerleşerek sağlıklı şekilde işlemesi, vergi kayıp kaçığının önüne geçilmesi ve yapılabilecek hataların önüne geçilmesini başka bir ifadeyle, vergiyi doğuran olayın gerçek yönüyle kayıtlar arasında bağlantı kurulması yoluyla, vergi, kaybına yol açacak suçların önlenmesini amaçlamaktadır. (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.145-146)

Her ne kadar ayrı bir vergi denetim yolu olarak dikkate alınmış olsa da, esasen yoklama yetkisinin ve görevinin paylaşılmasına dayandırdığımız bu uygulamanın, yazında böyle bir ayrıştırmaya gidilmediği de dikkate alınarak, bu bölümde yoklamanın bir türü olarak ele alınması uygun görülmüştür.

Zira, VUK'un 127.maddesi kapsamında sayılıp, yaygın ve yoğun vergi denetiminin kapsamına giren konulardan, ödeme kaydedici cihaz kontrolü, defter ve belge kontrolü normal yoklama memurlarının da yetkisi iken, özel yoklama yetkisine sahip yoklama memurlarına bu yetkiye ek olarak, günlük hasılatı tespit etmek ve nakil vasıtalarını durdurarak belge kontrolü yapmak da verilmiştir. (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.146-147)

5.3.1.2.1.3. Vergi İncelemesinde Yoklamalardan Yararlanılması

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamayı amaçlayan vergi incelemesinde de çeşitli şekillerde yoklamadan yararlanılmaktadır. Zira, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek, geçmişte ya da inceleme dönemlerinde yapılan tespitlerden hareketle, düzenlenecek vergi inceleme raporlarında önemli deliller elde etmeyi sağlamaktadır.

Örneğin, kozmetik sektöründe oluşan ithalatın cari açığa etkisini azaltmak amacıyla 2010 yılında Bakanlar Kurulu kararıyla aerosol¹⁷⁵ üretiminde kullanılmak üzere gaz teslimlerinde ÖTV oranı sıfır olarak belirlenmiştir. Bunun üzerine, aerosol (sprey boya, balata spreyi vb.) üretiminde kullanılmak üzere ÖTV'siz gaz teslim almak için, kötü niyetli bir kısım mükelleflerin sahte şirketler kurarak, aerosol dolum makinesi başta olmak üzere üretime esas teşkil eden diğer hammaddeleri de sahte belge düzenlemek amacıyla kurulmuş mükelleflerden bir organizasyon içerisinde temin etmiş gibi gösterdikleri ve nihayetinde üretilmiş gibi gösterilen ürünler için de satış faturası kestikleri, bunu da yine şeklen kendi üzerine kaydettirdikleri kamyonlar aracılığıyla yaptığını fatura ve irsaliyede gösterdiğini varsaydığımızda, vergi incelemesine yetkili kişilerin, belgelerden hareketle nakil işleminde kullanıldığı görülen kamyonun aslında benzin deposunun dahi bulunmadığını, üretim yapıldığı iddia edilen yerde elektrik

¹⁷⁵ Aerosol, bir katının veya bir sıvının gaz ortamı içerisinde dağılmasıdır. Duman, sis ve spreyle örnek olarak gösterilebilir. 10 mikrondan daha küçük çaplı sıvı veya katı parçacıklardan oluşan çok fazlı sistem. Son yıllarda aerosoller köpük veya jel şeklinde hazırlanmaktadır. (18 ve 36 nolu ÖTV tebliğlerinde de tanım yer almaktadır.)

tüketimi ya da çalışan olmadığını, satış yaptığı gösterilen malların aslında alıcıların iş yeri adresinde bulunmadığını ve bunun gibi birçok hususu yoklama yoluyla tespit ettirmesi ve dolayısıyla da işlemin gerçek mahiyetini tespit ederek doğru sonuca ulaşması noktasında önemli deliller elde etmesi mümkündür.

Yine, inşaat sektöründe satış yapan firmaların satış bedellerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti amacıyla, mükelleflere haber vermeksizin internetten ya da satış temsilcileriyle görüşerek doğrudan, veyahut alıcılar nezdinde bilgi alınmak suretiyle dolaylı olarak satış fiyatının yoklamalarla tespit edilmesi, gerek cari gerekse de gelecekte yapılacak vergi incelemelerine bu sayede önemli katkı sunulması mümkündür.

Bu noktada, Anayasanın 20. ve 21. Maddelerinde belirtilen özel hayatın ve konutun dokunulmazlığına dair hükümler önem arz etmektedir. Zira, vergi inceleme elemanlarının geçerli bir hakim kararı olmaksızın yetkileri olan yoklama adı altında mükellefe ait işyerinde bulunan defter, belge ve bilgileri alması veya bu bilgilere el koyması, Anayasa'ya aykırı görülmektedir. (Çölgezen Batun, 2013b)

Buna ek olarak, yoklama adı altında arama yapılamayacağı kanunen açık olmakla birlikte, yoklama müessesesinin de hakim kararı olmaksızın uygulanması halinde, başlı başına özel hayatın gizliliğini ihlal ettiği yönünde de görüşler mevcuttur. VUK'un 127.maddesinde yer alan *"Yoklamaya yetkili memurlar, ... kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları alma yetkisine haizdir."* hükmü kapsamında, el koyma işleminin kişinin malları üzerinde tasarruf yetkisini ortadan kaldırması nedeniyle özel hayatın gizliliğini ihlal ettiği ve Anayasa'ya aykırı olduğu ifade edilmektedir. (Çölgezen Batun, 2013b) Aynı durumun, VUK 127-e maddesinde belirtilen, nakil araçlarına el konulması yetkisi için de geçerli olduğu belirtilmektedir. (Şarman, 2001, s.203)

5.3.1.2.1.4. Yoklamadan Kaynaklı Mükellef Haklarının Örneklenilmesi

Yoklama dolayısıyla mükelleflerin sahip olduğu haklar, kabaca aşağıdaki şekilde örneklendirilebilir.¹⁷⁶

¹⁷⁶ Konu hakkında daha detaylı çalışma için bkz. (Doğrusöz & İzmir, 2017)

- *Temel mükellef haklarına riayet edilmesini isteme hakkı,*
- *Kimlik gösterilmesini isteme hakkı,*
- *Yoklama fişinin bir örneğinin verilmesini isteme hakkı,*
- *Hakim kararı olmaksızın, yoklamaya yetkililere verilen el koyma yetkisinin uygulanmamasını isteme.*

Yoklamaların şekil ve içeriği, kapsamı, mükelleflerin yoklama sırasındaki hak ve ödevleri, yoklama yapmaya yetkililerin yetkilerinin neler olduğunun tüm detaylarıyla açıkça ortaya konması noktasında mükelleflerin bilgilendirilmesi, mükellefe doğrudan nüfuz etme etkisi doğuran bu işlemlerin görevlilerince çeşitli şekillerde suiistimalinin önüne geçilmesi amacıyla idare tarafından alınan önlemlerin artırılması, mükellef hakları açısından son derece önemlidir.

5.3.1.2.2. Bilgi Toplama ve Mükellef Hakları

5.3.1.2.2.1. Bilgi Toplamanın Tanımı, Kapsamı ve Yetkililer

Vergilendirmenin mali işlevinin gerçekleşmesi ve vergi sisteminin başarılı olması için vergi idaresinin, vergiyi doğuran olay, mükellef, mükellefiyet ve mükellefin beyanının doğruluğuyla ilgili hususlarda bilgi toplaması ve bunları değerlendirmesi gerekmektedir. (Binbirkaya, 2006, s.21)

Bilgi toplama hükümleri, Vergi Usul Kanununun 148 ila 152/A maddelerinde düzenlenmiştir. Hükümlerin uygulanması noktasında önem arz eden hususlar şunlardır.

- Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları dışında, kamu kurum kuruluşları, mükellefler ve mükelleflerle işlem yapan diğer gerçek ve tüzelkişiler Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdur. Bilgi yazı veya sözle istenir. Sözle istenir ve bilgi verilmezse talep, bilgi verilmesi için uygun süre verilen yazıyla yinelenir. Bilgi istemek için ilgili vergi dairesine zorla getirilemez. (md.148)
- Yine bu kişiler, vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Bakanlık ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar. (md.149)

- Sulh hakimleri, nüfus, icra ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler her ay öğrendikleri ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar. (md.150)
- Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet kapsamındaki bilgiler, hekimlerden, dış hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'i kapsamındaki bilgiler, avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla öğrendikleri durum ve hususlar hakkında bilgiler ile Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi uygun olmayan evrakın içeriği hakkında bilgiler dışında, kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzelkişiler özel kanunlarında geçen mahremiyet hükümlerini gerekçe göstererek bilgi vermemezlik yapamazlar. (md.151)
- Ölüm ve intikal kapsamında alınan bilgiler dışındaki bilgiler gizli şekilde arşivlenir. (md.152)
- Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, belirlenen usul dahilinde VUK'un kapsamıyla sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir. (md.152)

Devamlı bilgi verme ödevine, (Mazlum, 2011, s.82-90) 406 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile noter ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlara, tasdik ettikleri defter ve belgelere ilişkin bilgileri Maliye Bakanlığına gönderme zorunluluğunun getirilmesi örnek gösterilebilir.

Bilgi verilmemesi halinin yaptırımını VUK'un mükerrer 355.maddesinde düzenlenmiş ve ceza uygulanabilmesinin koşulları da aynı maddede belirtilmiştir. Buna göre ceza kesilebilmesi için; Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde şart olmamakla birlikte, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için belirlenen sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda

haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması yoluna başvurulacağının ilgililere yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.

Bilgi verilmemesi halinde yazı ile tekrar bilgi istenecek ve bu kez de bilgi verilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanacaktır.

Bu noktada, bilgi toplamanın diğer denetim yöntemleri arasındaki konumuna bakarak, bu yöntemin başlı başına bir denetim yöntemi olmaktan ziyade, denetim yollarının tamamlayıcısı olduğu ifade edilmektedir. (Organ, 2008, s.146)

Şüphesiz bu yetkinin vergi inceleme elemanlarına tanınmış olması, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamayı amaçlayan vergi incelemesinin etkinliğini ve yaptırım gücünü artırmaktadır.

Örneğin, inceleme sırasında TUVTURK AŞ'den araçların muayene ve dolayısıyla muayeneye girdiği andaki kat ettiği mesafe(kilometre) bilgisi istenmesi durumunda, ticari araçların her yıl muayeneye girdiği varsayımı altında, aracın son bir yıl içerisinde kat ettiği mesafe ile irsaliyelerden hareketle kullanıldığı belirtilen taşıma işlemlerinde kat etmesi gereken mesafe karşılaştırılabilir. Bu kapsamda yine, Ulaştırma Bakanlığından alınan Hızlı Geçiş Sistemi (HGS) ve Otomatik Geçiş Sistemi (OGS) verileri kullanılarak aracın hangi tarihte hangi güzergahta olduğu tespit edilerek, vergilendirmeye dair mükellef tarafından incelemeye sunulan defter ve belgelerde yer alan kayıtların doğruluğu test edilebilir.

Bu konuda yine, idare tarafından verilen bir kısım özelgelere, henüz inşaatı bitmemiş konutlar için fiili teslim tarihinden önce kat irtifakı tesis edildiği, bu durumun tek başına vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için yeterli olmadığı, kat irtifakı tesis edilmiş olmakla birlikte, fatura düzenlenmemiş ise vergiyi doğuran olayın tespiti için gayrimenkulün fiili tesliminin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılacağı belirtilmektedir. Bu gibi durumlarda incelemeye yetkililer tarafından, fiili teslim karine olarak elektrik, su ve doğalgaz idarelerinden abonelik tesis ve tüketim bilgileri istenerek fiili teslim tarihi tespit edilebilecektir.

Bu kapsamda, salt incelemeye ilgili bilgilerin, incelemenin konu, kapsam ve dönemi dışında olmayacak ve istenen bilgileri tamamen anlaşılır bir açıklıkta ifade edecek şekilde, bilgiye sahip olan kişilerden ve mahremiyeti gözeterek istenmesinin esas olması gerektiği düşünülmektedir. Zira aksi halde, çeşitli şekillerde mükelleflerin hakları ihlal edilecek ve açıkça istenmeyen bilgi kaynaklı cezai işlem tatbik edilebilecektir.

Konu hakkında son olarak, idare tarafından yapılan bilgi toplama faaliyetinin Anayasanın 13.maddesinde düzenlenen “ölçülülük” ilkesine uygun olması yönünden tereddütler olduğu, bu ilkenin alt ilkelerinden elverişlilik, gereklilik ve orantılılıktan son ikisi yönünden sorun olduğu ifade edilmektedir. (Baykara, 2015, s.15)

5.3.1.2.2 Bilgi Toplamadan Kaynaklı Mükellef Haklarının Örneklendirilmesi

Bilgi toplama çerçevesinde mükelleflerin hakları aşağıda örneklendirilmiştir.

- *Temel haklarına riayet edilmesi,*
- *Süre verilerek bilgi istenmesini talep hakkı,*
- *Düzenleyici bir işlemle yapılmadıkça bilginin yazı ile talep edilmesini isteme hakkı,*
- *Sözlü taleplere cevap vermeyerek yazılı bilgi talep edilmesini bekleme hakkı,*
- *Yazılarda istenen bilgilerin ve cevap verilmemesinin müeyyidelerinin tereddüde mahal vermeyecek şekilde açıkça belirtilmesini isteme hakkı,*
- *Kanun maddesinde belirtilen mahremiyetlerinin gözetilmesi hakkı,*
- *Zorla daireye getirilememe hakkı,*
- *Maddelerde sayılan bir takım mükelleflerin bilgi vermeme hakkı,*
- *Mali tatilden kaynaklanan hakları.*

5.3.1.2.3. Vergi İncelemesi ve İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları

Bu başlığa konu hususlar izleyen bölümde detaylıca ele alınmış olduğundan bu bölümde açıklanmamıştır.

5.3.1.2.4. Olağanüstü Vergi İncelemesi (Arama) ve Arama Sürecinde Mükellef Hakları

Türk vergi sisteminde vergi araçları arasında sayılan ‘arama’nın başlı başına bir vergi denetimi aracı olmadığı, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti gibi temel haklara yasal düzenlemelerle bir müdahaleyi gerekli kılması ve diğer vergi denetim araçlarından farklılık arz etmesi sebebiyle, “*gerçek vergi matrahına ulaşabilmek için bunu gösterir kayıtların bulunduğu defter, belge ile bilgisayar, CD, disket dahil her türlü yayınları elde edebilmek*” şeklinde tanımlanabilecek olağanüstü vergi incelemesi

türü olduğu anlaşılmaktadır. “Normal vergi incelemesi yada diğer denetim yolları ile elde edilemeyecek şekilde kaçakçılık suçuna konu olan suç unsurlarının elde edilmesi” ise aramalı incelemeye başvurma'nın gerekçesini oluşturmaktadır. (Öz vd. 2011, s.149-151)

İnsan hakları genelinde ve mükellef hakları özelinde aramanın değerlendirilmesinde başvurulması gereken temel kaynaklar; Anayasa, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları, Ceza Muhakemesi Kanunu, Türk Ceza Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliğidir. (Tosun ve Özden, 2014, s.288-289)

VUK'un 142.maddesi analiz edildiğinde aramanın kaynağı, hangi koşulda yapılabileceği, kimlerin ne kapsamda ele alınabileceği anlaşılmaktadır. Zira kanun hükmüne göre,

- İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla,
- bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa,
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve
- Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi halinde,
- bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilecektir.

Vergisel arama, suç delili elde ederek, değerlendirilmesi ve sonucunun rapor ile açıklanmasını amaçlayan bir hukuksal kurumdur. Normal vergi incelemesi yapılırken yükümlünün veya yükümlü ile iş ilişkisinde bulunan kişilerin VUK 359.madde kapsamında vergi kaçırdığına ilişkin belirtilerin bulunması ya da yazılı veya sözlü (ihbar edenin imzası ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılması Hakkında Kanunda belirtilen şartları taşıyacak şekilde yazılı hale getirilmesi şartıyla, zira ihbarın asılsız çıkması halinde mükellefin muhbirin bilgilerini talep etmesi halinde bu bilgilerin verilmesi gerekmektedir.) ihbarı üzerine, vergi incelemesi ile görevlendirilenlerin, ihbar bilgileri ve yükümlünün vergi idaresindeki dosya bilgileri esas alınarak yapılacak objektif bir değerlendirme sonucunda, “vergi kaçırma” niteliğinde bir belirtiyeye ve kanaate ulaşmaları halinde, aramayı gerekli kılan gerekçeleri ve her vergisel arama kararı yer, kişi ve şey üzerinde kendi konusu ile sınırlı olduğu gözetilerek hazırlanmış

bir arama talebi yazı ile doğrudan yetkili **sulh ceza hakimine** başvurması, bir yandan da aramanın başarılı olması için şart olan aramanın yapılacağı kişi (veya kişilerin), yerlerin ve şeylerin belirlenmesi, yeterli vergi inceleme elemanı temini ve arama için gerekli olacak çilingir gibi yardımcı kişi, araç ve kap, mühür vb. gerecin temini işlemlerini yürütmesi, hakim VUK'ta belirtilen “mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler” ve CMUK'tan hareketle “vergi kaçırıldığına ilişkin makul şüphe” ölçütünü esas alarak, arama için yeterli ve zorunlu şart olan vergi kaçakçılığı eylemlerini (VUK.m.359) gösteren nitelikte delile ulaşması durumunda, arama işleminin kişi hak ve özgürlüklerini sınırlandıran bir işlem olması nedeniyle buna ilişkin sınırların(aranacak kişi veya kişiler, aranılacak yer veya eşya, arama zamanı, tüm defter ve belgeleri veya belirli dönemi kapsayan defter ve belgeleri gibi) ve kararda yer alması gereken aramanın zamanı açısından gecikmesinde sakıncalı durum olup olmadığı, arama tarihi ve sayısı, aranacak kişi veya kişiler, aranacak yerler ve adreslerinin açıkça gösterildiği bir karar ile aramaya karar vermesi durumunda, kişinin işyeri, evi, taşıt aracı ve çantası gibi “defter ve belgelerin bulundurulabileceği fiili hakimiyet alanı” olarak düşünülmesi gereken nezdinde ve üzerinde aramalı vergi incelemesi yapılabilmektedir. Gecikmesinde sakınca olan hallerde savcılığın arama kararı vermede yetkili olması, aramanın yapılabileceği zaman gibi arama talebinin reddi halinde başvurulacak hukuksal yollar da, CMUK hükümlerine göre¹⁷⁷ belirlenmektedir. Kişilerin arama kararına itiraz hakkı olduğu gibi, Savcılığın arama talebinin reddedilmesine itiraz hakkı da bulunmaktadır. Aramalı inceleme, mükellefin hak ve ödevleri bakımından sonuçlar doğuran bir işlem olduğu gibi, bu süreç idare ve muhbir açısından da sonuçlar doğurmaktadır. Aramalı inceleme sürecinde kanuna aykırı delil elde edilemeyeceği kuralı geçerlidir. (Taşdelen, 2003, s.159-180)

Aramanın, mükellef hakkında doğurduğu bir diğer önemli sonuç ise 6183 sayılı Kanunun amme alacağının korunmasına dair hükümlerinden kaynaklanır. Zira, vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallerde temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenecektir. (md.9) Vergi kaçakçılığının işlendiğine dair güçlü emareler olmaksızın başvurulamayan olağanüstü inceleme yöntemi çerçevesinde, incelemeye yetkililer tarafından amme alacağının korunması

¹⁷⁷ 213 sayılı VUK md.147

hükümlerine göre, alacağı korumak adına ivedi şekilde teminat istenmesi gerekeceği tabidir. Teminat istenmesi aynı zamanda ihtiyati haciz gerekçesi olması nedeniyle, teminat istenmesini takiben 13.madde gereğince derhal süreyle sınırlı olmaksızın ihtiyati haciz uygulanacaktır. 17.madde gereğince ihtiyati tahakkuk emri de verilebilmektedir.

Yasa koyucu, VUK'un 144 ve 145.maddelerinde, aramalı incelemenin kişi hak ve hürriyetlerine müdahil olmasını gözeterek çabukça ve her işten önce yapılmasını emretmiş, incelemenin süresini, tarh zamanaşımı süresinden ve VUK'un 140.maddesinde tam ve sınırlı incelemeler için öngörülen sürelerin altında olacak şekilde, zorunlu olan durumlarda hakim kararıyla uzatılabilmek koşuluyla, üç ay ile sınırlı tutmuştur.

Arama, anayasada düzenlenerek güvence altına alınan temel bazı haklara mutlak bir müdahaleyi gerektirdiğinden, anayasanın bu hakların sınırlanması için belirttiği şartlarının tamamını karşılaması durumunda anayasaya uygun olacaktır. Bu bağlamda, sınırlama şartlarını değerlendirecek olursak; kanunda açıkça düzenlenmiş olması nedeniyle kanunilik sağlanmış, kamu düzeniyle ilgisi nedeniyle meşru nedene bağlı olan, kişisel verilerin ancak kanunda öngörülen hallerde işlenebilmesi nedeniyle bu şartı da yerine getiren bir nitelikte olduğu görülmektedir. (Öz vd. 2011, s.151)

Yine VUK'un 143 ila 147.maddeleri arama usul ve sürecini düzenlemekte olup, bu süreçte mükelleflerin bir takım hakları bulunmaktadır. (Erol, 2010a, s.120-125)

- *Arama kararını görmeyi isteme hakkı,*
- *El konulan defter ve belgelerin ayrıştırmasının kendi gözetimi ve katılımı altında yapılmasını talep etme hakkı,*
- *El konulan defter ve belgelerin iyi saklanmasını talep etme, defter ve belgelerin iyi saklanmamasından doğan zararı isteme hakkı,*
- *İncelemenin öncelikle bitirilmesini isteme hakkı,*
- *El konulan belgelerden vergi ile ilgili olmayanların geri alınması hakkı,*
- *İlgili memurun huzurunda el konulan defter ve belgeleri inceleme, onlardan suret ve kayıtlar çıkarma hakkı,*
- *Vakti gelen beyannameler için gerekli olan bilgilerin alınması için defter ve belgeleri inceleme hakkı,*
- *Kayıtların işlenmesi için ek süre isteme hakkı,*

- *İhbarın doğru çıkmaması üzerine muhbirin adını öğrenme hakkı*

5.3.1.2.5. İzaha Davet ve Mükellef Hakları

9/8/2016 tarihli ve 29796 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 22.maddesinde “*213 sayılı Kanunun mülga 370 inci maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.*” denilerek “İzaha davet” müessesesi oluşturulmuştur. (VDK, 2018c) Uygulamanın işleyişine dair, 482 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlanmış, izaha davet konusu olabilecek hususlar 16 başlık altında¹⁷⁸ sıralanmıştır.

Aşağıda detaylarına yer verilen izaha davet, Bilici tarafından “vergi idaresinin mükellefin ödevlere uyup uymadığını denetlemesi” (Bilici, 2017, s.xiii) başlığı altına alınmakla Türk vergi hukukunda bir vergi denetim yöntemi olarak yerini almıştır.

Bu konuda farklı görüşler olsa da, mükellef tarafından doğrudan yararlanılacak bir hak olmayan, idarenin tek yanlı eylemlerine bağlı olarak mükelleflerden bilgi alınması, alınan bilgilerin incelenmesi, değerlendirilmesi ve nihayetinde karara varılması ve bu aşamadan sonra idare tarafından işlem tesis edilmesi evrelerini içeren izaha davet müessesesi, bizce de yeni bir vergi denetim yöntemi olarak mevzuatta yerini almıştır. 482 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin başında da, idarenin vergi mükellefiyetine ilişkin yükümlülük ve ödevlerin tam olarak yerine getirilmesi amacıyla mükelleflerden bilgiler topladığı, inceleme ve denetimler yaptığı, ancak bu yöntemlerin sonuca giden süreci uzatabildiği, bu durumun da vergiye uyum maliyetlerini artıran bir faktör olduğu ifade edilerek vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edildiğini belirtmesi, idarenin diğer denetim yollarıyla sonuca ulaşmasının maliyetini gözeterek yeni bir denetim müessesesi oluşturulduğunu ifadesi olarak değerlendirilmektedir.

Bu bağlamda, “*yapılan bir işlemin, önceden belirlenmiş bir takım kurallara (kanun, tüzük, yönetmelik gibi) uygun olup olmadığını araştırmak ve söz konusu işlemin gerçek durumun ortaya çıkarmak amacıyla yapılan bir değerlendirme faaliyeti*” (Tekin ve Çelikkaya, 2017, s.27) olarak tanımlanan denetimin unsurlarını taşıdığı değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda VUK’un 370.maddesine göre; tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir

¹⁷⁸ Ba-Bs analizi, Kredi kartlı satışlar-KDV beyan bilgi analizi, geçmiş yıl zarar mahsubu vb. konularda mükellefler izaha davet edilebilmektedir.

komisyonuna sevk edilmeden önce vergi kaybına delil teşkil eden belirti bulunursa, yetkili mercilerce yapılan ön tespitler hakkında mükelleflerin yazı ile izaha davet edilebileceği, bu durumdaki mükelleflerin davet konusuyla sınırlı olmak kaydıyla kanunun pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağı düzenlenmiştir. Ayrıca, ön tespitlerin, verginin 359.maddede yer alan kaçakçılık fiilleriyle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması halinde bu madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, kullanılan belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50 bin¹⁷⁹ Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, mükellefler izaha davet edilebilecektir.

482 nolu VUK Genel Tebliğinde, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonların bu konuda yetkili olacağı, gönderecekleri izaha davet yazılarında *“mükellefin, yapacağı izahı desteklemek amacıyla başta defter ve belgeler olmak üzere Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi kapsamında her türlü delili sunabileceği”* ibaresine yer verecekleri, izahın yazılı ya da sözlü yapılabilmesi, yapılan yazılı izahın elden ya da posta ile gönderilerek komisyona sunulabileceği, sözlü izahın ise komisyon nezdinde tutulan tutanakla tespit edileceği, yapılan izahın komisyonca 10 gün içerisinde değerlendirileceği gibi önem arz eden düzenlemelere yer verilmiştir.

VUK'un 370.maddesinin izleyen hükümlerinde ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması halinde;

- Vergi ziyana sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükelleflerin bu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmayacağı veya takdir komisyonuna sevk edilmeyeceği,
- Vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel olmamakla birlikte, izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; ödeme süresi geçen vergilerin hesaplanacak “izah zammı”¹⁸⁰ ile aynı sürede ödenecek şekilde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılmış olan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi halinde, kayba uğrayan vergi üzerinden vergi ziyai cezasının %20 oranında kesileceği

¹⁷⁹ Bu tutar her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılmaktadır.

¹⁸⁰ 482 nolu VUK Genel Tebliğinde kullanılan ibare

Hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda, mükelleflere 15 günlük yasal süre içerisinde izahta bulunması, izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde vergi ve hesaplanacak izah zammını ödemesi durumunda kayba uğrayan vergi üzerinden bir kat tutarında kesilen vergi zıyaının %20 oranında kesilmesi mümkün hale gelmektedir.

482 nolu VUK Genel Tebliğinde, izaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli cezanın %50 oranı esas alınarak tamamlanacağı ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılacağı, ayrıca, mükelleflerin Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesi kapsamında %20 oranında kesilen vergi zıyaı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabileceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımını konu eden normal bir vergi incelemesinde, Müfettişlerce fiilin 359.madde kapsamında olup olmadığı değerlendirilmekte, bu değerlendirme sırasında 306 sıra nolu VUK Genel Tebliği de esas alınarak kasıt unsurunun varlığı aranmakta, varılan sonuç itibariyle 359.madde kapsamındaki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı suçu işlendiği sonucuna varılması halinde VUK'un 341 ve 344.maddeleri çerçevesinde, kayba uğrayan vergi üzerinden üç kat, aksi halde bir kat vergi zıyaı cezası kesilmesi önerildiği, ayrıca belge almama, tevsik zorunluluğuna uymama ve tek düzen hesap planına uymama gibi fiillerin işlenme durumuna göre özel usulsüzlük cezası önerildiği ve vergi dairesince de gecikme faizi hesaplandığı gözetildiğinde, izaha davet noktasında çözüm arayan mükelleflerin tarhiyat öncesi ve sonrasında uzlaşmaya konu edemedikleri özel usulsüzlük cezaları, vergi zıyaı cezasının %80'i ve kaçakçılık fiilinden kaynaklı riskleri yok ettiği düşünüldüğünde, mükelleflere önemli bir hak tanındığı anlaşılabilecektir.

Uygulamanın bu haliyle uzlaşma müessesesine benzetildiği görülmektedir. (Bilici, 2017, s.72) Ancak yukarıda anlatıldığı gibi, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmanın konusuna girmeyen özel usulsüzlük cezaları ve kaçakçılık fiilinden kaynaklı riskleri de ortadan kaldıran bu uygulamanın, uzlaşmadan farklı boyutlar taşıdığı düşünülmektedir.

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *İzaha davete icabet etme ya da etmeme,*
- *İzaha daveti kabul etmek için süre verilmesi,*
- *Delil serbestisi,*
- *Yazılı ya da sözlü izahta bulunabilme,*
- *Yeterli ve kabul görececek izah yapılması halinde incelemeye alınmama,*
- *Yapılacak izahtan sonra 15 gün içerisinde beyan verme/düzeltilme ve ödeme işlemleri yapılarak indirimden yararlanma.*
- *İzaha davet sonrası vergi ziyai cezası için tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı.*



BÖLÜM VI

VERGİ İNCELEMESİ VE İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEF HAKLARI

Vergi incelemesi, nihai ve icrai olmayan, ancak icrai nitelikteki tarh ve ceza kesme işleminin ön-usuli işlemi olarak tanımlanabilecek bir idari işlemdir. Diğer bir yönüyle de mali (bazen de adli) bir soruşturma niteliğinde olan, sonunda idari ceza kesilebilen ve/veya ceza mahkemesine başvurulabilen bir süreçtir. (Baykara, 2007a)

Unutulmaması gerekir ki, amacı ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olan vergi incelemesinin, belirlilik ilkesinden kaynaklı olarak verginin doğru miktarından fazlasını ödememe hakkı başta olmak üzere eşitlik, mahremiyet, gizlilik, temsilci kullanma hakları ve diğer temel haklara doğrudan teması bulunmaktadır. Bu durum vergi incelemesini, mükellef haklarının uygulamaya yansımaları noktasında önem atfedilmesi gereken bir konu haline getirmekte ve diğer işlemlerden ayrı kılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’ndan kaynaklanan hakları konusunda mükelleflerin yeterince bilinç sahibi olmaması, bazı hakları konusunda önemli ölçüde kararsız olması, (Kaba ve Beşel, 2018, s.56) ve hatta araştırmaların **“mükellefler haklarını bilmemektedir.”** tezini doğrulayacak sonuçlara varması, konunun önemini ortaya koyan bir diğer husustur. (Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu, 2016, s.417)

Bilindiği üzere, 10/7/2018 gün ve 30474 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 1 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin (CBK) 1.maddesinde Türkiye Cumhuriyeti devletinin başı ve yürütme yetkisinin sahibi Cumhurbaşkanı olarak ifade edilmiş ve yürütme teşkilatı buna uygun şekilde yeniden düzenlenmiştir. Bu çerçevede, 703 sayılı KHK’nın 13.maddesiyle kaldırılan ve 232.maddesiyle Cumhurbaşkanının ant içerek göreve başladığı güne dek yürürlükte kalan 178 sayılı KHK ile düzenlenen Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevlerini içeren mevzuatı, söz konusu kararnamenin 217 ila 253.maddelerinde “Hazine ve Maliye Bakanlığı” adı altında yürürlüğe konmuştur. Söz konusu kararnamenin 228.maddesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının, doğrudan Bakan’a bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları ve Grup Başkanları ile Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)’nden oluştuğu ifade edilmiş ve 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak kurulun görevleri arasında ilk sırada sayılmıştır. Yine aynı maddede, Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde,

uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabileceği belirtilmiştir.

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı.
- d) Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı.

Ayrıca, 703 sayılı KHK ile 375 sayılı KHK'ya "Vergi Müfettişi İstihdamı" başlıklı ek 32.madde eklenmiştir. Bu maddede, Müfettişlerin hangi koşulda hangi Grup Başkanlıklarında görevlendirilecekleri de düzenlenmiştir.

Bu bağlamda, VUK'un 135.maddesi ile farklı kişilere vergi inceleme, vergi inceleme yapma yetkisi verilmişse de, esasen vergi incelemesi yapmak Vergi Denetim Kurulunun görevidir. Bu konuda yetkili olanlar ise Vergi Müfettişleri ve Müfettiş Yardımcılarıdır. İnceleme yapmaya esasen Vergi Müfettişlerinin yetkili olması nedeniyle, Vergi Müfettişleri eliyle yürütülen vergi incelemelerinde, mükellef haklarının tüm kaynakları gözetilerek çalışmanın tamamlanması hedeflenmiştir.

Bu kapsamda vergi incelemesinde mükellef hakları iki ana başlık altında ele alınmıştır.

İlk başlık altında, kurumsal açıklamalar ele alınmıştır. Yapılan düzenlemeler ışığında Vergi Denetim Kurulu tarafından tanınan haklar bir bölümde ele alınmış, takiben ise her ne kadar Müfettişler eliyle yürütülen vergi incelemelerinde mükellef haklarının ortaya konması yöntem olarak benimsenmişse de, Gelir İdaresi Başkanlığının da vergi incelemesine dair tanıdığı haklara ayrı bir başlık altında yer verilmiştir.

İkinci başlık altında ise, tüm mükelleflere vergi kanunlarının işleyişi, uygunluğu ve geçerliği sırasında güvence sağlayan, tüm mükellefler tarafından sahip olunan adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, mahremiyet hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı, başvuru hakkı, belirlilik ve eşitlik temel hakları veri kabul edilerek, vergi incelemesi sürecinde ortaya çıkan özel haklar, her bölüm içerisinde ayrı ayrı sıralanmıştır.

Çalışma kapsamında, muhbirler, meslek mensupları gibi incelemeye taraf olan mükelleflere tanınan haklar da ilgili bölümler içerisinde ele alınmıştır.

Nihai olarak, mükellef haklarına etkileri nedeniyle Vergi Müfettişlerinin hakları ele alınmış, mükellef haklarına bakış noktasında farklı bir pencere açılmaya çalışılmıştır.

6.1. Mükellef Haklarıyla İlgili Kurumsal Açıklamalar

6.1.1. Vergi Denetim Kurulu Tarafından Açıklanan Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları ve Yapılan Çalışmalar

6.1.1.1 Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Rehberi

Vergi Denetim Kurulu tarafından yayınlanan söz konusu rehberin (VDK, 2016)¹⁸¹ giriş bölümünde, mükellef haklarının gözetilmesi, idarenin mükelleflere karşı yükümlülüğü olarak tanımlanmıştır. Rehberde sıralanan haklar aşağıdaki gibidir.

- *Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı :*

Mükellefler, VUK'un 136.maddesine göre; vergi incelemesi yapanların kimliğini işe başlamadan evvel kendilerine gösterilmesini isteyebilirler.

- *İnceleme Konusunu Ve Kapsamını Öğrenme Hakkı:*

VUK'un 140/1 inci maddesine göre; mükellefler vergi inceleme elemanlarının incelemenin mevzuu hakkında incelemeye başlamadan önce kendilerine açıklama yapılmasını isteyebilirler.

- *Defter Ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı:*

VUK'a göre; mükellef zor durumda kalması nedeniyle defter ve belgelerini istenen sürede ibraz edemeyecek durumda ise, ek süre verilmesini isteme hakkına sahiptir.

¹⁸¹ İlk olarak 2015 Eylül ayında yayınlandığı tespit edilmiştir.

- *İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alabilme Hakkı:*

Vergi inceleme süreci hakkında, incelemenin her safhasında mükelleflerce inceleme elemanından bilgi istenebilir.¹⁸² (VDK, 2017a)

- *İnceleme Sırasında Mali Müşavir Ve/Veya Avukat Bulundurma Hakkı:*

Mükellef vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler veya avukatların kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek hakkına sahip bulunmaktadır. (Mükellefi temsilen gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesinin görüşmeler başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi şarttır.

- *Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz Ve Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı:*

VUK'un 145.maddesine göre; mükellefler diledikleri itiraz ve mülahazaların vergi inceleme tutanaklarına kaydedilmesini isteyebilirler.

- *Kayıtların İşlenmesi İçin Ek Süre İsteme Hakkı:*

VUK'un 146.maddesine göre; mükellef arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtlarını, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içerisinde yapabilir.

- *İlgililerin Tutanağın İçerdiği Hususlardan Haberdar Olma Hakkı:*

31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 17.maddesinin (d) bendinde yer alan "Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifadesi yer alır"

¹⁸² VDK tarafından yayınlanan, "Vergi incelemesine neden alınırsınız?" adlı videoda, söz konusu bilginin alınabilmesi ve mükellefiyete ilişkin hakların kullanılabilmesi için, inceleme elamanı dışında Grup Başkanlıkları ve Kurul Başkanlığı ile iletişime geçilebileceği ifade edilmektedir.

düzenlemesi uyarınca; ilgililer vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanağı okuma, içerdiği hususların doğruluğu, defter kayıtlarına, belgelere ve ifadelere uygunluğunu anladıktan sonra birlikte (Vergi incelemesini yapmaya yetkili ile) imzalama ve dolayısıyla tutanağın içerdiği hususlardan haberdar olma hakkına sahiptir.

- *Tutanaktan Bir Nüsha Alma Hakkı:*

VUK'un 141.maddesine göre; mükellef vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanaklardan bir nüsha almaya ve itirazlarının bulunması halinde bu itirazlarının tutanağa işlenmesini istemeye yetkilidir.

- *Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunca Dinlenmesini İsteme Hakkı*

Rapor Değerlendirme Komisyonları gerek gördüğü durumlarda ya da mükelleflerin talepleri üzerine vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları hakkında mükellefi dinleyebilir.

Mükellefler, Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından dinlenmek için taleplerini, vergi inceleme tutanaklarına kaydedilmesini isteyebilecekleri gibi taleplerini içeren bir dilekçe ile rapor değerlendirme işlemi bitmeden Grup Başkanlıklarına da başvurabilirler.

- *Müracaat Ve Şikayet Hakkı*

31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin “Vergi Müfettişlerinin Sorumlulukları” başlıklı 41.maddesinin (b) bendinde yer alan “Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunamazlar” düzenlemesine aykırı davranışlara muhatap olan veya bu tip davranışlarla karşılaşan ilgililer (mükellef vb.) aşağıda belirtilen yollarla müracaat ve şikayet haklarını kullanabilirler:

1. BİMER’e (Başbakanlık İletişim Merkezi)

- a) Telefonla başvuru (150)

- b) Mektupla başvuru

- c) İnternetle başvuru (www.basbakanlik.gov.tr)
- d) Şahsen başvuru
- 2. Posta yoluyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na
- 3. www.vdk.gov.tr adresinden “ihbar ve şikayet” bölümüne
- 4. VİMER’e (Vergi İletişim Merkezi) (444 0 189)

- *Uzlaşma Hakkı*

Mükellef, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (359.maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilirler.

- *Dava Açma Hakkı*

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

6.1.1.2. Mükellef Hakları Bilgilendirme Video Görselleri

Vergi Denetim Kurulu tarafından sesli betimleme ve işaret dili (VDK, 2018a) kullanılarak ya da yabancı dilde (VDK, 2018b) hazırlanarak Başkanlık adına oluşturulan¹⁸³ sosyal medya hesaplarında,¹⁸⁴ videolarda, mükelleflerin bir kısım haklarının bu videolarda ele alındığı, mükelleflerin tüm haklarının, yukarıda verilen ve internet sitesinde yer alan “Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları” klavuzunda toplandığı belirtilmektedir. Bu kapsamda, vergi incelemesinin amacının mükellefleri cezalandırmak olmadığı belirtilerek devlet tarafından garanti altına alınan mükellef hakları olduğu ifade edilmektedir. Buna ek olarak hakların kullanımında yaşanacak aksaklıkların, mükellef portalı ya da Başkanlığın internet adresinde yer alan ihbar ve

¹⁸³ Konu hakkında bkz. <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Bilgilendirme-video-gorselleri-yayimlanmaya-baslandi> Erişim Tarihi 22.8.2018

¹⁸⁴ Konu hakkında bkz. <https://www.youtube.com/channel/UCjz1gy5g6qjYhHSOVcdLHbg/videos> , <https://www.facebook.com/VDKgovtr/>, <https://twitter.com/VDKgovtr>, Erişim Tarihi 22.8.2018

şikayet menüsünden ya da doğrudan Başkanlığa iletilebileceği belirtilmektedir. Sayılan haklar ve bu haklara dair ifade edilenler, aşağıda sıralanmıştır.

- *Yazılı İletişime Geçilmesini İsteme Hakkı*

Bu hak kapsamında, Müfettişlerin mükelleflerle sözlü değil, yazılı iletişim kuracakları, her türlü bilgi, belge ve defteri resmi yazı ya da kurumsal e-posta ile isteyecekleri, sözlü talep olması halinde mükelleflerin talebin yukarıda belirtilen şekilde yapılmasını isteyebilecekleri, belirtilen şekle uymayan hiçbir talebe cevap verme ya da talebi yerine getirme zorunluluğu olmadığı ifade edilmektedir.

- *Defter Ve Belgelerin Tutanak Karşılığı Alınmasını Ve Örneğini Talep Etme Hakkı*

Bu hak kapsamında, inceleme sürecinde istenecek defter, belge ve bilgilerin tutanak karşılığı alınacağı ve yine tutanakla iade edileceği, inceleme sürecinde düzenlenecek tutanakların bir örneğinin mükellefe verileceği ifade edilmektedir.

- *Defter Ve Belgelerin İbrazi İçin Ek Süre İsteme Hakkı*

Bu hak kapsamında, defter, belge ve bilgilerin vergi incelemesi amacıyla yazılı olarak istenmesi halinde, bunları hazır hale getirmek için 15 günden az olmamak üzere süre verileceği, sürenin yetmeyeceğinin düşünülmesi halinde bizzat mükellef ya da temsilci vasıtasıyla incelemeyi yapanla görüşülebileceği, e-postayla ya da verilen sürenin bitiminden önce incelemeyi yapanın elinde olacak bir yazı ile ek süre istenebileceği, talebin geçerli bir mazeret olduğu sürece olumlu karşılanarak olumlu cevabın, kurumsal e-posta ya da resmi yazıyla mükellefe iletileceği ifade edilmektedir.

- *İnceleme Konusunu Ve Kapsamını Öğrenme Hakkı*

Bu hak kapsamında, Müfettişin İncelemeye başlama tutanağını düzenlemeden önce, incelemeye neden alındığı ve inceleme sürecindeki haklarıyla ilgili olarak mükellefi bilgilendireceği, bu tutanağın düzenlenmesiyle incelemenin başlayacağı, Müfettişle birlikte imzalanan tutanağın bir örneğinin mükellefe verileceği, bu

tutanaktaki sorgu numarası kullanılarak VDK Mükellef Portalından incelemenin hangi aşamada olduğunu mükellefin öğrenebileceği, tutanağı imzalamaya gelinmez ya da imzalanmazsa, gıyapta düzenlenecek tutanak ile vergi incelemesinin başlatılabileceği ve inceleme sürecinde incelemenin durumuyla ilgili olarak Müfettişten sürekli bilgi alınabileceği ifade edilmektedir.

- *İncelemeyle İlgili Görüşmelerde Temsilci Bulundurma Hakkı*

Bu hak kapsamında, inceleme sürecinde yapılacak görüşmelerde mükelleflerin mali müşavir, yeminli mali müşavir ya da avukatının yanında olabileceği, ayrıca yazılı olarak yetkilendirilen temsilcinin mükellef adına görüşme yapabileceği, ancak tutanakların bizzat ya da noter huzurunda düzenlenen vekaletname ile yetkilendirilen vekil tarafından imzalanabileceği ifade edilmektedir.

- *İncelemeyle İlgisi Olmayan Bilgi ve Belgeleri Vermeme Hakkı*

Bu hak kapsamında, Vergi Müfettişlerinin sadece mükellef hakkında yürüttüğü incelemeyle ilgili defter, belge ve bilgi talep edebilecekleri, incelemeyle ilgisi olmayan, inceleme dönemi ve kapsamı dışında kalan hiçbir defter, belge ve bilgiyi istemeyecekleri ifade edilmektedir.

- *İnceleme Tutanak Taslağını Önceden Görme Hakkı*

Bu hak kapsamında, Müfettişlerin inceleme sürecinde tespit ettiği hususları inceleme tutanaklarına kaydettikleri, tespitleri tutanağı imzalamadan önce mükelleflerin görme hakkı olduğu, tutanak imzalanmadan en az 2 gün önce taslakların mükellefin bilgisine sunulması gerektiği, bu sayede mükelleflerin tutanağı imzalamaya gitmeden önce, tespitleri görerek açıklama ve itirazlarını önceden belirleyebileceği, tutanak taslaklarının VDK Mükellef Portalından görmenin mümkün olduğu ifade edilmektedir.

- *Dinlenme Talebinde Bulunma Hakkı*

Bu hak kapsamında, Müfettişlerin inceleme sonucunda rapor düzenleyebilecekleri, düzenlenen raporlar işleme konmak üzere vergi dairesine gönderilmeden önce Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca mevzuata uygunluk yönünden değerlendirileceği, bu kapsamda mükelleflerin RDK'ya inceleme ile ilgili açıklama ve itirazlarını iletebilecekleri, hakkın kullanımı için inceleme tutanağına bu konudaki talebin kaydettirilmesinin yeterli olduğu, RDK'ların böylece mükellef veya vekilini dinleyerek açıklama ve itirazlarını değerlendirmesinde dikkate alacağı, bu hakkın etkin kullanımı için rapor özetlerini tutanak taslağı ve tutanakla birlikte VDK Mükellef Portalından görmenin mümkün olduğu ifade edilmektedir.

- *Uzlaşma ve Dava Hakkı*

Bu hak kapsamında, mükelleflerin yukarıda sayılanlar dışında uzlaşma ve dava haklarının olduğu belirtilmektedir.

6.1.1.3. Vergi Müfettişleri Mesleki Etik Davranış ve İlkeler Yönergesi

Bu bölüme dayanak teşkil eden ve Vergi Müfettişi tarafından hazırlandığı anlaşılan sunumun (Taşdöken, 2016) 8.sayfasında 178 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kuruluna verilen ‘‘Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek’’ görevi ifade edilmiş, takip eden sayfada ise ‘‘Vergi İncelemesi-ikincil mevzuat’’ adı altında Vergi Müfettişleri Mesleki Davranış ve Etik Kuralları Yönergesine yer verilmiştir.

Nihayet sunumun 12. Sayfasında ‘‘Vergi Müfettişleri Mesleki Davranış ve Etik Kuralları Yönergesi’’ başlığı altında mesleki etik davranış ilkeleri;

- tarafsızlık ve nesnellik,
- doğruluk ve dürüstlük,
- yetkinlik ve mesleki zen,
- gizlilik,
- nezaket ve saygı,
- mesleğe uygun davranış,
- eşitlik ve

- çıkar çatışmasından kaçınma

olarak sayılmıştır.

Vergi Müfettişlerince yerine getirilen her türlü denetim faaliyeti kapsamında, bağlı olduğu birime, mükelleflere, meslek mensuplarına, idare çalışanlarına ve diğer kişilere karşı Müfettişlerin de ödevleri vardır. Bu hususların, mesleki standartlar ve etik ilkeler kapsamında ele alınması gerekir.

Hiç şüphesiz başta 657 sayılı Devlet Memurları Kanununda yer alan “tarafsızlık ve devlete bağlılık” maddesi olmak üzere, Müfettişler tarafından bu ilkelere uyulması elzemdir.

Bu ilkelerin isimlerinden hareketle kısaca aşağıdaki hususları ihtiva etmesi gerektiği düşünülmektedir.

- Tarafsızlık ve nesnellik ilkesi; incelemenin başından sonuna dek tarafsız, adil, ön yargısız ve bağımsız değerlendirme ve karar verme.
- Doğruluk ve dürüstlük ilkesi; güvenilir olma, böylece bir anlamda eşitlik ilkesine uygun davranma.
- Yetkinlik ve mesleki özen ilkesi; liyakat sahibi olma ve mesleğin gerektirdiği etik ilkeler gibi bazı kurallara uygun davranma.
- Gizlilik ilkesi; vergi mahremiyeti ve özel hayatın gizliliği gibi haklara uygunluğu.
- Nezaket ve saygı; denetimin tüm taraflarına karşı nazik ve saygılı olma.
- Mesleğe uygun davranış ilkesi ise; mevzuata uygunluk ve mesleki itibarın korunması.
- Eşitlik ilkesi; Anayasanın 10.maddesinden hareketle, herkesin kanun önünde eşit olduğunu dikkate alarak, herhangi bir kişi, aile, zümre ve sınıfa karşı ön yargılı, ayrıcalık tanımama ve dışlamama.
- Çıkar çatışmasından kaçınma; inceleme sürecinde değerlendirme ve karar verme noktalarında çıkar çatışmalarından uzak kalma, böylece bir anlamda eşitlik ilkesine uygun davranma.

Bu kapsamda sayılan esasların tamamı, mükelleflere bu hususlara riayet edilmesini istemeyi bir hak olarak ortaya koymaktadır.

Bu kapsamda sıralanabilecek vergi incelemelerinde mükellef haklarına özetle aşağıda yer verilmiştir.

- *inceleme kapsamında, tarafsız ve nesnel olunmasını isteme,*
- *eşitlik ilkesine uygun davranılmasını, eski meslektaşlar da dahil olmak üzere hiçbir kişi, zümre ya da kuruma ayrıcalık, kayırma ve dışlama yapılmamasını isteme,*
- *doğru, dürüst ve güvenilir olunmasını isteme,*
- *gizliliğe riayet edilmesini isteme,*
- *nazık, saygılı ve ölçülü davranılmasını isteme,*
- *liyakat sahiplerince incelenme,*
- *mevzuata uyulmasını isteme.*

6.1.1.4. Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi

İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası öncülüğünde 8 YMM Odasının ortaklaşa düzenlediği, "4.Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu" 01-05 Kasım 2017 tarihleri arasında yapılmıştır. Programına¹⁸⁵ ulaşılabilen söz konusu sempozyumda, Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcısı Muhsin Atçı, "Vergi Denetimi Gözüyle Mükellef-İdare İlişkileri ve Mükellef Hakları" konulu sunumu yapmak üzere konuk olarak katılmış ve yaptığı "Vergi Denetimi ve Mükellef Hakları Sunumu" nun dört bölümünden birini oluşturan "Mükellef Hakları Kapsamında Yapılanlar" başlığı altında sunumun 11.sayfasında 18.01.2017 tarihli 53065925-010.06-2416 sayılı Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesinin (Atçı, 2017) ilk sayfasına yer vererek bir anlamda, doğrudan mükellefleri ilgilendirmekle birlikte idare tarafından henüz mükelleflere açıklanmayan bir hak bildirisinin varlığını ortaya koymuştur.

Yine aynı yıl içerisinde yapılan bir çalışmada, Genelge'nin yayınlandığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların riayet edecekleri hususlara 21 madde halinde yer verildiği ifade edilerek, sıralanan haklar aşağıdaki şekilde tasniflenmektedir. (Darıcı, 2017)

¹⁸⁵ 4.Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu programı için bkz. <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/pdf/SempozyumProgrami.pdf> , Erişim 28.8.2018

a) Mükellefe bilgi verilmesine yönelik düzenlemeler;

“- İncelemenin konusu ve kapsamı incelemeye başlanılmadan önce mükellefe izah edilecek ve inceleme ile ilgili **hak** ve yükümlülükleri **hak**ında mükellefe bilgi verilecektir.

- Mükellefe, vergi incelemesi sürecinde kendisini temsile yetkili birini belirleyebileceği, incelemenin yürütülmesi aşamasında Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Avukat ve Yeminli Mali Müşavir bulundurabileceği belirtilecektir.

- Vergi incelemesi sebebiyle ibraz edilmiş defter ve belgelerin, **hak**larının kullanılması ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için her aşamada suret ve kayıt çıkarma gibi usullerle faydalanabileceği, mükellefe ifade edilecektir.

- Mükellefe, talebi üzerine vergi mahremiyeti kapsamında olmamak kaydıyla vergi incelemesiyle ilgili bilgi verilecektir.

- Nihai vergi inceleme tutanağı düzenlenmesi sırasında vergi inceleme raporlarında yer alacak muhtemel hususlar ve gerekçeleri mükellefe sözlü olarak bildirilecek, mükellefin istemesi halinde gerekli açıklamalar yapılacaktır.

- Mükellefin daha önce RDK’da dinlenme talebi olup olmadığına bakılmaksızın, raporların RDK’ya gönderildiği bilgisi yazısıyla ve elektronik ortamda mükellefin vergi incelemesine başlama tutanağında bildirdiği e-Posta adresine gönderilecektir.”

b) İnceleme elamanınca yerine getirilecek diğer hususlar;

“- Vergi inceleme sürecinde tarafsız, nazik, ölçülü, saygılı ve meslek ilkelerine uygun hareket edilecek; keyfi, küçük düşürücü, **hak**aretamiz, baskıcı ve tehditkâr davranışlar sergilenmeyecektir.

- Vergi incelemesine başlanılmadan önce kendini tanıtmak suretiyle vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarına dair kimlik, nezdinde inceleme yapılana ve diğer ilgililere gösterilecektir.

- Vergi incelemesine başlarken, mükellefin defter ve belgelerinin ibrazı sözle değil, yazıyla istenilecektir. Yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile bunların ibraz yerine, on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilecektir.

- Görevlendirme konu ve dönemleri dışında vergi incelemesi yapılmayacak, mükelleften inceleme konusu ve dönemiyle ilgisi olmayan bilgi ve belge talep edilmeyecektir.

- Mükellef ile muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilere ait bilgiler yazıyla talep edilecek ve bu yazılı talepler Vergi Usul Kanunu'nun bilgi vermeye ilişkin 148. maddesine dayanılarak yapılacaktır.

- Vergi incelemeleri idarece belirlenen süre içerisinde bitirilecektir.

- Vergi incelemesi sürecinde mükellefin davet edilmesi durumunda verilen görüşme saatine riayet edilecektir.

- Mükellefin tutanağı imzalamak istememesi halinde bu durum tutanakta tespit edilecek ve mükellef imzaya zorlanmayacaktır.”

c) Raporlara ilişkin düzenlemeler;

“- Mükellefin inceleme esnasında ileri sürdüğü hususlar ile tutanakta yer alan itiraz, mülhaza ve bunlara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelere raporun eleştirilen hususlar bölümünde yer verilecektir.

- Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenecek rapor özetleri, dinlenme talebi olan mükelleflere dinlenmeye davet yazısıyla birlikte gönderilmek üzere, rapor tevdi yazısıyla Grup Başkanlığına iletilecektir.”

d) Tutanaklara ilişkin düzenlemeler;

“- İncelemenin yapılacağı yer mükellefle birlikte kararlaştırılmak suretiyle incelemeye başlama tutanağında belirtilecektir. İncelemenin mükellefin işyerinde yapılması durumunda işyeri faaliyet ve düzenini bozmamaya ve mesai saatleri dışında işyerinde kalmamaya özen gösterilecektir.

- Vergi incelemesi sürecinde taraflarca imzalanan belgelerde ve tanzim edilen raporlarda mükellefin kimlik bilgileri ile güncel adres, telefon, elektronik posta ve benzeri iletişim bilgilerine eksiksiz yer verilecektir.

- Mükellefin yazı ile talep etmesi durumunda, vergi inceleme tutanağı taslağı, tutanak düzenlenmeden en az iki gün önce yazıyla ve elektronik ortamda mükellefin vergi incelemesine başlama tutanağında yer alan e-posta adresine gönderilecektir.

- *Mükellefin RDK'da dinlenme, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin olup olmadığı, muhtemel tarhiyat konuları ile ilgili olarak bilgilendirildiği ve tutanağın taslak halinin mükellefe gönderildiği hususlarına nihai vergi inceleme tutanağında yer verilecektir.*"

Genelgenin son maddesinde ise, vergi inceleme tutanak taslağının iki gün önce mükellefe gönderilmesi ile düzenlenen raporların ve dinlenme talepli durumlarda rapor özetlerinin gönderilmesine dair bildirimlerin VDK Mükellef Portalı yoluyla yapılacağı bildirilmiştir. (Darıcı, 2017)

6.1.1.5. Mükellef İlişkileri Ofisi Kurulması Projesi

Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcısı Muhsin Atçı tarafından yapılan sunumun 25.sayfasında yer alan açıklamalardan hareketle, *"mükelleflerin haklarını daha ayrıntılı ve kapsamlı bir şekilde öğrenmeleri ve bunlardan yararlanmalarını sağlamak üzere Grup Başkanlıklarında ofisler oluşturulması, bu ofisler yoluyla ilk irtibatın sağlanması, bazı bilgi ve belge taleplerinin yapılması"* amacıyla Mükellef İlişkileri Ofisi oluşturulması konusunda çalışmalar yürütüldüğü anlaşılmaktadır.

6.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Açıklanan Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları

6.1.2.1. Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2014 yılında yayınlanan rehberde, mükelleflerin hakları temel ve özel haklar olarak tasniflenmektedir. Bu kapsamda temel haklar, genel kanunlarda yer alan vatandaşlıktan kaynaklı haklar olarak tanımlanırken, özel haklar ise vergi kanunlarının uygulanması sırasında sahip olunan haklar olarak tanımlanmaktadır. (GİB, 2014)

6.1.2.1.1 Mükelleflerin Temel Hakları

Bu kapsamda Başkanlık tarafından sayılan haklar aşağıda yer alan tabloda olduğu gibidir. Ayrıca bu konuda, ayrıntılı bilgi için "Vatandaşlara tanınan haklar ile başvuruda bulunulabilecek merciler" çalışmasına¹⁸⁶ bakılabileceği belirtilmektedir.

¹⁸⁶ Konu hakkında bkz. <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/vatandasa-taninan-haklar-ile-basvuruda-bulunabilecek-merciler>, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/tanitim/vatandas_haklari/vatandashaklari.pdf, Erişim 21.08.2018

Tablo 3.

Mükelleflerin genel kanunlara dayanarak vatandaşlıktan ileri gelen hakları (Genel haklar)

Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hakkı	3071 Sy. Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun. 4982 Sy. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu. 1905 Sy. Kanuna göre İhbar ikramiyesi talep etme hakkı
Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı	TBMM'ye bağlı olan Kamu Denetçiliği idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler. (Anayasa Md. 73.)
Dava Açma Hakkı	2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.
Temsil Hakkı	Vergi ile ilgili işlemlerin mükelleflerin yanı sıra, vekil ya da temsilci veya 3568 sayılı Yasada sayılı meslek mensupları tarafından da yapılabilmesi.
Eşit Muamele Görme Hakkı	Vergi Kanunlarında uygulama birliğinin sağlanması.
Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı	Mükellef Memnuniyeti

Kaynak : (GİB, 2014)

6.1.2.1.2. Mükelleflerin Özel Hakları

Bu kapsamda Başkanlık tarafından sayılan haklar, uzlaşma, pişmanlık, düzeltme talebi, şikâyet yoluyla müracaat, ödeme emrine itiraz, vergi mahremiyeti, teciltaksitlendirme, vergi incelemesi sırasındaki haklar, cezalarda indirim, vergi ödeme, özelve talep etme, mahsup ve iade hakkı olarak sıralanmaktadır.

6.1.2.2. Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları, İdarenin Yükümlülükleri Rehberi

Bu konuda esas belirleme, Gelir İdaresi Başkanlığınca 2007 yılında yayınlanan Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları, İdarenin Yükümlülükleri rehberinde yapılmıştır. (GİB, 2007) Rehberin giriş bölümünde, tıpkı Vergi Denetim Kurulunca

yayınlanan rehberde belirtildiği gibi, mükellef haklarının gözetilmesi, idarenin mükelleflere karşı yükümlülüğü olarak tanımlanmıştır.

Rehberde konu edilen haklar ayrıca isimlendirilmeksizin 19 maddede sayılmış olup, aşağıya maddeler halinde isimlendirilerek, rehberde tanımlanan haklar açıklamaları korunarak alınmıştır.

Ayrıca, 2014 yılında yayınlanan Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberinde herhangi bir açıklamaya yer vermeksizin vergi incelemesinde haklar sadece sıralanmış ve yukarıda yer alan rehberde sayılan haklara bazı eklemeler yapılmış olup, çalışma kapsamında bunlar da ele alınmıştır.

- *Kimlik Gösterilmesini İsteme Hakkı*

Vergi incelemesi için gelen görevlilerden kim olduklarını ve yetkilerini gösteren bir belge veya kimlik göstermelerini istemek, mükelleflerin haklarıdır.

- *İncelemenin Konusunu ve Kapsamı Öğrenme*

Vergi inceleme elemanından, incelemenin konusunun, hangi vergi bakımından ve hangi hesap dönemlerine ilişkin olarak yapıldığının belirtilmesini istemek, mükelleflerin haklarıdır.

- *İncelemenin İşyerinde ya da Dairede Yapılmasını İsteme*

Vergi incelemesi esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerin varlığı veya mükellef veya vergi sorumlusu tarafından talep edilmesi halinde incelemenin ilgili inceleme elemanının dairesinde yapılmasını istemek, mükelleflerin haklarıdır. (İncelemenin dairede yapılması talebinin inceleme elemanınca uygun görülmesi durumunda, gerekli defter ve belgelerin mükellef tarafından daireye getirilmesi yazılı olarak istenir)

- *Defter Belge İbrazı İçin Ek Süre İsteme*

Zor durum nedeniyle defter ve belgelerin istenen sürede ibrazı olanaklı değilse, ek süre verilmesini istemek, mükelleflerin haklarıdır. (Bu süre 15 günden az olamaz)

- *İncelemenin Çalışma Saatleri İçinde Yapılmasını İsteme*

Mükellefin işyerinde yapılan vergi incelemesinin çalışma saatleri içinde yapılmasını istemek, mükelleflerin haklarıdır. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu tedbirler ilgili yerdeki işleri sekteye uğratmayacak şekilde alınır)

- *İncelemenin Her Safhasında Süreç Hakkında Bilgi İsteme*

Vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından bilgi almak, mükelleflerin haklarıdır.

- *İhtiyati Hacze İtiraz Edebilme*

Vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre tahsil dairelerince teminat istenmesi durumunda, teminat veya kefil gösterememe ya da şahsi kefalet teklifinin veya kefilin kabul edilmemesi nedeniyle haklarında ihtiyati haciz kararı verildiğinde, haczin yapıldığı, haczin gıyapta yapılması halinde ise haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilmek, mükelleflerin haklarıdır.

- *Fiili Envanter Kaynaklı Giderleri İsteme*

Fiili envanter sırasında yapılan ve vergi incelemesi yapan tarafından onaylanan giderlerin kendisine ödenmesini istemek, mükelleflerin hakkıdır.

- *El Konulmuş Defter ve Belgelerden Faydalanma*

Vergi incelemesine yetkili olanlarca el konulmuş olan ve onların denetim ve gözetimi altında bulunan defter, belge ve diğer vesikalar ile eşyalar üzerinde inceleme yapmak, bunlardan örnekler almak, kayıtlar çıkarmak, mükelleflerin hakkıdır.

- *Arama Kararını Görmek İsteme*

Nezinde arama yapılması sırasında, Sulh Yargıcınca verilen arama kararının gösterilmesini istemek, mükelleflerin hakkıdır.

- *Asılsız İhbarda Muhbiri Öğrenmek İsteme*

İhbara dayanan aramalarda, ihbarda belirtilen hususların mevcut olmadığının ortaya çıkması halinde ihbarda bulunanı öğrenmek, mükelleflerin hakkıdır.

- *Süresi Gelen Beyanları İçin Arama Kapsamında El Konulan Defter ve Belgelerden Bilgi Alabilme*

Yapılan aramalar sonucunda defter ve belgelere el konulmuş olması süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi görevini ortadan kaldırmadığından, beyanname düzenlemek için gerekli bilgileri her zaman alabilmek, mükelleflerin hakkıdır.

- *Temsilci Belirleme ve Yardım Alma*

Vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek, mükelleflerin hakkıdır. (Mükellefi temsilen gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesinin görüşmeler başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekir)

- *İtiraz, Şerh ve Görüşlerin Tutanağa Alınmasını İsteme*

İnceleme sırasında gerekli görülen hallerde tutulan tutanaklara inceleme ile ilgili her türlü itiraz, şerh ve görüşlerinin yazılmasını istemek, mükelleflerin hakkıdır.

- *Vergi İnceleme Tutanağını İmzalamama*

Vergi incelemesi sırasında alıkonulan veya aramada ele geçirilen defter, belge ve diğer eşyalara ilişkin olarak tespit edilen kanuna aykırı olay ve hesaplar ile ilgili olarak düzenlenecek tutanağı imzalamamak, mükelleflerin hakkıdır. (Mükellef veya temsilcisinin bu tutanakları imzalamamaları durumunda alıkonulan ya da aramada ele geçirilen defter, belge ve eşyalar, aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe geri verilmez ve İdarece muhafaza edilir. Mükellef veya temsilcisi bunları, suç delili olmamaları şartıyla, tutanağı imzalayarak her zaman geri alma hakkına sahiptir)

- *Arama Sonrası Kayıtları Uygun Süre İçinde Yapabilme*

Arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtları, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilmek, mükelleflerin hakkıdır.

- *Arama Sonrası Defterler Geri Verilene Dek Haricen Tasdik Ettirilen Yeni Defterlere Kayıt Yapabilme*

Arama sonucunda muhafaza altına alınmış olan defter ve belgeler geri verilinceye kadar, tüm işlemleri tasdik ettirilecek yeni defterlere kaydetmek ve defterler geri verilince bu kayıtları geri verilen defterlere aktarabilmek, mükelleflerin hakkıdır.

- *İncelemenin Bittiğine Dair Yazı Verilmesini İsteme*

İncelemenin sona ermesinden sonra, kendisine inceleme yapıldığına dair bir yazı verilmesini istemek, mükelleflerin hakkıdır.

- *Mahremiyet İhlali Durumunda Şikayet Edebilme*

Vergi incelemesi sırasında veya sonrasında vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinin belirlenmesi halinde şikayette bulunabilmek, mükelleflerin hakkıdır.

Bu haklara ek olarak, aşağıdaki haklar, sadece başlık olarak sayılmış, herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

- *İnceleme Raporlarının Mevzuata Uygun Olmasını İsteme*
- *İncelemenin İşyerinin Faaliyetini Engellememesini İsteme*
- *İncelemenin Kanunda Belirtilen Sürede Bitirilmesini isteme*
- *Tutanaktan Bir Nüsha Alma*
- *Rapor Değerlendirme Komisyonunca Dinlenme*
- *Uzlaşma ve Dava*

6.1.2.3. Mükellef Hakları Bildirgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2006 yılında 10 no.lu yayını olarak Mükellef Hakları Bildirgesi ile idare tek taraflı irade beyanıyla mükelleflere sahibi oldukları hakları açıklamıştır. Söz konusu açıklama, idarenin tüm işlemlerinde ve dolayısıyla vergi incelemesinde de bu hakları tanınması anlamına gelmektedir.

Tablo 4.

Gelir İdaresi Başkanlığınca Açıklanan Mükellef Hakları Bildirgesi

MÜKELLEF HAKLARI BİLDİRGESİ	
Bu bildirme, Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını onaylar. Bu nedenle;	
Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.	<i>Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.</i>
<i>Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.</i>	Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.
Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.	<i>Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.</i>
<i>Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.</i>	Şikayetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.	<i>Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.</i>

Kaynak : (GİB, <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>, Erişim tarihi 22.8.2018)

6.2. Vergi İnceleme Sürecine İlişkin Mevzuatta Yer Alan Mükellef Hakları

6.2.1. Vergi İncelemesinin Amacı, Kapsamı, Gerekçeleri Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

Vergi incelemesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134 ila 147.maddelerinde düzenlenmektedir. Söz konusu maddelerde sırasıyla vergi incelemesinin amacı, incelemeye yetkililer, incelemenin zamanı, yeri, usulü, inceleme neticesinde düzenlenebilecek tutanağa dair bilgiler, vergi incelemesi sırasında arama, arama ve aramalı incelemenin yapıış usulü, bitirilme süresi ve mükelleflere tanınan bir takım haklar düzenlenmektedir.

Vergi incelemesi, kanunun 134. Maddesine göre, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacını taşıyan vergi denetim yöntemidir. Maddenin 2365 sayılı Kanun ile değişmeden önceki hali, *“defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lazım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek, sağlamak”* şeklindedir.

Bu noktada vergi incelemesinin defter, hesap ve kayıtlara dayanarak yapılması noktasında bir değişikliğe gidilerek amacın gerçekleştirilmesinde yararlanılacak araçlar noktasında sınırlama kaldırılmıştır.

İncelemenin maksadını düzenleyen kanunun 134.maddenin 2365 sayılı Kanun ile değiştirilerek bugünkü halini alması noktasında, yapılan değişikliğin gerekçesine bakıldığında, vergi incelemesinin yukarıda belirtilen özellikleri kazandığı görülmektedir.

“modern vergi inceleme anlayışı, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespiti matuf ilcümle araştırma, karşılaştırma ve iktisadi gerçekleri nazara alma ve bu olayın tespitinde her türlü delilleri değerlendirme gibi geniş bir muhteva kazanmıştır.”

2011 yılında yayınlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile vergi incelemesi, *“ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet”* olarak tanımlanmaktadır.

Ayrıca, aynı maddede, incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme kapsamı, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesine kadar

genişletilebileceği, bu durumda, fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından onaylanan giderlerin Hazinece mükellefe ödeneceği belirtilmektedir.

Bu hükümlerden de görüleceği üzere, vergi incelemesi defter ve belge ile sınırlı olmayan, gerektiğinde kayıtlara hiç yansımamış işlemlerin gerçek yönünü araştıran (Binbirkaya, 2006, s.4) bir denetim yöntemidir.

Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere vergi incelemeye yetkililer, yoklama ve bilgi isteme gibi denetim yöntemlerini de kullanmaya yetkilidir.

Vergi incelemesinin defter, kayıt ve belgeler üzerinde inceleme yapılması revizyon yönünü, mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olay, kayıt ve mevzuların her türlü delille tespiti ise araştırma yönünü oluşturmaktadır. (Özbalcı, 1998, s.405)

Vergi Usul Kanununun 1.maddesiyle düzenlenen kanunun kapsamından hareketle, Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar, sayılan vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da ile kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulacağı göz önüne alındığında, vergisel bir inceleme olması nedeniyle vergi incelemesini bu kapsamda ele almakta ve suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesi hakkında kanun başta olmak üzere, diğer kanunlarda zikredilen incelemelerden ayırmakta fayda görölmektedir.

Vergi konusu olması gereken bir kaynak ya da faaliyetin vergi dışı bırakılmasının veyahut vergi kaırırma amacıyla idarenin bilgi alanı dışına çıkarılmasının, başka bir deyişle vergi kaçağının (Karakoç, 1995) doğru beyanı mümkün kılacak caydırıcılıkla önlenmesi, vergi incelemesinin temel amacıdır. (Emiroğlu, 2011, s.5)

İncelemenin ikincil amacı ise vergi kaçağının tespit edilerek hazineye intikalinin sağlanmasıdır. (Emiroğlu, 2011, s.5) Bu hususlardan, vergi incelemesinin araştırma ve önleme fonksiyonunun (Kaneti, 1989, s.169) bulunduğu sonucuna varılmaktadır.

Kanunların tam ve doğru uygulanmasının yanında, vergi bilincini artırma, haksız rekabeti ve kayıt dışılığı önleme, caydırıcı olma, vergi ve muhasebe konularında mükellefleri eğitme ve ekonomik istikrara katkı sağlama, vergi incelemesinin işlevleri arasında yer almaktadır. (Arıkan, 2013, s.49)

Mükelleflerin beyan ve hesaplarının denetlenmesi ihtiyacıyla başlatılan inceleme kapsamında yapılan işlemler, mükellefin düşünce dünyasında ilk anda çözmekte güçlük çektiği bir süreç olup, “niçin, neden ben?” sorusunu doğurmaktadır. (Tokat, 2010)

Mükelleflerin incelemeye alınma gerekçelerini bilmeleri en doğal haklarından biridir. Aramalı incelemelerde muhbirin mevcut olduğu durumlarda, muhbirin varlığından incelemenin hukuki dayanağında söz edilmez. Ancak, muhbirin iddia ettiği hususlar gerçek çıkmazsa, mükellefin muhbirin isteme hakkı mevcuttur. İşte bu durum dışında, mükelleflerin neden incelemeye alındığını bilme hakkını kullanmasının temini, eksik yerine getirilemez. İncelemenin konusunu yani dayanağı, gerekçesi, kapsamı ve dönemini bilme hakkı, hem VUK, hem de Bilgi Edinme Kanunu'nun doğal bir uzantısı, felsefi olarak da hukuk devletinin doğası gereğidir.(Erol, 2010b)

Vergi incelemelerinin hangi gerekçelerle oluşturulduğuna baktığımızda ise, genel ve sektörel incelemelere ek olarak risk analizi, vergi iadelerine dair mevzuattan kaynaklı ya da matrah azaltıcı beyannameler verilmesi ve diğer hususlarda vergi dairelerinin talepleri, yapılan incelemeler kapsamında Müfettişlerin görevlendirme talepleri¹⁸⁷, özel kişi ve kurumlar ile kamu kurum ve kuruluşlarının ihbar ve şikayetleri, kamu kurum ve kuruluşlarının teftiş birimlerince düzenlenen raporlar, yargı organlarının talepleri,¹⁸⁸ görüş ve öneri raporlarının incelemelere gerekçe oluşturduğu görülmektedir. Bu durumla ilgili olarak Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4.maddesinde *“risk analizi neticesinde riskli bulunmaması, ihbar veya şikâyet olmaması halinde dahi mükellefler incelemeye alınabilir.”* denilmek suretiyle, mükelleflerin incelemeye alınmasında idarenin takdir yetkisi ifade edilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 6, 42 ila 45.maddelerinin hükümleri incelendiğinde, Vergi Müfettişlerinin bir yıl içerisinde yapacakları vergi incelemeleri ile teftiş, denetim ve diğer çalışmaların bir Genel Çalışma Planında tespit edilmesi amacıyla, Bakanlığın ilgili kurum ve kuruluşları tarafından yapılan inceleme, teftiş, denetim ve diğer çalışmalar arasında koordinasyonun sağlanmasına özen gösterilerek çalışma planları oluşturulacağı, yıl sonu itibarıyla Genel Çalışma Raporunun başkanlıkça hazırlanarak en geç ilgili olduğu takvim yılının Nisan ayı başında yürürlüğe girecek şekilde Bakan'a sunulacağı görülmektedir.

¹⁸⁷ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik md.6/4 *“Yürütülmekte olan incelemeler sırasında farklı bir mükellef nezdinde inceleme yapılma ihtiyacı duyulduğunda durum gerekçeleri ile birlikte bağlı olunan birime bildirilir.”*

¹⁸⁸ VUK 367/2 maddesinin *“359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıttıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.”* Hükmü ve sair gerekçelerle

Bu bağlamda, vergi incelemelerinin çalışma planı dahilinde yürütülmesi öngörülmekle birlikte, plan kapsamında olmayan harici gerekçelerle incelemelerin de yapılmak durumunda olduğu açıktır.

Vergi Denetim Kurulu tarafından “Vergi incelemesine neden alınırsınız?” başlığıyla yayınlanan videoda, (VDK, 2017a) mükelleflerin incelemeye alınma gerekçeleri şu şekilde sıralanmaktadır.

- 1- Herhangi bir inceleme, teftiş, soruşturma veya denetimden dolayı vergi incelemesi yapılmasının gerekmesi,
- 2- Mükelleflerin vergi kaybına yol açtığına dair somut delillere dayanan ihbar bulunması,
- 3- Vergi uygulamaları kapsamında, bazı sektörlerde vergi incelemesi yapılması gereğinin ortaya çıkması,
- 4- Adli makamlar veya ilgili kamu kurum ve kuruluşlarından mükellefler hakkında vergi inceleme taleplerinin gelmesi,
- 5- Uluslararası sözleşmelerden kaynaklanan ilişkiler sebebiyle, vergi incelemesi yapılması gereğinin ortaya çıkması,
- 6- Teknolojik sistemler sayesinde yapılan risk analizleri (Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi VDK-RAS)

Sair mevzuat hükümleri bir araya getirildiğinde, vergi inceleme sürecinde, tarafsız, nazik, ölçülü, saygılı ve meslek ilkelerine uygun hareket etme; keyfi, küçük tehdit içerikli davranışlar sergilenmemesi, inceleme sürecinde taraflarca imzalanan belgelerde mükellefin güncel iletişim bilgilerine eksiksiz yer verilmesi ve mükellefin davet edilmesi durumunda verilen görüşme saatine riayet edilmesi vergi İncelemesinde uyulacak genel kurallar olarak sayılabilir.

Vergi incelemesi sürecinde esas olan, inceleme gibi tatsız hukuki süreçlerin gerek mükellef gerekse de inceleme elemanlarınca gerginlik ve sürtüşmeden uzak, özenli, saygılı ve zarif şekilde yönetilmesidir. (Erol, 2010c)

Mükelleflerin bilgi alma haklarını teminen yapılacak tüm tebligat işlemlerinin usul hükümlerine uygun olması da oldukça önem taşımaktadır. Bu çerçevede, VUK’un 93.maddesi kapsamında mükelleflere yapılacak tebligatların bilinen adreslere posta ile yapılacağı hüküm altına alınmıştır. 101.maddesinde ise, ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri bilinen

adres kapsamına girmektedir. Bu nedenle, mükelleflerin güncel iletişim bilgilerinin tutanaklara alınması önem arz etmektedir.

Son olarak, Anayasayla güvence altına alınmış olan mülkiyet hakkını doğrudan ilgilendiren vergi incelemesinin ayrıntılı belirlenmiş usul kurallarına uyularak yapılması mükellef hakları açısından önemlidir. (Şahin, 2018c)

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *Başvuru ve bilgi alma haklarını kullanma,*
- *İncelemenin amacına uygun inceleme yapılmasını, ceza kesilmesi amacıyla inceleme yapılmamasını isteme,*
- *Mülkiyet hakkını doğrudan ilgilendirmesi nedeniyle inceleme sürecinde usul kurallarına uygun işlem yapılmasını isteme,*
- *İncelemeye sevk işlemlerinin incelemenin sosyal amacını gözetecek şekilde yapılmasını isteme,*
- *İncelemenin fiili envanter yapılmasını gerektirmesi halinde giderlerinin tarafına ödenmesini isteme.*
- *Şahsına karşı, tarafsız, nazik, ölçülü, saygılı ve meslek ilkelerine uygun hareket edilerek, keyfi, küçük düşürücü, tehditkar davranışlar sergilenmemesini isteme,*
- *Verilen görüşme saatine riayet etme,*
- *Düzenlenen belgelerde güncel iletişim bilgilerine yer verilmesini isteme.*
- *Usulüne uygun tebligat ile bilgilendirilme.*

Son olarak incelemeye sevk gerekçelerinden biri olan ihbarlar dolayısıyla muhbirlerle tanınan haklara ayrıca bakılmasında fayda görülmektedir. Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetlerin değerlendirilerek incelenecek mükelleflerin tespit edilmesi temelinde yayınlanan mevzuatta muhbir ve şikayetçilerin bilgilerinin gizli tutulup, kesinlikle açıklanmayacağı düzenlenmiştir. Ayrıca bu kapsamda, 1905 sayılı Menkul Ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının Ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun ile muhbirlerle ihbar ikramiyesi ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, özetle muhbirlerle aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *İhbar etme,*
- *Bilgilerinin gizli tutulmasını isteme,*
- *İhbar ikramiyesi isteme*

6.2.2. Vergi İncelemesine Yetkililer Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

VUK'un 135.maddeye göre, vergi incelemesinin amacının temini bakımından incelemeye yetkili olanlar aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

- Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları,¹⁸⁹
- ilin en büyük mal memuru, (Vergi Dairesi Başkanı ya da Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde Defterdar)
- vergi dairesi müdürleri,
- Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar (her hal ve taktirde)

Buna ek olarak, kanunun 72.maddesinde belirtildiği şekilde, takdir komisyonları da inceleme yetkisine sahiptir.

Bu bağlamda, yukarıda sayılanlar dışında vergi dairesi başta olmak üzere diğer kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapanların vergi inceleme yetkisi yoktur.

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlar dışında, vergi dairesine intikal ettirilen raporlar ihbar niteliğinde olup, bu raporlar üzerinden tarhiyat yapılması hukuka aykırı olacaktır. (Eroğlu, 1995, s.208)

3568 sayılı Kanunun genel gerekçesine bakıldığında, Yeminli Mali Müşavirlere verilen tasdik yetkisinin aslında Maliye Bakanlığının vergi denetimi noktasındaki ağır yükünün hafifletilmesi amacıyla verilen bir yetki olduğu görülmektedir. Bu nedenle söz konusu yetkinin vergi inceleme yetkisi olarak nitelendirilmesi doğru olmayacaktır.

Bu konuda son olarak, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 25.maddesi hükümlerine yer vermekte fayda bulunmaktadır. Söz konusu hükümde, büyük ölçekli mükelleflerin 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 20. maddesinin ikinci fıkrasının (b), (c) ve (ç) bentlerinde yer alan Grup

¹⁸⁹ 2011 yılında yayınlanan 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı oluşturularak, Bakanlık bünyesinde vergi incelemesine yetkili olan, Maliye Müfettişleri, Vergi Denetmenleri, Gelirler Kontrolörleri ve Hesap Uzmanları bağlı oldukları Kurul ve Başkanlıklar kaldırılarak "Vergi Müfettişi" unvanıyla uzmanlaşma esasına göre tek çatı altında toplanmıştır.

Başkanlıklarında görev yapan Müfettişlerce, Küçük ve orta ölçekli mükellefler, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 20 nci maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yer alan Grup Başkanlıklarında görev yapan Müfettişlerce inceleneceği, Başkanlığın bu ayrımı belirleyen 24.maddede kayıtlı hadleri dikkate almaksızın vergi incelemelerini yaptırmaya yetkili olduğu ifade edilmektedir.

Bu durumda, Başkanlığın gerek gördüğü durumlarda küçük ve orta ölçekli mükellefleri inceleyen Müfettişlerin büyük ölçekli mükellefleri incelemesi mümkün olduğu gibi, tam tersi durum da mümkündür. Uygulamada Başkanlıkça yapılan görevlendirmeler dahilinde, söz konusu durumlara sıkça rastlanmakta olduğu görülmektedir.

6.2.3. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

Vergi Usul Kanununun 137. Maddesine göre; *“Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.”*

Kanunun *“Bu kanuna veya diğer kanunlara göre”* *“defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan”* lafzından hareketle konunun önce Vergi Usul Kanunu kapsamında belirtilen mecburiyetlere tabi olanlar daha sonra ise diğer kanunlara göre bu mecburiyetleri taşıyanlar olarak iki ayrı şekilde ele alınması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu kapsamında belirtilen mecburiyetlere tabi olanların tespiti için kanunun “Mükellefin Ödevleri” başlıklı ikinci kitabının sırasıyla “Defter tutma” başlıklı ikinci kısmında, “Vesikalar” başlıklı üçüncü kısmında, “Muhafaza ve İbraz Ödevleri” başlıklı altıncı kısmında yer alan ilgili hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

Söz konusu hükümden hareketle, kanunun “Defter tutma” başlıklı ikinci kısmında yer alan 172. Ve 173.maddesinin öncelikle dikkate alınması gerekir.

Bu maddelere göre, gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, gelir vergisi kanununa göre kazançları basit usulde tesbit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler hariç olmak üzere; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest

meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmakla mükellef kılınan gerçek ve tüzel kişiler olarak sayılmıştır.

Hangi işlemlerde ne tür belgeler düzenleneceğine dair usul “Vesikalar” başlıklı üçüncü kısmında belirlenmekte, belge kullanma mecburiyetine dair hükümler yer almaktadır.

Evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz ödevi ise kanunun 253 ila 256.maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre;

Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur kılınmışlardır. Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar ise, 232, 234 ve 235 inci maddeler gereğince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburlardır. Ayrıca, mükellefler Kanuna göre aldıkları vergi karnelerini, işin devam ettiği, Gelir Vergisi Kanununa göre indirimlerle ilgili olanlar bu indirimlerden faydalandıkları sürece muhafaza etmekle yükümlüdürler.

Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibrazını düzenleyen 256. Maddeye göre ise; geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karnelerle vermekle ödevli oldukları bilgilere ait mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri yetkili makam ve memurların talebi üzerine muhafaza süresi içerisinde ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun şekilde, tasdiğe ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere silsile yoluyla ya da doğrudan taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkik edilmesi amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de bu zorunluluk geçerlidir.

Vergi Usul Kanununun söz konusu hükümlerinin vergi incelemesine tabi olanları geniş kapsamda ele aldığı görülmektedir.

Buna ek olarak, verginin konusuna girmekle birlikte faaliyetleri vergiden istisna edilenlerin zaman içerisinde vergilemeden uzak tutan koşulları ihlal etmeleri halinde de, vergi incelemesine alınmaları mümkündür. (Kaneti, 1989, s.169)

Vergi Usul Kanunu dışında diğer kanunlara göre defter tutmakla yükümlü olanların da vergi incelemesine tabi olduğu belirtilmiştir. Bu çerçevede, Türk Ticaret Kanununun¹⁹⁰ 64.maddesine göre her tacir defter tutmakla yükümlü olup bu durum da söz konusu mükelleflerin vergi incelemesine tabi olduğunu göstermektedir.

6.2.4. İnceleme Görevinin Verilmesi ve Görevin Sınırları Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkında yönetmeliğin altıncı maddesinde, inceleme görevinin yazı¹⁹¹ ile verileceği, nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine bu yazılarda yer verileceği düzenlenerek, konu aşağıda yer alan şekilde detaylandırılmıştır.

İncelemenin, bir veya birden fazla vergi türüne ilişkin olarak yaptırılabilceği, inceleme görevini verenlerin tam veya sınırlı inceleme olarak yapmış oldukları görevlendirmenin mahiyetini değiştirmeye yetkili olup, incelemenin mahiyetinin değiştirilme nedeni, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından, nezdinde inceleme yapılana bildirileceği düzenlenmiştir.

Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılabilmekte olup, inceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz.

Görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların yürütülmekte olan incelemeler sırasında tespiti durumunda söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir. Görevlendirme yazısı kapsamında inceleme konusuna girmekle birlikte bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni bir görevlendirme gerektirmez.

Vergi incelemesinin mükellefler için bir yük olmakla birlikte bazı durumlarda inceleme yapılmasını mükelleflerin istediği, bu kapsamda mükelleflerin inceleme isteme ve tam inceleme yapılmasını isteme hakları olduğu, özellikle vergi iadeleri ve VUK'un 116-126.maddeleri kapsamında çözülemeyen vergi ve matrah hatalarıyla ilgili mükelleflerin inceleme talep edebildikleri ifade edilmektedir. (Baykara, 2007b)

¹⁹⁰ 13.1.2011 tarihinde kabul edilerek, 14.2.2011 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹¹ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik md.6/1 "Görev yazısı ekleri, elektronik ortamda gönderilebilir."

Buna ek olarak, vergi idaresinin eşitliğe aykırı işlem tesisi önce rekabeti bozacaktır. Vergi kaçırmanın haksız rekabete sebep olmakla birlikte, aynı sektörde aynı işlemi yapanların incelenmemesi de rekabeti bozacaktır. Bu bağlamda, mükelleflere, oda ve derneklere toplu veya sektör incelemesi istenmesi hak olarak tanınmalıdır. (Kaya, 2016)

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *İnceleme görev yazısını (içeriği eksiksiz olacak şekilde) talep etme,*
- *İncelemenin mahiyetinin değiştirilmesi halinde bunun bilgisinin verilmesini isteme,*
- *İnceleme kapsamında, görev yazısında belirtilen konu ve dönemle sınırlı kalınmasını isteme,*
- *görev yazısında belirtilen konu ve dönemle ilgisi olmayan bilgi ve belgelerin talep edilmemesini isteme,*
- *İnceleme yapılmasını isteme.*

6.2.5. İnceleme Yapılabilecek Dönemler Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

Vergi Usul Kanununun 138.maddesinde sırasıyla, vergi incelemesinin zamanı ve yerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Söz konusu hükümler incelendiğinde;

İnceleme henüz bitmemiş hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar yapılabilmektedir. VUK'un 114.maddesine göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl geçmesi halinde, mükellefe tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır. Bu durumda mükelleflerin, içinde bulunulan yıl cari inceleme yılı kabul edilerek geriye doğru 5 yıl boyunca incelenmeleri mümkündür. Örneğin, 2018 yılı içerisinde yapılabilecek olan incelemeler, 2018(cari yıl), 2017, 2016, 2015, 2014 ve 2013 hesap dönemlerine dair olabilecektir. Bu noktada VUK'un 114.maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre, vergi dairesince matrah takdiri için vergi dairesine başvurulması halinde zamanaşımı duracak olup, bu durumda her hal ve takdirde bir yıl uzayan zamanaşımı süresinde inceleme yapılması mümkün olacaktır.

Vergi incelemesi sırasında, zamanaşımına uğrayacak dönemlerle ilgili olarak, özellikle söz konusu dönemin son ayı içerisinde görevlendirmeler yapılması nedeniyle,

vergi incelemesinin Müfettişler tarafından fiilen bitirilmesi mümkün olmadığından herhangi bir matrah takdirini gerektiren işlem olmamakla birlikte olası vergilerin zamanaşımına uğramaması amacıyla vergi dairesi kanalıyla takdire sevk işlemi yapılması beraberinde birçok ihtilaf doğurmuştur. Yine, mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülükleri ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlıyarak beş yıl olması ve bu sürenin dolması ile bu ödevlerin  dev olmaktan çıkması nedeniyle, zamanaşımına süresi dolan incelemelerle ilgili olarak mükelleflerden defter ve belgelerin istenmesi mümkün değildir.

Söz konusu ihtilafların giderilerek mükellef haklarının korunması ve idarenin etkinliğinin artırılması amacıyla, 2017/1 sayılı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi yayınlanmıştır.¹⁹² Söz konusu genelgede, zamanaşımına uğrama süreci yaklaşan konularla ilgili olarak istisnai olarak sayılıp incelenmesi uygun görülenler hariç olmak üzere, en geç Haziran ayının sonuna kadar vergi inceleme elemanlarına görevlendirme yapılacağı, Ekim ayının sonuna kadar inceleme sonucunda düzenlenen raporların vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirileceği ve matrah farkı olmadıkça takdire sevk yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

138.maddenin son fıkrasında ise, daha önce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olmasının yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani olmadığı belirtilmektedir. Bu durum, idarenin zamanaşımı süresi içerisinde birden fazla görevlendirme yapma noktasında takdir yetkisi olduğunu göstermekle birlikte, daha önce yapılan incelemelerde tarhiyat gerekçesini oluşturan hususların takip eden incelemelerde mükerrer tarhiyat nedeni yapılamayacağı açıktır.

Yine bu noktada değinilmesi gereken bir diğer husus ise, incelemenin geç yapılmasının tamamen idarenin kusuru olduğudur.  denecek vergi ve cezanın artmasına neden olan bu gecikme kanuna dayalı olsa dahi, mükellef haklarının ihlalidir. ( ner, 2006)

Gerçekten de, zamanaşımına uğrayacak döneme dair yapılan incelemeler sonucu tarh edilen vergi üzerinden hesaplanan vergi ziyayı cezasına ek olarak, yaklaşık vergi aslı tutarı kadar gecikme faizi¹⁹³ hesaplanmaktadır.¹⁹⁴

¹⁹² T.C. Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yayımlanan 27.04.2017 tarih ve 53065925-010.06-E.14938 sayılı İ  Genelge için bkz. <http://www.ksavukatlik.com/vergi-inceleme-ve-denetim-ic-genelgesi-sira-no20171/> (Erişim 10.09.2018)

¹⁹³ 62 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile, %1,4 olan gecikme zammı oranı %2 olarak değiştirilmiştir. Bu  er eve de VUK'un 112.maddesi gereğince gecikme zammı oranında gecikme faizi hesaplanması gerektiğinden, bu değişiklik konu açısından daha da önemli hale gelmektedir. Oranlar hakkında bkz.

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *Tespit edilmiş matrah farkı olmaksızın takdire sevk yapılarak inceleme süresinin uzatılmamasını isteme,*
- *Zamanaşımli dönemlerle ilgili olarak iç genelgede belirtilen hususların tüm mükellefler için adil ve eşit şekilde uygulanmasını isteme,*

6.2.6. İncelemenin Zamanı ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

VUK'un 138.maddesinde, İncelemenin ne zaman yapılacağına önceden haber verilmesi mecburi olmadığı madde metninde hüküm altına alınarak, idareye takdir yetkisi tanınmış, incelemenin özelliği ve türüne göre mükelleflerin önceden hazırlık yapmaları gerekse bile buna imkan verilmemiştir. (Eroğlu, 1995, s.209)

Bir başka düzenleme incelemenin gün içerisinde hangi saatlerde yapılacağını düzenleyen ve 140.maddenin 1-3 fıkrasında ve bu doğrultuda Vergi incelemelerinde uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 14.maddesinde yer verilen hükümdür. Hükme göre, tutanak düzenlenmesi ve inceleme yapılan yerin faaliyetini aksatmayacak şekilde emniyet tedbiri alınması dışında, inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz veya buna devam edilemez.

Bu konuya ilişkin olarak Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 14. maddesinde, incelemenin işyerinde yapılması halinde, tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması gerektiği durumlarda faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde bu işlemlerin yapılması hariç, resmi çalışma saatleri dışında mükellefin izni olmadıkça inceleme yapamayacakları düzenlendiğinden, bu noktada işyerinde kalınmamasına özen gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca, incelemenin mükellefin işyerinde yapılması durumunda işyeri faaliyet ve düzeninin bozulmamasına özen gösterilmesi gerektiği de açıkça ifade edilmese de dolaylı olarak anlaşılmaktadır. Zira, mesai saatleri dışında çalışma yapılmasına izin verilen durumlarda bu husus özenle vurgulanmıştır.

<http://www.gib.gov.tr/yaridim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gecikme-zammi-orani>, Cumhurbaşkanlığı Kararı için bkz. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/20.5.62.pdf>, Erişim tarihi 25.10.2018,
¹⁹⁴ Konu hakkında bkz. Hesaplamalar, Gecikme Zammı ve Faizi, https://intvrg.gib.gov.tr/intvrg_side/main.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fcc42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f7 (Erişim tarihi 25.10.2018)

Mükelleflerin yukarıda belirtilen kurallara uygun davranılmasını isteme hakkı vardır. İncelemenin, resmi çalışma saati dışına taşabildiği durumlarda, mükellefin ısrarlı olması iyi niyet karinesiyle açıklanamaz. (Erol, 2010b)

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *İnceleme için hazırlanma süresi verilmesini isteme,*
- *Onay vermediği sürece resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılmaması ve devam edilmemesini isteme,*
- *incelemenin mükellefin işyerinde yapılması durumunda işyeri faaliyet ve düzeninin bozulmamasına ve mesai saatleri dışında işyerinde kalınmamasına özen gösterilmesini isteme,*
- *Tedbir alınması gereken noktada, işyeri faaliyetinin aksatılmamasını isteme.*

6.2.7. İncelemenin Başlaması, Kimlik İbrası Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

VUK'un 136.maddesinde vergi incelemesi yapanların yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulunduracakları ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterecekleri, 140.maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında ise, bir örneği¹⁹⁵ mükellefe verilen incelemeye başlama tutanağı ile incelemeye başlanacağı, işe başlamadan önce incelemenin konusunun mükellefe izah edileceği düzenlenmiştir.

Kanunun işe başlamadan önce incelemenin konusunun mükellefe izah edileceği hükmünden hareketle incelemenin konusunu öğrenme hakkının, Anayasanın beşinci maddesinde ifadesini bulan ve devletin temel amaç ve görevlerinden olan kişinin huzurunun sağlanması ile ilgili olduğu, ayrıca bilgi alma hakkının da bunu gerektirdiği, aksi durumun mükellefi tedirgin edeceği, huzurunu kaçıracağı, idarenin şeffaflığı ile ilgili olup idarenin işleyişini bozacağı değerlendirilmektedir. (Baykara, 2007b)

Madde hükmünden hareketle mükelleflere kolaylık sağlaması adına, Müfettişlerin sahip olacakları ve gösterecekleri kimliklerin ön yüzünde, sadece ad ve soyadları, fotoğrafları, memuriyet unvanları ve inceleme yetkilerinin kolayca anlaşılır şekilde yer almasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

¹⁹⁵ VUK md.140/1-2; Tutanağın bir örneği bağlı olunan birime, bir örneği vergi dairesine gönderilir.

Kimlik gösterilmesiyle kanunun emrine uyulmuş olacağı gibi, mükelleflerin tedirginliğinin giderileceği ve bir takım sahtekar ve dolandırıcıların oyununun önüne geçileceği düşünülmektedir. (Baykara, 2007b)

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 7.maddesinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler yapmak suretiyle, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde işe başlayacakları, 8.maddesinde işe başlama ve incelemeye hazırlık evresi dâhil olmak üzere inceleme sürecinde yapılan yazışma, araştırma ve benzeri hususları içeren inceleme dosyası tutulacağı, 10.maddesinde incelemeye başlamadan önce mükelleflere kimlik ibraz edileceği, 9.maddesinde, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek “İncelemeye Başlama Tutanağı” ile incelemeye başlayacakları düzenlenmiştir. 11.maddede ise, düzenlenecek tutanakta, kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu, incelemenin türü (tam/sınırlı inceleme), incelemeye alınma gerekçesi, incelemenin konusu, inceleme dönemi, inceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati, tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası, mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgiler yer alacaktır.

Aynı maddeye göre, incelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde¹⁹⁶ tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir. İncelemenin süresinin bu tarihler itibarıyla başlıyor olması dikkate alındığında, incelemeye başlama tarihi mükellefler açısından önem arz etmektedir. Görüldüğü üzere, mükellefin imzası bulunmayan ve/veya gıyabında düzenlenen tutanakların vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirildiği tarih incelemeye başlamaya esas alınmaktadır.

Bu durum özellikle VUK’un 371.maddesi kapsamında yer alan pişmanlık ve ıslah hükümleriyle yakından ilgilidir. Zira, söz konusu hükümlerden yararlanılmasının şartlarından biri, mükellef nezdinde incelemeye başlanılmamış olmasıdır. Söz konusu hükümden faydalanmanın 359.madde kapsamında da etkileri olduğu

¹⁹⁶ Bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderilir.

değerlendirildiğinde, özellikle mükellefin imzası olmaksızın düzenlenen tutanakların, daireye intikal ettiği tarih önem kazanmaktadır.

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *İncelemeye başlamadan önce Müfettişin kendisini tanıtarak kimlik göstermesini isteme,*
- *İncelemeye başlamadan evvel konu, kapsam, hak ve yükümlülükleriyle ilgili olarak izahat isteme,*
- *İncelemeye başlanılmasına dair imzalanan tutanağın bir örneğinin verilmesini isteme,*
- *İmzası bulunmayan tutanakların bir örneğinin tarafına gönderilmesini isteme,*
- *Tutanakta yer alması gereken hususların eksiksiz olmasını isteme hakkı,*
- *İmzadan imtina edebilme.*
- *İncelemeye başlanmadan önce dilediği zaman, VUK 371.madde kapsamında pişmanlık hükümlerinden faydalanma.*

6.2.8. İncelemenin Yeri Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

VUK'un 139.maddesinde, incelemenin esas itibarıyla mükellefin işyerinde¹⁹⁷ yapılacağı düzenlenmiştir. Bu kuralın getirilme amacı, inceleme elemanının işyerini görüp, işin özellikleri hakkında bilgi alması, kayıtların gerçeğe uygunluğunu araştırmasını sağlamaktır. (Akdoğan, 1979)

Kural incelemenin işyerinde yapılması olmakla birlikte, iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse incelemenin dairede yapılabileceği düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, kanun hükmünden hareketle, incelemenin mükellefin işyeri ve daire dışında herhangi bir yerde yapılması mümkün değildir.

Görüldüğü üzere, madde metninde, incelemenin dairede yapılması iki farklı durumda mümkündür. Birincisi, madde metninde sayılan hususlar dolayısıyla incelemenin yerinde yapılmasının imkansız hale gelmesi, bir diğer husus ise mükellefin incelemenin dairede yapılmasını istemesidir.

¹⁹⁷ İşyeri VUK'un 156.maddesinde tanımlanmıştır.

Mükellefin incelemenin dairede yapılmasını istemesi durumunda incelemenin dairede yapılabileceği şeklinde yapılan düzenleme, denetim elemanlarına takdir yetkisi bırakmaktadır. Buna göre, mükellef istese dahi, inceleme işyerinde yapılabilir.

İncelemenin dairede yapılacağına karar verildiği ve incelemeye başlama tutanağına dairede inceleme yapılacağı kaydedildiği durumlarda, incelemenin esas itibarıyla yerinin mükellefin işyeri olması ve dairede inceleme yapılmasının inceleme elemanının takdirine bırakılmış olması nedeniyle, dairede yapılan inceleme sürerken aynı zamanda işyerinde inceleme yapılması da mümkün görünmekle birlikte uygulamada, incelemeye başlama tutanaklarında salt dairede ya da işyerinde inceleme yapılacağı hükmü yerine, “dairede ve mükellefin işyerinde” inceleme yapılacağını belirten ibareler konmaktadır.

İncelemenin dairede yani denetim elemanının işyeri adresinde yapılacak olması halinde, incelemeye tabi olanın defter ve belgelerini daireye getirmesi yazı ile istenecek, mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılacaklardır. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilecek, defter belgelerin ibrazı ve haklı mazeret durumunda kanunun 14 ve 17.maddelerine göre on beş günden az olmamak şartıyla süre verilebilecektir.

VUK kapsamında defter ve belgelerin istenmesi noktasında mükelleflere yapılacak tebligatların usulüne uygun olması, defter ve belgelerin ibraz edilmemesine dair müeyyideler nedeniyle oldukça önemlidir.

Bu kapsamda, şekil şartlarına uygun olmayan tebliğ evrakıyla yapılan tebliğin geçersiz olduğu,¹⁹⁸ doğru kişiye tebliğ edilmeyen defter belge ibraz yazısına istinaden re’sen tarhiyat nedeni oluşmayacağı¹⁹⁹ yönünde emsal Danıştay kararları mevcuttur. (Kızılot ve Kızılot, 2009, s.761)

İncelemenin işyerinde yapılacak olması halinde, mükellefe defter ve belgelerini ibraz için yazı yazmaya ve süre vermeye gerek yoktur. (Erol, 2010b) Anında ibraz asıldır. Ancak mükellefin iş hacmi doğrultusunda mükelleflere bir miktar esneklik sağlanması doğru olacaktır. (Çölgezen Batun, 2013a)

İncelemenin dairede yapılacak olması halinde, incelemeye tabi olanın defter ve belgelerini daireye getirmesi için kanun hükmünde süre belirlenmediğinden, Vergi Usul Kanunu’nun 14. maddesi gereği mükelleflere 15 günden az olmamak üzere süre

¹⁹⁸ Danıştay 4.Daire, T.18.11.1996, E.1995/5229, K.1996/4259 (Kızılot ve Kızılot, 2009, s.761)

¹⁹⁹ Danıştay 4.Daire, T.12.05.1999, E.1998/1650, K.1999/1967 (Kızılot ve Kızılot, 2009, s.761)

verilmektedir. Bu husus, 2016 yılında yapılan değişiklik sonrası yönetmelikte açıkça ifadesini bulmuştur. (Gümüş, 2017, s.82)

Bu kapsamda uygulamada mükelleflere gönderilen yazılarda, defter ve belgelerin biraz edilmemesi halinde; Vergi Usul Kanununun 30/3 maddesi uyarınca, vergi matrahının re'sen takdir edileceği, mükerrer 355. madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesileceği, 359/a-2 maddesinde belirtilen kaçakçılık suçunun işlenmiş olacağından aynı kanunun 367. maddesi uyarınca suç duyurusunda bulunacağı ve ek 11.madde kapsamında tarhiyat öncesi uzlaşma hakkında yararlanamayacağı, buna ek olarak KDV Kanununun 29. maddesine göre indirim konusu yapılan KDV'nin aynı kanunun 34 ve 54. maddelerine göre belgelendirilmemiş sayılacağından reddedileceği, mükelleflere açıkça bildirilmektedir.

İbraz etmeme, VUK'un 359.maddesi arasında yer alan kaçakçılık fiileri arasında "gizleme" olarak tabir edilen bir suç olup, işlenen suçun düzenlenecek vergi suçu raporu ile birlikte 367.madde kapsamında alınan ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla ile Savcılığa intikal ettirilmesi zorunludur.

İbraz etmemenin VUK'un 13.maddesi kapsamında, mücbir sebepten²⁰⁰ kaynaklanması halinde, 15.madde gereğince²⁰¹ bu sebep ortadan kalkana dek süreler işlemeyecek, sebebin malum olması ya da belgelendirilmesi halinde de ceza kesilmeyecektir.²⁰²

Yargıtay'a göre, defter ve belgelerin kaybolduklarının veya yandıklarının ileri sürüldüğü durumlarda, ibraz etmeme eyleminin oluşabilmesi için mükellefe tebligat yapılmasına gerek yoktur. Bu durum, her ne kadar tebligatı ilgilendirse de, benzerliği

²⁰⁰ Mücbir sebepler: VUK Madde 13 – Mücbir sebepler:

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.

²⁰¹ Mücbir sebeplerle gecikme: VUK Madde 15 – 13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemeyiz. Bu takdirde tarh zamanasını işlemeyen süreler kadar uzar.

Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.

²⁰² Mücbir sebepler: VUK Madde 373 – Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.

sebebiyle ibraz süresi için de geçerli olabileceği ifade edilmektedir. (Çölgezen Batun, 2013a)

Söz konusu fiil aynı zamanda, VUK'un 30.maddesi çerçevesinde re'sen takdir olunan matrah veya matrah kısmı üzerinden yapılacak vergi tarhiyatına dayanak teşkil etmektedir.

Defterlerin hiç veya süresinde ibraz edilmemesi, KDV indirimlerinin reddedilmesi, VUK'un 359.maddesinde düzenlenen gizleme suçu nedeniyle hapis cezası, aynı kanuna göre özel usulsüzlük cezası kesilmesinin yanında 506 ve 4054 sayılı kanunlara göre idari para cezası kesilmesi gibi yaptırımlara tabi tutulmuştur. Eğer mükellef tacir ise ve istenilen belgeleri mahkemeye ibraz etmezse, defterlerin ispat gücünden yararlanamadığı gibi karşı tarafın defterlerinin aleyhine delil olması gibi ağır yaptırımlarla da karşı karşıyadır. (Baykara, 2007b)

Ayrıca, ibraz etme mecburiyetine uyulmaması durumunda, harici belgelerden hareketle olağan vergi incelemesi yapılabileceği gibi, aramalı vergi incelemesi de yapılabilecektir. (Tokat, 2005)

Bu noktada, yetkililere teslim edilen defter ve belgelerin tutanakla teslim alınması aşamasında, defterlerin yapraklarının tek tek kontrol edilmesi, yaprak sıralamasına, eksik yaprak olup olmadığına, belgelerin en azından adet olarak kaç tane olduğuna dikkat edilerek teslim alınması gerektiği, inceleme elamanlarının iş yoğunluğunun hukuki savunma olarak kabul edilemeyeceği, aksi halde eksik defter ve belgeden hareketle ibraz etmeme yaptırımı uygulamasının hukuken mümkün olmadığı ifade edilmekte ise de, (Erol, 2014b) mükellef haklarını korumaya dair geliştirilen bu görüşün kağıt ortamında tutulan defter ve belgeler ile uygulamada hayata geçirilmesi olanaklı görülmemektedir. Bu anlayışın hakim olması mükellef haklarını koruyacaksa da, ayrı külfetleri de beraberinde getirebilecektir.

Uygulamada, denetim elemanlarının mükellefin işyerine gitmeksizin doğrudan mükelleflere defter belge isteme yazısı gönderdikleri, standart olarak hazırlanan söz konusu yazılarda, *“iş yerinizin müsait olması şartıyla, incelemenin iş yerinizde yapılması da mümkündür. Ancak bu husustaki talebinizi aynı süre içinde Grup Başkanlığımıza yazılı olarak bildirmeniz gerekmektedir.”* hükmü yer aldığı görülmektedir.

Yukarıda yer alan hükümler doğrultusunda, denetim elemanlarının mükellefin incelemenin nerede yapılacağına dair bilgisine başvurmaksızın, defter ve belge istemelerinin usul hatası olduğu değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda yapılması gereken, mümkün olan durumlarda mükellefin işyerine gidilerek ve/veya mükellefin daireye gelmesi halinde nezdinde incelemeye başlama tutanağı düzenlenerek tutanakta yer alması gerektiği yukarıda ifade edilen, inceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati bilgisini tutanağa kaydederek incelemeye başlamak ve buna uygun şekilde dairede ya da işyerinde sürdürmektir. Ancak bu şekilde defter ve belgelerin mükelleften yazıyla istenmesi mümkün hale gelmiş olur.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12.maddesinde incelemenin yapılacağı yer, kanun hükmü doğrultusunda ifade edilmiştir. 11.maddesinde ise, mükelleflerin defter ve belgelerinin yazılı olarak isteneceği, tutanakla teslim alınacağı, yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verileceği, yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerin ibrazı halinde defter ve belgelerin yine tutanak düzenlenmek suretiyle alınacağı, tutanakta, teslim alınan defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzalarına yer verileceği, Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri elektronik ortamda ibraz edebilecekleri düzenlenmiştir.

Vergi İncelemelerinde Uygulama Birliği Sağlama Ve Koordinasyon Genelgesinde,²⁰³ defter belgelerin ibraz edilmemesi hali geniş olarak açıklanmıştır. Bu kapsamda, belgelerin ibraz edilmesi ancak varlığı ispat edilmesine rağmen defterlerin ibraz edilmemesi halinde suç duyurusunda bulunulması gerektiği, defterlerin ibraz edilip belgelerin sunulamaması durumunda incelemenin sıhhatini bozmuyor ise vergi suçu raporu düzenlenmemesi gerektiği, daha önceki incelemelerde KDV indirimlerinin defter, kayıt ve belgelere uygunluğu tespit edilmişse, daha sonraki incelemede ibraz etmeme durumunda KDV indirimlerinin reddedilmemesi gerektiği, bu durumda inceleme konusuyla sınırlı eleştiri yapılabileceği, mükellefin 15 günlük defter belge ibraz süresinin son gününün zamanaşımı dolduktan sonraki bir güne rastlaması halinde eleştiri yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, incelemenin yapılacağı yerin mükellefle birlikte kararlaştırılmak suretiyle incelemeye başlama tutanağında belirtilmesi, defter ve belgelerin sözle değil yazıyla istenmesi, yazıda ibraz edilecek defter ve belgeler ile bunların ibraz yerine, on

²⁰³ T.C. Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yayınlanan 22.02.2017 tarih ve 53065925-612.99-7259 sayılı Genelge için bkz. <http://www.ksavukatlik.com/vergi-incelemelerinde-uygulama-birligi-saglama-ve-koordinasyon-genelgesi/>, Erişim 01.09.2018

beş günden az olmamak üzere ibraz süresine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak yaptırımlara yer verilmesi, ibraz edilmiş defter ve belgelerden, haklarının kullanılması ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için her aşamada suret ve kayıt çıkarma gibi usullerle faydalanabileceğinin mükellefe bildirilmesi önem arz etmektedir.

Defter ve belgelerin ibrazının bir de “susma hakkı” çerçevesinde ele alınmasında fayda görülmektedir.

Bu husus temelde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6.maddesinde düzenlenmekle birlikte, hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamamasını ifade eden Anayasa’nın 38.maddesinde düzenlenmektedir. (Kükrer, 2017, s.127-128) Yaltı’ya göre, susma hakkı ihlalinin ölçütü “zorlama”dır. İdari parası veya hapis cezası zorlama anlamına gelerek susma hakkını ihlal eder. (Yaltı, 2005)

Vergi incelemesinin mali ve bazı durumlarda adli soruşturma olma niteliğinin sonucu olması nedeniyle vergi incelemesinde de mevcut olduğu belirtilen susma hakkı, aynı maddede yer alan suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimsenin suçlu sayılamayacağını ifade eden masumiyet karinesinin tamamlayıcı unsuru olup, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6.maddesinde adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak düzenlenmiştir. Anayasa Mahkemesinin Anayasanın 38.maddesinin idari vergi suçları içinde uygulanabileceği yönünde kararı²⁰⁴ olmakla birlikte, ibraz etmemenin yaptırımı olan “gizleme” suçunun, Anayasa’ya ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesine aykırı olduğu iddiası karşısında hükmün Anayasa’ya uygun olduğuna dair kararı²⁰⁵ da bulunmaktadır. (Baykara, 2007b) Söz konusu karara ilişkin karşı oy yazısında Paksüt; mevzuatımızda ekonomik ve ticari faaliyeti olmakla birlikte hiç defter tutmayan, belge saklamayan ve mükellefiyet kaydı olmayan mükelleflere hürriyeti bağlayıcı ceza verilmez ve usulsüzlük cezasıyla cezalandırılırken, iyi-kötü defter tutan, tasdik ettiren fakat incelemeye sunmayan/sunamayan mükelleflere hapis cezası öngörülmesinin hukuk devletinin muhtelif mevzuat kuralları arasında bulunması gereken denge, adalet ve ölçülülük hususlarına uygun olmadığı, bu nedenle söz konusu durumun Anayasanın 2.maddesine aykırı olduğu ifade edilmiştir. (Çölgezen Batun, 2013a)

Kişinin kendi aleyhine delil vermesini sağlayacak şekilde zorlanması susma hakkının ihlali sonucunu doğurur. Susma hakkının problem alanı vergi hukukunun da

²⁰⁴ Anayasa Mahkemesinin E. 2001/3 K. 2006/3 Sayılı Kararı. Bu konuda bkz. (Baykara, 2005)

²⁰⁵ Anayasa Mahkemesinin 31.1.2007 tarih ve E.2004/31 ve K:2007/11 sayılı Kararı

problem alanıdır. Vergi hukukunda susma hakkı, yani mükellefin aleyhine delil teşkil edebilecek bilgi ve belgeleri daireye vermemesi hakkı, idarenin bilgi ve belgeye ulaşma yetkisinin sınırını oluşturur. (Yaltı, 2006, s.139-140)

Defter ve belge ibraz edilmemesine hapis cezası verilmesi nedeniyle susma hakkına aykırılık ortaya çıktığı, bu aykırılık sorununun, gizleme fiilinin suç olmaktan çıkarılarak, para cezası ve sair idari tedbirlerle desteklenmesi yoluyla çözülebileceği ifade edilmektedir. (Şenyüz, 2013, s.29-40)

Ancak, Anayasa Mahkemesi, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin yaptırımını düzenleyen VUK'un 359/a-2 maddesinde tanımlı "gizleme" suçunun Anayasa'ya ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6.maddesine aykırı olduğu ileri sürülen bir davada, bu hükmün Anayasa'ya uygun olduğuna karar vermiştir. (Baykara, 2007b)

Yargıtay'ın ibraz etmeme konusunda, her ne kadar vergi ziyayı oluşma şartı kaldırılmışsa da, gizlemenin sağlıklı bir vergi incelemesini olanaksız kıldığı bu nedenle de mücbir sebep ve kastı ortadan kaldıran bir sebep olmadıkça vergi ziyanının varlığının kabul edilmesi gerektiği yönünde kararları mevcuttur. (Doğan ve Yavuz, 2014, s.308-309)

Konu hakkında yapılan kapsamlı bir değerlendirmede, ceza hukukuna özgü bir hak olan susma hakkının, vergi hukukunda uygulanması önemli, önemli olduğu kadar sorunlu görülmektedir. Zira Vergi Usul Kanunu, ödenen verginin doğruluğunun araştırılması bağlamında vergi incelemesinin yapılabilmesi ve vergi ile ilgili işlemlerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesini temin amacıyla, bilgi ve belgelerin ibrazını zorunlu kılmış, haklı neden olmaksızın süresinde ibraz etmemeyi ağırlığına göre yaptırıma bağlamıştır. İhmali nitelikte görülen bu eylemin, mükellefin yaptığı kanunsuzluğu bu yolla ortaya çıkarılacağını bilerek, kendi aleyhine olabilecek veya suçlanmasını gerektirecek bir olayı ortaya çıkarabilecek delilleri vergi idaresine vermeme amacıyla yapıldığı, ibraz etmeme fiili için ceza öngörülmesi halinde, ortada susma hakkının kullanımını gerektirecek nitelikte olan, ibraz edilmesi halinde vergi kaçırma eylemi, ibraz edilmemesi halindeyse bu fiili nedeniyle cezalandırma durumu ortaya çıkacaktır. Ancak susma hakkının istisnasız tüm ibraz isteklerine uygulanmasının, gerçek mahiyeti ortaya çıkaracak bilgi ve belgelere ulaşılmasını, adil ve gerçek bir vergi düzeni oluşturulmasını olanaksızlaştıracığı, vergi idaresini biçimselliğin gücü karşısında silahsız bırakacağı, susma hakkının ibraz ödevinde geçerli olmamasının da mükellefin kendi aleyhine delilleri incelemeye sunma noktasında ceza

tehdidiyle zorlanmasını doğuracağı, dolayısıyla devletin vergilendirme hakkı ile mükellefin susma hakkı arasında denge kurulması gerektiği ifade edilmektedir. Susma hakkı, suçlama(isnad) ile başlayan bir hak olması nedeniyle, kullanımının bir suçlamaya bağlı olduğu, bu durumda, örneğin sahte fatura düzenlediği sabit bulunan mükelleflerden fatura alıp kullandığı gibi vergi suçu işlendiğine dair bir takım delillerden hareketle defter ve belgelerin ibrazının istenmesi halinde susma hakkının kullanılabilmesi, bu kapsamdaki mükellefe ceza kesilememesi veya hükmedilememesi, buna karşılık ibraz isteğinin programlanmış denetimler kapsamında yapılmış olması halinde bu durumun susma hakkı kapsamı dışında tutulması, özetle devletin vergilendirme hakkı ile mükellefin susma hakkı arasında dengenin, ibraz talebinden önce vergi kaçırıldığı kuşkusu bulunması ve incelemeye(soruşturmaya) başlanması haliyle susma hakkının işlerliğinin sınırlı tutulmasıyla sağlanabileceği ifade edilmektedir. (Candan, 2016)

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *İncelemenin yapılacağı yerin kendisiyle birlikte tespit edilerek incelemeye başlama tutanağında belirtilmesini isteme,*
- *İncelemenin işyerinde yapılmasını isteme,*
- *İncelemenin dairede yapılmasını isteme,*
- *Defter ve belgelerin, yer alması gereken tüm unsurları içeren bir yazıyla ve usulüne uygun şekilde istenmesini isteme,*
- *Kanuna uygun olarak defter belge ibrazı için süre verilmesini isteme,*
- *Defter ve belgelerin haklı bir sebebe dayanarak ibraz edilememesi halinde münasip süre isteme,*
- *Mücbir sebebin dikkate alınmasını ve kanundan doğan haklarının korunmasını ve uygulanmasını isteme,*
- *Susma hakkı çerçevesinde ibraz etmeme,*
- *Defter ve belgelerin incelemenin sıhhatini bozmayacak şekilde ibraz edilebilmesi halinde gizleme suçunu işlemiş kabul edilmeme,*
- *İbraz için verilen sürenin son gününün zamanaşımı dolduktan sonraki bir güne rastlaması halinde ibraz etmeme,*
- *Daha önce yapılmış incelemelerde tespit edilen KDV indirimlerinin daha sonra yapılacak incelemelerde defter belge ibraz edilmesi halinde reddedilememesi,*

- Defter ve belgelerin tutanak düzenlenmek suretiyle alınması ve tutanak örneğinin verilmesini isteme,
- Tutanakta yer alması gereken hususların eksiksiz olmasını isteme hakkı,
- İmzadan imtina edebilme.
- İbraz edilen defter ve belgelerden, hakların kullanılması ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için her aşamada suret ve kayıt çıkarma gibi usullerle faydalanabilme.

6.2.9. İncelemenin Süresi Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

VUK 140/1-6 maddesinde, vergi incelemelerinin “İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.” Hükümlerine yer verilmiştir.

Madde metnine 7104 sayılı Kanun ile eklenmiş olup, 1.1.2019 tarihinden itibaren madde metnine, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esas olduğu, bu incelemelerde verilebilecek ek sürenin iki ayı geçmemek üzere verilebileceği hükümleri eklenmektedir.

Bu durumda, olağan vergi incelemelerinde tam incelemelerin tam incelemelerin azami on sekiz ay, sınırlı incelemelerin azami on iki ayda bitirilmesi esas olarak belirlenmişken, KDV iade incelemelerinde azami süre beş ay olarak belirlenmektedir.

Bu noktada değinilmesi gereken bir diğer husus ise, idarenin incelemenin bitirilmesi gereken süreyi belirleme noktasında takdir yetkisidir. Zira kanun metnine bakıldığında tam incelemenin “en fazla” bir yıl içinde bitirileceği, ek sürenin ise “verilebileceği” düzenlenmiştir. Aynı husus sınırlı incelemelerde ve KDV iade incelemelerinde de geçerlidir.

Müfettişlerin yaptığı inceleme sırasında farklı mükellef kayıtlarında vergi incelemesini gerektirmeyen tespiti ve kayıt kontrolü olarak ifade edilen karşıt tespitlerin, hangi sürede tamamlanacağı konusunda hüküm yoktur.

Konuya ilişkin olarak, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23.maddesinde, yukarıda belirtilen hususlara ek olarak, incelemelerin mümkün olan en kısa sürede tamamlanacağı, incelemenin süresinde bitirilememesi halinde ek sürenin inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce gerekçeli bir yazı ile isteneceği, ek süre verilmesi halinde incelemenin bitirilememe nedeni ilgili birim tarafından nezdinde inceleme yapılana yazılı olarak bildirileceği, inceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği hallerde, incelemenin kalan süre içinde tamamlanacağı, sınırlı incelemenin tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresinin sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanacağı, ek süre de dahil olmak üzere incelemenin süresinde bitilemediği hallerde durumun gerekçeli bir yazıya bağlanacağı, bu durumda görevli hakkında disiplin hükümlerinin uygulanabileceği, İncelemenin neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceği, evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani olmadığı, 23/A maddesinde ise uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimine ilişkin hükümler çerçevesinde bilginin sağlanmasına yönelik gerçekleştirilecek araştırmalar öncelikli olarak ele alınacağı ve en kısa zamanda tamamlanacağı, bu sürenin, bilgi talebinin Başkanlığa ulaştırıldığı tarihten itibaren iki ayı geçemeyeceği hükümlerine yer verilmiştir.

İncelemenin zamanında bitirilememe durumlarından tatmin olmayan mükelleflerin, hukuken geçerli neden olmaksızın incelemenin uzatıldığı gerekçesiyle dava yoluna başvurusu ve yürütmenin durdurulması yoluyla inceleme yapılmasının dava sonuçlanana dek devam ettirilmesini engelleyebileceği böyle bir durumda zamanaşımının da gündeme gelebileceği ifade edilmektedir. (Ozansoy, 2010)

Bu noktada, kanunla getirilen sürelerle uyulmamasının müeyyidesinin kanunda belirtilmemiş olması, buna karşılık incelemenin zamanaşımı süresi içinde yapılabileceğinin belirtilerek müeyyide olarak disiplin cezası uygulanabileceği şeklinde düzenleme yapılmış olması, sürelerin idare tarafından iç işleyişe yönelik olarak dikkate alındığı şeklinde değerlendirilmektedir.

Bir görüşe göre ise, incelemenin süresinde bitirilememiş olmasının, biri incelemeyi yapan hakkında disiplin hükümlerinin uygulanması yoluna gidilmesi, diğeri

ise nezdinde inceleme yapılanın maddi ve ticari itibar kaybı zedelenmesi gibi gayri maddi nitelikte ağır ve özel zarara uğraması halinde bu zararların, İYUK'un 13. maddesi kapsamında hizmet kusuru kapsamında idari davada istenmesidir. (Candan, 2016)

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 75.maddesinde yapılan, Müfettişlerin işlerini kendilerine belirtilen süre içinde bitirecekleri, aksi durumda Başkanlığa bilgi verecekleri ve izin verilmedikçe işlerini başkalarına devredemeyecekleri yönündeki düzenleme bu durumu değiştirmemekle birlikte, mükelleflere idarece tanınmış bir güvencedir.

Yapılan düzenlemeler bütüncül olarak incelendiğinde, idarenin incelemeyi en kısa sürede bitirmeyi hedeflediği, incelemenin bitirilmesi esas tutulan sürelerin “en fazla” olarak belirlenmesi ve takdir yetkisi verilmesinin bu amaca hizmet ettiği, iade incelemeleri için sürelerin azaltılmasının da bu amaç doğrultusunda yapıldığı, bu nedenle de tam ve sınırlı incelemeler ile iade incelemeleri için kanunla belirtilen sürelerden daha kısa süreler vererek takdir yetkisini mükellef lehine kullanacağı görülmektedir. Zira uygulamada bu yöndedir. Örneğin sınırlı incelemeler için idare tarafından verilen ilk süre 6 ayın altında tutulabilmekte, ek süre verilmeyebilmektedir.

İncelemeler sonucunda, kanunda belirtilen sürede tamamlanmayan inceleme raporunun işleme konması durumunda tarhiyatın hukuksal dayanağının sakat olacağı yönünde görüşler de bulunmaktadır. (Şahin,2018b)

Bu görüşlerde, süresinde bitirilmeyen vergi incelemesinin VUK'un 140.maddesinin beşinci fıkrası hükmünden hareketle, vergi kanunlarına aykırı düzenlenmiş vergi inceleme raporu olarak ele alındığı ve hukuka aykırı bu işleme dayalı tarhiyatların iptal edilebileceği görülmektedir.

Bu kapsamda, VUK'un 138.maddesi çerçevesinde, zamanaşımı süresi içerisinde aynı gerekçe ile inceleme yapılmasında herhangi bir sınırlama olmaması nedeniyle, 6009 sayılı Kanun ile getirilen 140.maddedeki süre sınırlaması kapsamında süresinde bitirilemeyen işler ile ilgili yeniden görevlendirme yapılmasının mümkün olmadığı değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, mükelleflere 138.maddeden daha yeni olan 140/1-6. maddelerinde yapılan düzenlemeyle getirilen süre hakkı, mutlak hak olarak görülmekte, bu sürelerin başka bir kanun hükmü ile etkisizleştirilmesinin kabul edilemeyeceği ifade edilmektedir.(Erol ve Elmas, 2014a)

Diğer açıdan bakıldığında ise, VUK'un 140.maddesiyle getirilen süre düzenlemesinin mutlak hak ve dolayısıyla zamanaşımı niteliğine bürünmesi halinde, bu

durumun 138.madde kapsamında inceleme yapılabilirliğin ortadan kaldırılması anlamına geleceği değerlendirilmesi yapılması da mümkündür.

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *İncelemenin mümkün olan en kısa sürede bitirilmesini isteme hakkı,*
- *İncelemenin süresinde bitirilmesini isteme,*
- *İncelemenin idarece belirtilen sürede bitirilmesini isteme hakkı,*
- *Ek süre taleplerine dair gerekçeli yazıyı isteme,*
- *Ek süre dahil incelemenin süresinde bitirilememesi halinde sebebini içeren gerekçeli yazıyı isteme,*
- *Ek süre dahil incelemenin süresinde bitirilememesi ve gerek görülmesi halinde disiplin cezalarının uygulanmasını isteme.*
- *Ek süre dahil incelemenin süresinde bitirilememesi ve maddi ve/veya manevi zarara uğranılması halinde hizmet kusuru kapsamında uğranılan zararın giderilmesini isteme hakkı.*

6.2.10. Vergi İncelemesinde Temsil ve Yardım Alma Hakkı Kapsamında Mükellef Hakları

Türk vergi hukukunda kanuni temsil ve iradi temsil hakkı verildiği görülmektedir. Bu bağlamda VUK kapsamında yer alan düzenlemeler ışığında, inceleme sürecinde, mükelleflerin kendilerini bizzat temsil etmesi, kanuni temsilciler aracılığıyla temsil edilmesi, avukat olması zorunlu olmayan vekili aracılığıyla temsil edilmesi mümkündür.

Yasalarımızda, mükellef veya vergi sorumlularının, fiil ehliyetine sahip olmaması, tüzelkişi olması ya da kendi iradesiyle işlemleri başkasının yapması için temsilci kullanma hakkından yararlanmaları detaylıca düzenlenmiştir. (Şenyüz vd. 2018, s.139)

Uygulamada inceleme sürecinde, incelemeye yetkililerce talep edilen bilgi ve belgelerin hazırlanması, verilmesi ve izah edilmesi gibi birçok noktada, mükelleflerin yardıma ihtiyaç duyduğu olabilmektedir. İşletme ve işlem hacmi büyüdükçe daha karmaşık bir hal alan vergi ve muhasebe uygulamaları noktasında, mükelleflerin, işletme ortaklarının gerek mevzuat gerekse de işlemsel bazda bu sürece tek başına hükmedebilmesi, istenenleri tek tek hazırlayıp sunması ve izah etmesi de dahil olmak üzere tüm bu sürecin mükelleflerin bizzat kendisi tarafından yürütülmesi zor bir hal almakta ve hatta fiilen imkansız olmaktadır.

Bu noktada, mükelleflerin, vergi incelemesi sürecinde kendisini temsile yetkili birini belirlemesi mümkündür. Bu bağlamda, yasal olarak yetkilendirilmiş olmak kaydıyla incelemenin yürütülmesi aşamasında Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Avukat ve Yeminli Mali Müşavir bulundurabilmesi de mümkündür.

Müşavir ve avukat savunma hakkı ile ilgili olmakla birlikte, vekil bir işin görülmesi ile ilgilidir. Bu çerçevede, kişiler birini vekil tayin ettiği halde, ayrıca kendi sözleşmeli müşaviri olması zorunlu olmayan müşavir, avukat veyahut her ikisini de yanında bulundurma ihtiyacı duyabilir. (Baykara, 2007b)

Bu noktada, incelemeye yetkili kişilere, ayrıca resmi vekaletname gerekmeksizin sunulacak bir muvafakat ile inceleme ile ilgili bazı konularda bazı kişilerin görüşme, bilgi ve belge sunmalarının mümkün kılınması elzem olup, yapılacak bu düzenlemenin, vergi mahremiyeti açısından da inceleme sürecini rahatlatıcı etkisi olacağı değerlendirilmekle birlikte bu konuda da adım atıldığı görülmektedir.

2017/1 sayılı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesinde belirlenen²⁰⁶ ve Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcısı Muhsin Atçı tarafından daha önce bahsedilen sunumu kapsamında “Mükellef Hakları Kapsamında Yapılanlar” başlığı altında sunumun 9.sayfasının dipnotunda bu husus şöyle açıklamaktadır. (Atçı, 2017)

“Nezinde inceleme yürütülen gerçek kişilerde kendisi, tüzel kişilerde kanuni temsilcisi, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bu teşekkülleri idare edenler tarafından hazırlanan imzalı bir muvafakatnamenin verilmiş olması şartıyla, 3568 sayılı Kanun kapsamında yetkisi bulunan meslek mensupları ile avukatlar veya mükellefler tarafından belirlenen diğer kişilerin, mükellefle birlikte veya mükellef olmaksızın vergi incelemesini yürütenlerle inceleme ile ilgili olarak görüşmesi, bilgi ve belge sunması mümkün olup, muvafakat verilen bu kişilerden ayrıca resmi vekaletname istenmeyecektir. Diğer taraftan anılan kişilere verilen muvafakatnamenin bir örneği, kendilerine ait tarh dosyasına konulmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilecektir.Söz konusu muvafakatname için özel bir şekil şartı aranmayacaktır. Bu muvafakatnamenin vergi incelemesini yürütenlerin huzurunda düzenlenebilmesi veya öncesinde düzenlenerek inceleme elemanına ibraz edilmesi mümkündür.”

Her ne kadar yapılan iç düzenlemeler mükellefler ile henüz paylaşılmamış olsa da, bu açıklama temsil ve yardım hakkı ile ilgili yeni bir bakış açısı getirildiği görülmektedir.

²⁰⁶ İç genelge için bkz. <http://www.ksavukatlik.com/vergi-inceleme-ve-denetim-ic-genelgesi-sira-no20171/>, Erişim 10.09.2018

Bu çerçevede, mükellefler şekil şartına bağlı olmaksızın düzenleyecekleri muvafakatname ile herhangi bir kişiyi, incelemeye yetkili ile görüşme, bilgi ve belge sunmaya yetkilendirme hakkı kazanmışlardır.

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *Kendisini temsil ile ilgili olarak birini temsilci olarak belirleme,*
- *Yasal olarak yetkilendirilmiş, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Avukat ve Yeminli Mali Müşavir bulundurabilme,*
- *İncelemeye yetkili ile görüşme, bilgi belge sunma konularında bir kişiyi resmi vekaletname gerekmeksizin muvafakatname ile yetkilendirebilme.*

6.2.11. İncelemenin Konusu, Yöntemleri, Türleri Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

6.2.11.1. İncelemenin Konusu

Vergi incelemesinin konusunu, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla, mükellefin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde hatalı ve hileli işlem olup olmadığı, kanuni ölçülere uyulup uyulmadığı ve vergi kaybı olup olmadığının kontrol ve tespit edilmesi, düzeltilmesi ve gelecekte tekrar edilmesinin önlenmesi oluşturmaktadır. Hileli işlemler, kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, işlemten önce veya sonra kayıt, uydurma hesap kullanımı, belge sahtekârlığı ve bilanço maskeleyesi başlıkları altında sayılabilir. Kasıt unsuru barındırmayan hatalı işlemler, matematik, kayıt, rakam, hesap ve değerlendirme hataları, borç ve alacak tarafın karıştırılması ile unutma ve tekrar başlıkları altında toplanabilir. (HUD, 2015, s.73-83)

6.2.11.2. İncelemenin Yöntemleri

Vergi incelemesinin amacına ulaşmak için Vergi Müfettişleri tarafından birçok inceleme ve/veya denetim yöntemine başvurulmaktadır. Bu yöntemler, kanunların kendisine imkan verdiği ölçüde defter ve belgeler üzerinde olabileceği gibi, haricen yapılan çalışmalarda kullanılan yöntemler de olabilmektedir. VUK'un idarenin ve mükelleflerin sorumluluklarını düzenleyen maddeleri ile incelemeye veri sağlayan maddelerinin bu noktada yardımcı olduğu söylenebilir.

Vergi denetiminde kullanılan, kişi ve kuruluşların (mükellefin, alıcıların, resmi ve diğer kuruluşların, bilirkişilerin ve uluslararası anlaşmalar kapsamında alınanlar)

bilgisine başvurma, defter ve belgelerden , vergi dairesi kayıtlarından, istihbarat arşivinden, harcama ve tasarruflardan(yaşam standardı) ve son olarak envanter ve randımandan yararlanılarak delil toplanabilir. (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.106-132)

İnceleme yöntemleri arasında ilk örnek olarak, VUK'un 134.maddesi kapsamında gerekli görülmesi halinde başvurulabileceği belirtilen **fiili envanter ve beyannamede gösterilmesi gereken unsurların incelenmesi** gösterilebilir. Belli bir zamanda işletmede mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmek suretiyle fiili envanter yapılarak daha sonra kayıtlarla karşılaştırılıp fark olup olmadığı test edilebileceği gibi, fiilen tespit olmaksızın kaydi envanter de yapılabilir. Bu suretle, belgesiz alış ya da satış yapıldığı sonucuna ulaşılabilmektedir. Yine bu kapsamda, diğer vergi denetim yolları sayılabilir. Şöyle ki, denetim elamanları tarafından idareden **yoklama** yapılması talep edilebileceği gibi, mükelleflerden doğrudan **bilgi talep edilmesi** de mümkündür. Normal bir vergi incelemesiyle tespit edilemeyecek hususların varlığı ve diğer şartların sağlanması halinde VUK hükümlerine uygun olarak yapılacak bir **arama**, el koyma işlemi yoluyla da vergi incelemesi yürütülebilmektedir. Kanunların emsal bedelin tespitine dair belirlediği yöntemler de, konuyla sınırlı kullanılabilecek yöntemler arasında sayılabilir.

Bunlara ek olarak, randıman yapılabilmesi gibi, mal alınan ya da satılan mükellef kayıtları üzerinde karşıt tespit yapılabilir. Mükelleflerin mali tablolarının analiz edilmesi de başka bir inceleme yöntemidir. (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.213-219)

Uygulamada, Müfettişlerin yaptığı inceleme sırasında KDV İade talebine dair incelemelerde Gelir İdaresi Başkanlığının **analiz raporlarından** ve benzer risk analizlerinden yararlandığı bilinmektedir.

Bu noktada Vergi İncelemesinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Rehberinde de yer verildiği üzere, vergi incelemesinin her safhasında inceleme elemanından bilgi isteme hakkı, mükellefler tarafından kullanılabilir.

Bu noktada, talebi üzerine mükellefe vergi incelemesiyle ilgili verilecek bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında olamayacağı tabidir.

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *İş yaptığı gerçek ve tüzel kişilerden, bilgilerin yazıyla talep edilmesini isteme,*
- *Vergi mahremiyeti kapsamında olmamak kaydıyla vergi incelemesiyle ilgili bilgi isteme.*

6.2.11.3. İncelemenin Türleri

Vergi incelemesi, kapsamı, akışı, sürekliliği, incelenecek yükümlü sayısı, kaynağı (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.184) ve yöntemi (Başkan, 2016, s.26)gözetilerek tasniflenmektedir.

6.2.11.3.1. Kapsamı Açısından İnceleme Türleri (Tam İnceleme-Sınırlı İnceleme-Kısa İnceleme)

Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkında yönetmeliğin 3.maddesinde **tam inceleme**; bir mükellef hakkında bir veya birden fazla vergi türü itibariyle bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin, bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi olarak tanımlanmaktadır. Aynı maddede **sınırlı inceleme** ise, tam inceleme dışında kalan vergi incelemeleri olarak tanımlanmaktadır.

En akılcı ve gelişmiş vergi incelemesi şekli olarak ifade edilen tam incelemeler, bir işletmenin geçmiş bir hesap dönemine ait kayıt ve hesaplarının, bütün inceleme safhalarını ve matrah unsurlarını kapsayacak şekilde, her türlü vergi bakımından incelenmesini ifade ederken, sınırlı incelemeler ise bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin olmak üzere matrah unsurlarının belli bir konu ve belli bir kısmıyla sınırlı olarak incelenmesidir. (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.184-185)

Ticari ve zirai kazancı olan bir mükellefin, bir hesap döneminde hem ticari hem zirai kazancının incelenmesi tam, sadece ticari kazancı çerçevesinde amortisman uygulamasının incelenmesi ise sınırlı incelemeye örnek gösterilebilir. (HUD, 2015, s.46)

İncelemenin türünün belirlenmesi, incelemenin kapsamına ve süresine olan etkileri dahilinde önemli görülmektedir. İncelemeye başlama tutanağı incelemenin türü, kapsamı ve süresini belirlemesi, inceleme sürecindeki hakların başlamasına vesile olması gibi nedenlerle bir anlamda, mükellefle inceleme elemanı arasında bir sözleşme olarak değerlendirilmektedir. Tam inceleme yapılması halinde, inceleme elemanı matrahı oluşturan tüm işlemlere dair bilgi isteyebilecekken, sınırlı inceleme olması

halinde mükellef, bilginin incelemenin sınırı içinde olup olmadığı noktasında özel bir dikkat içinde olabilecektir. Yine incelemenin türüne göre, incelemelerin bitirilme süresi değişken olup, bu noktada kanunda belirtilen sürede tamamlanmayan inceleme raporunun işleme konması durumunda tarhiyatın hukuksal dayanağının sakat olacağı yönünde doktrinde yaygın görüş bulunmaktadır. (Şahin,2018b)

6.2.11.3.2. Yükümlü Sayısına Göre İnceleme Türleri (Toplu İnceleme-Münferit İnceleme)

Belli bir sektör ya da iş kolundaki işletme ve mükelleflerin aralarındaki yatay ve dikey ilişkiye göre yatay kesit veya dikey kesit şeklinde incelenmesi **toplu inceleme**, önceden belirlenen ilkelere göre incelenecek mükelleflerin ferdi olarak incelenmesi ise **münferit inceleme** olarak tanımlanmaktadır. (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.187)

6.2.11.3.3. Kaynağına Göre İnceleme Türleri (Normal İnceleme-İhbarlı İnceleme-Karşıt İnceleme)

İncelemeler kaynağına göre; herhangi bir özel nedene dayanmaksızın önceden belirlenmiş kriterlere göre seçilen mükelleflerden bilgi alınarak başlanıp, onun katkılarıyla sonuçlandırılan **normal inceleme**, (HUD, 2015, s.47) anayasal haklara müdahale niteliğinde olup, psikolojik sonuçları ve prestij kaybı gibi mükellef için olumsuz sonuçları bulunan, hakkında vergi kaçırdığına dair ihbar, bilgi ya da bulgu bulunan mükellefler nezdinde özel bir nedenle başlatılan **ihbarlı inceleme** ve bir başka mükellef nezdinde inceleme yapılırken bu mükellefle ilgili kimselerin defter ve belgeleri üzerinden kayıtların doğruluğunu teyit için araştırma niteliğinde olan **karşıt inceleme** olarak tasniflenmektedir. (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.187) Bu tanımlara göre normal incelemeler için olağan, ihbarlı incelemeler için ise olağan dışı inceleme tanımlamaları da kullanılmaktadır. (Başkan, 2016, s.27)

6.2.11.3.4. Yöntemine Göre İnceleme Türleri (Normal İnceleme-Aramalı İnceleme)

Bu ayırım, (Başkan, 2016, s.26) kaynağına göre inceleme türleri bölümünde tanımlanan **normal incelemelerin** karşısına, **aramalı vergi incelemesi** konularak yapılmaktadır.

6.2.11.3.5. Sürekliliğine Göre İnceleme Türleri (Sürekli İnceleme-Devresel İnceleme)

Belli bir dönem esas alınıp, her incelemenin bir önceki incelemenin bitmesini takiben başlayacak şekilde mükelleflerin birkaç yıl arayla incelenmesi **sürekli inceleme**, (Şeker, 1994, s.122) zamanaşımı süresi içerisinde mükelleflerin hiç değilse bir kez incelenmesi ise **devresel inceleme** (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.186) olarak tanımlanmaktadır.

6.2.11.3.6. Akışa Göre İnceleme Türleri (İleriye Doğru İnceleme-Geriye Doğru İnceleme)

İncelemenin akışına göre incelemeler; incelemeye belgelerden başlanarak esas kayıtlara, hesap ve bilançoya ve nihayet beyannameye kadar gidilen **ileriye doğru inceleme** ve genel olarak vergi incelemenin yapılaş şekli olup incelemeye beyannameden başlayarak oradan sırasıyla bilanço ve defter, kayıt ve belgelere inilen, sonuçtan kaynağa doğru seyir izleyen **geriye doğru inceleme** olarak tasniflenmektedir. (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.186)

6.2.12. İncelemede Mükelleflerin ve İncelemeye Yetkililerin Ödevleri ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

Mükelleflerin inceleme sırasında uymakla mükellef olduğu ödevler, kanunun amir hükümlerinde yer alan defter ve belge düzenine uyarak kayıtları belgelendirmek ve gerektiğinde bunları ibraz etmek başta olmak üzere, esasen kanunun 257.maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre mükellefler aşağıdaki ödevleri yapmaya mecburdur.

- İşletmenin durumuna göre, incelemeye yetkili memura çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatleri içinde çalışmasını sağlamak;
- Hem iş sahibi hem de işletme çalışanlarına şamil olmak üzere, inceleme ile ilgili istenen her türlü izahatı vermek
- Gerek görülmesi halinde, incelemeye yetkili memurun iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak;
- Emlak Vergisi Kanununun 31. maddesine göre Maliye Bakanlığınca yetkili kılınan memurlara, rayiç bedel tespitinde değeri belirlenecek bina ve araziye

gösterip gezdirmek, bu gibi gayrimenkullerin genel durumuna, kullanılış tarzına ve kirada ise kiranın miktarına bağlı her türlü bilgileri vermek (Bu fıkra yazılı mecburiyetler kiracıları da kapsar.)

- 134. madde gereğince, işletmede envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin sonuçlanması için gerekli yardım ve kolaylığı göstermek.

Mükelleflerin en temel sorumluluğu vergi beyannamesini vermektir. (Ömür, 1995) Ayrıca, mükelleflerin vergi matrahını doğru beyan etmeleri ve ödenmesi gereken vergiyi vadesinde ödemeleri de beyan ve ödemeye dair yükümlülüklerindendir. (Hak, 2016)

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 41.maddesinde Müfettişlere, verilen iş ve görevleri süresinde ve eksiksiz olarak tamamlama, mesleki saygınlık ve güven duygusunu sarsmama, nazik, ölçülü, saygılı davranma gibi sorumluluklar yüklenmiştir. Ayrıca, Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkında yönetmeliğin 5.maddesinde vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkeler şu şekilde sıralanmış ve incelemeye yetkili olanların bu hususlara uyması zorunlu tutulmuştur.

- “a) Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek.*
- b) Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek.*
- c) Mükelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak.*
- ç) Mensubu oldukları kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olduğunu davranışlarıyla da göstermek.*
- d) Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak.*
- e) Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek.*

- f) Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak.*
- g) Görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak.*
- ğ) Başkanlıkça belirlenen diğer ilke ve standartlara da bağlı kalmak.”*

Yukarıda yer alan ilk bent hükmünden hareketle, mükelleflerin hak ve hukukunun gözetilmesine dair atılmış en önemli adımlardan biri, ismi mükellef hakları genelgesi olmakla ve doğrudan mükellefleri ilgilendirmekle birlikte, henüz içeriği resmi olarak mükellefler ile paylaşılmayan Vergi Denetim Kurulu tarafından yayınlanan Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesidir. Bu kapsamda 21 ayrı maddede mükelleflerin hakları sıralanmış, bir anlamda da incelemeye yetkililerin ödevleri belirlenmiştir. Bu nedenle genelgeye, “Vergi İncelemesinde İnceleme Elemanlarının Yükümlülükleri Genelgesi” (Darıcı,2017) nitelemesi yapıldığı da görülmektedir. Yukarıda yer alan son bentten hareketle Kurul tarafından yayınlanan etik ilkeler de bu kapsamda atılmış önemli bir adımdır.

Ayrıca, mükelleflerin çalışma kapsamında temel ve ikincil mükellef hakları olarak tanımlanarak üzerinde durulan hakları başta olmak üzere, diğer yasal düzenlemeler ve bildirgelerde ifadesini bulan hak ve hukukuna vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından riayet edilmesi gerektiği açıktır.

Vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkeler arasında sayılmamakla birlikte, Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkında yönetmeliğin 15.maddesinde, Vergi Usul Kanununun 5.maddesinden hareketle vergi mahremiyetinin korunması hükümlerine yer verilmiştir. Görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması gerekli diğer hususları vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ve maddede sayılan diğer görevliler ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Bu yasak ilgililer görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder.

Bahsi geçen sır saklama mükellefiyetinin görevden ayrıldıktan sonra dava zamanaşımı süresince devam edeceği düşünülmektedir. (Donay, 2008, s.170)

Yasağın vergi incelemesi sırasında ve sonrasında devam ediyor olması, vergi incelemesi sırasında ve sonrasında vergi mahremiyetini isteme hakkını gündeme getirmektedir. (Erol, 2010c)

Bilindiği üzere, VUK'un 362.maddesine göre, vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılmaktadır.

Yine VUK'un 140.maddenin birinci fıkrasının beşinci bendinde mükelleflerin temel haklarına etki edecek bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu düzenleme ile Müfettişlerin Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri açıkça düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *Hak ve hukukunun gözetilmesini isteme,*
- *Kendisine ve ilişki içinde olduğu kişilere karşı nazik, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranılmasını isteme,*
- *İncelemeye yetkililerin, yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda saydam, tarafsız, dürüst, hesap verilebilir ve öngörülebilir olmasını isteme,*
- *Ödemesi gerekenden fazla vergi ödememe,*
- *İncelemede lehine tespit edilen hususlarda, lehine düzeltme yapılmasını isteme,*
- *Belirlenen etik ilke ve standartlara uygun davranılmasını isteme,*
- *Vergi incelemesi sırasında ve sonrasında, vergi mahremiyetinin korunmasını isteme.*
- *Vergi mahremiyetinin ihlali halinde cezai yaptırım talep etme.*

6.2.13. İnceleme Tutanakları Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

Vergi Usul Kanununun 141.maddesinde, inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabileceği, bu durumda ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunların da tutanağa geçirileceği, bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye verilmesinin zorunlu olduğu, ilgililerin tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını içeren defter veya belgelerin, nezdinde inceleme yapıldan rızasına bakılmaksızın alıkonacağı ve inceleme neticesinde tarh edilen

vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmeyeceği, defterlerin suç delili olmaması şartıyla, ilgililerin her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilecekleri,143.madde kapsamında aramada bulunan defter ve vesikalara dair hükümlerin bu defter ve belgeler içinde geçerli olacağı ve 144.maddenin dördüncü ve son fıkrasında belirtilen beyanname verme ödevine dair hakların ise bu mükellefler içinde geçerli olacağı düzenlenmiştir.

Konuya ilişkin düzenlemelerin Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16 ve 17.maddelerinde düzenlendiği görülmektedir. Yönetmelikle yukarıda belirtilen hükümlere ek olarak, bu tutanakların taslaklarının, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulacağı, tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmeyeceği, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun mükellefe izah edileceği, ilgililerin tutanakları imzalamaları için zorlanamayacağı, alıkonulan defter ve belgeler yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanacağı ve vergi dairesinin, kendisine gönderilen defter ve belgelerin muhafazası için gerekli tedbirleri alacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Bu noktada, tutanakların iki gün öncesinde verilmesi düzenlemesi, bu düzenlemenin en az 2 gün şeklinde anlaşılmasını mümkün kılmaktadır. Zira mükellefe tanınan bu hak için belirlenen süre, Müfettişi sınırlayıcı, mükellef hakkını gözetici bir sınırlama içermektedir.

Ayrıca, tutanakta yer alması gereken hususları düzenleyen 17.maddede düzenlenecek tutanaklarda, tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, ilgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları, vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgelerinin var olması halinde bunlar, tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade, nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu, tutanağın taslak halinin 16 ncı maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu,

mükelleflerin rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifadeye yer verileceği düzenlenmiştir.

Şu ana dek yer verilen hükümler dikkate alındığında, zorunlu bir şekil şartı olmayan ve vergi incelemeye yetkililerce gerek görülmesi halinde düzenlenebilen vergi inceleme tutanağı, bir anlamda tespit edilen hususların mükellefin bilgisine sunularak bilgi almasının temin edilmesi, konu hakkında bilgisine başvurulması, itirazlarının dikkate alınması yollarıyla inceleme sonucunda düzenlenecek raporların gerek hukuki olmasının temin edilmesi gerekse de bu raporlara istinaden yapılacak işlemlerin delillendirilmesi amaçlarına hizmet etmektedir.

Bu şekliyle, VUK'un 3.maddesinde düzenlenen "İspat" müessesinin doğru işletilmesi amacına da hizmet ettiği söylenebilir.²⁰⁷ Zira, uygulamada inceleme sonucunda mükellefin hukukunda bir değişiklik yaratacak tespite varılmaması hallerinde tutanak düzenlenmeksizin incelemenin sonuçlandırıldığı da görülmektedir.

Mükellefin uygulamalarla ilgisinin olmadığını belirterek itiraz veya dava açması hallerinde idare ispatla yükümlüdür. VUK'un 3.maddesinde düzenlenen bu husus, ispat (kanıt) hakkı olarak ele alınmakta ve bir anlamda mükellefi vergi idaresinin işlemlerinden koruduğu ifade edilmektedir. (Kükreler, 2017, s.124)

İnceleme tutanağını imzaya davet edilen mükelleflere talep etmesi halinde tutanak imza tarihinden en az iki gün önce taslak tutanak verilmesi, son yıllarda mükellefler lehine atılmış önemli bir adımdır. Zira, eski uygulamada mükelleflerin imza gününe dek herhangi bir bilgi sahibi olmadığı tutanaklarda yer alan tespitleri, imza için geldiği gün görmesi neticesinde neye itiraz edeceğini bile değerlendirme şansı yoktu. Bu durumda mükellefler kimi zaman yüzlerce sayfa tespit içeren tutanakları, imza için geldiği gün içerisinde değerlendirmek ve itiraz etmek durumundaydı. Getirilen taslak tutanak uygulaması ile mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla iki gün öncesinden bu taslakları görmesi ve itiraz ve değerlendirmelerini açıkça ortaya koyması imkanı sağlanmıştır. Böylelikle, açıklanması mümkün olan tespitlerle ilgili olarak mükelleflerin kendilerini incelemenin son anına dek savunması, bazı tespitlerin rapor değerlendirme aşamasında dinlenme

²⁰⁷ B) 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. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

talebine gerek kalmayacak şekilde tutanaktan çıkarılması imkanı gelmiştir. Bu durum, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü için de oldukça önemlidir. Uygulamada tutanaklar hazırlanırken bir yandan da raporlar hazırlanmakta, bu sayede tutanak imzalandıktan sonra rapor yazım aşamasında göz ardı edilen yeni bir durumun ortaya çıkması halinde yeni bir tutanağa gerek kalmaksızın rapor yazım aşaması da genelde aynı anda tamamlanmaktadır.

Mükelleflerin itiraz ve değerlendirmelerinin tutanağa alınması ve imzadan imtina etme hakları dikkate alındığında, inceleme tutanağında anlaşmaya varılması şart koşulmamıştır. Ayrıca, defter ve belgelerin alıkonulmasına dair hükümler dikkate alındığında, vergi incelemesinin amacına ulaşması için delillerin yargı kararına dek korunması idareye hem bir görev hem de bir sorumluluk olarak yüklenmiştir. Tutanağın imzası sırasında mükelleflerin itirazlarının kayda alınması kendileri için bir haktır. Söz konusu hakkın kullanımının engellenmesi cezai işleme sebebiyet verebilecektir.

Cezai işleme sebebiyet verebilecek durumlardan bir diğeri ise, tutanak örneğinin verilmemesi durumudur. Bu durumda, sözlü olarak istenen tutanak verilmezse yazılı olarak da istenecektir. Yine alınamazsa görevi savsama ya da kötüye kullanma gerekçesi ile Cumhuriyet Başsavcılığı'na suç duyurusunda bulunulabilir. Esasen bu durum, tüm mükellef hakları için geçerli bir hukuk yoludur. (Çölgezen Batun, 2013b)

Uygulamada, düzenlenen tutanaklarda mevzuat gereği yer alan zorunlu unsurların tamamına yer verilmektedir. Bu nedenle, tutanağın bir örneğinin mükellefe verildiği ibaresi de yer almakta ve tutanak bu çerçevede imza edilmektedir. Bu nedenle, mükelleflerin suç duyurusundan önce bu aşamada haklarının bilincinde olarak davranmasında fayda görülmektedir.

Bu noktada bir diğer önemli konu ise Mükellef Portalı uygulamasıdır. Zira uygulamada, taslak tutanak ve inceleme tutanağı portalda paylaşılmaya başlanmıştır. Yine, taslak tutanak ve tutanak sisteme yüklenmeden portalda paylaşılması zorunlu bir diğer unsur olan rapor özeti ve rapor girilerek, incelemenin neticelendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla bir sonraki aşamaya geçilememesi nedeniyle yukarıda belirtilen ihtilaf asgariye indirilmiş olmaktadır.

Tutanağın ihtirazi kayıtla imzalama hakkı çerçevesinde, tutanaklara ilgililerin itiraz ve mülahazalarının alınmasının kapsamının belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu çerçevede, olduğu gibi defter kayıtlarının alındığı tutanaklara itiraz olamayacağı, ancak düşünce anlamına gelen mülahaza olabileceği ifade edilmektedir. Tutanakta vergilendirmeye ilgili bir takım olayların tespiti halinde ise

itiraz ve mülahazaların tutanağa alınması gerekecektir. Yapılacak bir düzenleme ile tutanakların, olay tutanakları, defterden bulunan hususların tespit edildiği tutanaklar ve ifade tutanakları olarak ayırma tabi tutulması ve her birine konabilecek itiraz ve mülahazaların da belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir. (Baykara, 2007b)

Tutanakların önem arz ettiği bir diğer husus ise VUK'un ek 11.maddesi kapsamında tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ile ilgilidir. Tutanakta yer alması zorunlu unsurlar arasında sayılmayan tarhiyat öncesi uzlaşma talebine dair, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 9.maddesinde, nezdinde vergi incelemesi yapılan kimselerin, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilecekleri, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığının sorulmayacağı ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmeyeceği, ayrıca, 8.maddede, uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer almasının, ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu hükümlerden hareketle, mükelleflerin uzlaşma taleplerini yazılı olarak idareye başvurarak veya inceleme tutanağında kayıt altına aldırarak yapmaları mümkün ve hatta uzlaşma hakkının kullanımı açısından elzemdir.

Vergi Denetim Kurulu tarafından sosyal medya hesapları vasıtasıyla yayınlanan görsellerde, dinlenme hakkının etkin kullanımı için rapor özetlerini tutanak taslağı ve tutanakla birlikte VDK Mükellef Portalından görmenin mümkün olduğu ifade edilmektedir. (VDK, 2018a)

Mükellefi tutanağı imzaya zorlayamama konusunun “susma hakkı” çerçevesinde ele alınmasında ve mükellefin susma hakkının bulunduğunu belirtmekte fayda görülmektedir.

Kişinin kendi aleyhine delil vermesini sağlayacak şekilde zorlanması susma hakkının ihlali sonucunu doğurur. Mükellefin aleyhine delil teşkil edebilecek bilgi ve belgeleri daireye vermemesi hakkı, idarenin bilgi ve belgeye ulaşma yetkisinin sınırını oluşturur. (Yaltı, 2006, s.139-140)

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *Taslak tutanak isteme, Mükellef portalından ulaşabilme,*
- *Taslak tutanağın en az iki gün öncesinde yazıyla ve elektronik ortamda e-posta adresine gönderilmesini isteme,*

- Tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun bildirilmesi,
- Vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirilmesi,
- RDK'da dinlenme, tarhiyat öncesi uzlaşma talebi olup olmadığı, muhtemel tarhiyat konuları ile ilgili olarak bilgilendirilme,
- Tutanak aşamasında vergi inceleme raporlarında yer alacak muhtemel hususlar ve gerekçelerinin sözlü olarak bildirilmesini isteme, gerekli görülen açıklamaların yapılmasını isteme
- İhtirazi kayıtla tutanağı imzalama,
- İtiraz ve değerlendirmelerinin tutanağa alınmasını isteme,
- İspat(kanıt) hakkı,
- İncelemeye sunulan özgelgelerin tutanağa alınmasını isteme,
- Uzlaşma hakkını kullanma talebinin tutanağa alınmasını isteme,
- Tutanakta yer alması halinde kanaat belirten ifadelerin hukuka aykırı olduğunu iddia etme,
- Tutanağı okuma, doğruluğunu anlama,
- Tutanağın eksiksiz şekilde düzenlenmesini isteme,
- Tutanağın bir örneğini isteme, mükellef portalında görebilme,
- Susma hakkı çerçevesinde imzadan imtina etme,
- Susma hakkı çerçevesinde imzaya zorlanmama,
- İmzadan imtina sonrası tutanağın imzalanması sonucu suç delili olmayan defter ve belgelerin iadesini isteme,
- El koyma işleminin hukuka uygun şekilde yapılmasını isteme,
- Beyanname verme ödevine dair haklarının kullanıma izin verilmesini isteme,
- Defter ve belgelerin muhafazasının sağlanmasını isteme ve temin edilememesi halinde idarenin sorumluluğunu tespit ettirme.

6.2.14. İncelemenin Tamamlanması Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

Vergi Usul Kanununun incelemede usul ve esasları düzenleyen 140.maddesinin birinci fıkrasının dördüncü bendinde “İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapıldığına verilir.” Hükmüne yer verilmekle birlikte, incelemenin ne zaman bittiğine dair bir düzenleme yapılmamıştır.

İnceleme tamamlanınca dört farklı sonuç ortaya çıkabilmektedir.

- 1- Ödenmesi gereken verginin doğru olduğu sonucuna varılırsa herhangi bir işlem yapılmaz.
- 2- Eksik ödenmiş vergi saptanması halinde mükelleflerden eksik ödenen vergiyi cezası ve faiziyle ödemesi önerilir.
- 3- Vergi suçu ya da sair bir suç işlenmesi halinde suç duyurusunda bulunulur.
- 4- Verginin fazla ödendiği tespit edilirse bu durumda fazla ödediği verginin mükellefe faiziyle iade edilmesi önerilir.

Bu hususa ilişkin olarak Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerine bakıldığında, söz konusu hususun, 21.maddede açıkça düzenlendiği görülmektedir. Buna göre, Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilmektedir. Ancak, incelemenin tamamlanmış olması, ilgili rapor değerlendirme komisyonu kararına göre raporun düzeltilmesine mani teşkil etmemektedir.

Vergi Denetim Kurulu tarafından sosyal medya hesapları vasıtasıyla yayınlanan görsellerde, rapor özetlerini tutanak taslağı ve tutanakla birlikte VDK Mükellef Portalından görmenin mümkün olduğu ifade edilmektedir. (VDK, 2018a)

Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcısı Muhsin Atçı tarafından “Mükellef Hakları Kapsamında Yapılanlar” başlığı altında yapılan sunumun 12.sayfasında mükellef portalı sayfa görüntüsüne, 13. ve 14. sayfada ise portalda incelemenin hangi aşamada olduğunun takip edilmesine dair sayfa görüntüsüne yer vermiştir. Bu sayfadan hareketle, inceleme bilgilerinin yanında taslak tutanak, inceleme tutanağı, düzenlenen rapor bilgileri, uzlaşma talep durumu ve rapor özetinin sistemde görünür olduğu, incelemeye başlama, rapor değerlendirme komisyonu, uzlaşma ve tamamlanma evresinde olduğu tarihlerin yer aldığı anlaşılmaktadır. (Atçı, 2017)

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *İncelemenin bittiğine dair vesika verilmesi.*
- *dinlenme talebi kapsamında, dinlenmeye davet yazısıyla birlikte kendisine gönderilmek üzere, Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenecek rapor özetlerinin iletilmesi,*

- *Raporun RDK'ya gönderildiği bilgisi ve rapor özetlerine Mükellef Portalından da ulaşabilme.*

6.2.15. İnceleme Sonucunda Düzenlenebilecek Raporlar, Raporların Değerlendirilmesi Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 56.maddesinde Vergi Müfettişlerinin çalışmaları neticesinde işin özelliğine göre düzenleyecekleri rapor ve belgeler sayılmıştır. Bunlar arasında vergi incelemesini ilgilendiren en temel iki rapor vergi inceleme raporu (VİR) ve vergi suçu raporu (VSR) olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda vergi inceleme raporu düzenleneceği 57.maddede hüküm altına alınmış ve birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu (VTR) düzenlenebileceği, bu raporun vergi inceleme raporunun eki olduğu ifade edilmiştir.²⁰⁸ Yönetmeliğin 58.maddesine göre ise Vergi suçu raporu, VUK'un 359.maddesi kapsamında yer alan fiillerin tespiti için düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında olan suçların da tespiti halinde bildirilmesi yasal bir zorunluluk olup, yönetmeliğin 40.maddesi gereğince de bildirilmesi gereken suçlarla ilgili olarak, Yönetmelikte sayılan rapor türleri kapsamına girmeyen diğer tüm konularda olduğu gibi bu konu ile ilgili olarak da 59.maddede belirtilen Görüş ve Öneri Raporu (GÖR) düzenlenerek suç duyurusu tamamlanmaktadır. Bu şekilde GÖR yazılmasını gerekli kılan bir diğer husus ise, 3568 sayılı kanun kapsamında meslek mensuplarının sorumluluğunun tespitine dair işlemlerdir.

Müfettişler tarafından yapılan vergi incelemeleri, vergi inceleme raporu düzenlenip, rapor değerlendirme komisyonuna intikal ettirilmek üzere Grup Başkanlığına tevdi edilerek sona erdirilmektedir.²⁰⁹

²⁰⁸ Uygulamada Vergi İnceleme raporlarının VİR-iade, VİR-kabul raporu gibi alt başlıkları mevcuttur. VTR'ler ise yine konusuna göre, VTR-Genel, tamamen ya da kısmen sahte belge düzenleme, taklit, çalıntı belge kaynaklı sahte belge düzenleme, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme gibi alt başlıklara ayrılmıştır.

²⁰⁹ Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen tüm rapor ve belgeler, rapor değerlendirme komisyonu değerlendirmesine tabi değildir. Bu nedenle Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik VUK'un 140.maddesine dayanılarak çıkarılmıştır. Yönetmeliğe tabi olmayan raporlarla ilgili ne şekilde işlem yapılacağı, Vergi Denetim Kurulu yönetmeliğinin 71/A maddesinde düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, VUK'un 140.maddesinin birinci fıkrasının beşinci bendinde mükelleflere bilgi alma hakları çerçevesinde kendisine sunulan, Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri, yedinci bendinde ise, Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları²¹⁰ tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirileceği, incelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlık konusu raporların üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirileceği, incelemeyi yapanların, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi edecekleri düzenlenmiştir.

Her ne kadar bir önceki bentte yer almasa da, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının raporların mükelleflere verilen özelgeleri de kapsayacak şekilde hukuka uygunluğunu değerlendireceği hüküm altına alınmıştır. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının değerlendirme sırasında özelgenin 369.maddede belirtilen yanlış izahat ya da görüş değişikliği kapsamında olduğu değerlendirilirse merkezi rapor değerlendirme komisyonunun görüşünün bağlayıcı olacağı ifade edilmiştir.

425 Sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde yapılan düzenleme ile de, Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özelgeleri dikkate alacağı ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacağı, raporda, özelgede yer alan görüş aksine bir eleştiri varsa raporun olumsuz değerlendirmeye konu edileceği, olumsuz

²¹⁰ Vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

değerlendirmenin yapılabilmesi için özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gerektiği, ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri irdelendiğinde, 20.maddede, hazırlanan raporların Grup Başkanlığı aracılığıyla ilgili değerlendirme komisyonuna gönderileceği, raporların mevzuata uygunluğu başlıklı 18.maddede kanun hükümlerine ek olarak, mükelleflerin, inceleme sırasında vergi kanunlarına göre eleştiri konusu yapılacak hususlarla ilgili olarak inceleme elemanına özelge ibraz etmesi durumunda, özelgenin inceleme tutanağına dâhil edileceği, özelgenin mükellefin durumunu açıklayıp açıklamadığı hususunun inceleme elemanı tarafından düzenlenen raporda değerlendirileceği düzenlenmiştir.

Yönetmeliğin 19.maddesinde ise başlıca, vergi inceleme raporlarının, vergi türü ve dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenleneceği, tespit edilen ve eleştiri gerektiren bir hususun diğer vergisel işlemlerin düzeltilmesini de gerektirdiği durumlarda bu işlemlere ilişkin düzeltme önerilerine vergi inceleme raporlarında yer verileceği, farklı mükellef nezdinde vergisel işlemlerin düzeltilmesine yönelik vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerekiyorsa, söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirileceği, tarhiyat ve/veya ceza önerisi içeren vergi inceleme raporları; giriş, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ile sonuç bölümlerinden oluşacağı, mükellefin inceleme esnasında ileri sürdüğü ve tutanakta yer alan itiraz ve mülahazaları ile bunlara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelere raporun eleştirilen hususlar bölümünde yer verileceği, mükellef hakkında önerilen vergi ve ceza tutarları, herhangi bir tereddüde yer vermeyecek açıklıkta ve anlaşılır bir şekilde vergi inceleme raporlarının sonuç bölümünde gösterileceği, yapılan vergi incelemesi sonucunda, inceleme konusu ve dönemine ilişkin **eleştiriye gerektirecek herhangi bir hususun tespit edilememesi halinde bu durum ilgili birim tarafından mükellefe yazı ile bildirileceği**, Vergi müfettişlerinin, vergi inceleme raporları ile bu raporlara ilişkin içeriği rapor özetlerinin hazırlanarak bunların birer örneğini elektronik ortamda Başkanlığa gönderecekleri ifade edilmiştir.

Raporların mevzuata uygun olması, adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, verginin doğru miktarından fazlasını ödememe hakkı, ayrımcılığa tabi olmama hakkı ve iki defa vergilendirilmeme hakkı gibi temel haklarla doğrudan ilişkilidir. Gelir İdaresi

Başkanlığı tarafından sayılan temel haklar arasında yer verilen eşit muamele görme hakkının, vergi kanunlarında uygulama birliğinin sağlanması olarak ifadesini bulması da bu kapsamda ele alınmalıdır.

Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcısı Muhsin Atçı, daha önce bahsedilen sunumu kapsamında “Mükellef Hakları Kapsamında Yapılanlar” başlığı altında sunumun 9.sayfasında, değerlendirmeye alınan raporların %53’ünün düzeltmeler yapılarak işleme konduğunu belirtmekte, RDK aşamasındaki değişikliklerden mükellefe bilgi verilmesi ve **eleştiriyi konu etmeyen kabul raporlarından bilgi verilmesini** bu kapsamda yapılanlar arasında saymaktadır. (Atçı, 2017)

Yukarıda yer alan mevzuat dahilinde, RDK tarafından yapılan değerlendirmeler sonucunda, raporda yer alan eleştiri hususunun değişmesi durumunda ne olacağına dair açık bir düzenleme olmadığı görülmektedir. Bu doğrultuda, Vergi Müfettişi tarafından yapılan düzeltme sonucunda, yeni eleştiri hususuna uygun olarak rapor özeti hazırlanıp Grup Başkanlığına gönderilip gönderilmeyeceği, yeni rapor özetinin mükellefe tebliğ edilip edilmeyeceği, tekrar dinlenme talebi kapsamında çağrılıp çağrılmayacağı konularında düzenleme yapılması gerekmektedir.

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri konu kapsamında ele alındığında, komisyonun zamanaşımını gözeterek, vergi inceleme raporlarını, raporların komisyonlara iletildiği tarihten itibaren en geç altmış gün içerisinde değerlendireceği(md.12), sonucu bir tutanakla karara bağlayacağı(md.13), gerek görmesi ya da talep edilmesi halinde mükellef ve Müfettişi dinleyebileceği(md.14), hüküm altına alınmıştır. Daha önce ifade edildiği üzere, mükelleflerin dinlenme talebi, vergi inceleme tutanağında yer alması gereken zorunlu unsurlardandır. Bu husus mükellef hakları ile doğrudan ilgilidir.

Bu aşamada mükelleflere tanınan bir diğer önemli hak ise, talep edilmesi halinde rapor değerlendirme komisyonunun mükellefi dinlemesidir.

Dinlenme talebine dair, VUK’ta hüküm olmaması, Yönetmelikte ise talep edilmesi halinde komisyonun mükellefi “dinleyebileceği” şeklinde düzenleme yapılmış ve komisyona takdir yetkisi bırakılmış olması nedeniyle, dinlemenin bir hak olmadığı da değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, düzenlemenin RDK’nın ihtiyaç duyması halinde mükelleften izahat alması ve böylelikle komisyonun etkinliğinin artırılmasını amaçladığı, ancak yönetmelikle mükelleflerin talep etmesi halinde komisyonun kendisini dinleyebileceğinin düzenlendiği, talep içeren bu durumun ise bir hak olarak

anlaşılmasını sebebiyet verdiği, talebi reddedilen mükelleflerin rencide olacakları ve bunun da gönüllü uyumu etkileyeceği, dinlemenin bir hak olarak kanunda düzenlenerek mükelleflerin bu aşamada görüş beyan etmelerinin şartsız sağlanması gerektiği ifade edilmektedir. (Varlı, 2013)

Bir diğer görüşe göre ise, mükellefin RDK'da dinlenmesi mükellefe inceleme sürecinde tanınan bir savunma hakkıdır. Aynı zamanda da, mükellefle inceleme elemanı arasındaki iletişimsizliğin itirafıdır. Bu savunma hakkının nasıl kullanılacağına dair bir kısım endişeler sıralanarak bu hususların yönetmelikle düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. (Şahin, 2013) Dinlenme talebi şeklinde savunma hakkının kullanılabilmesi için rapor özetinin mükellefe verilmesi gerektiği gibi endişelerin yapılan mevzuat değişiklikleriyle günümüz itibarıyla uygulamaya konduğu görülmektedir.

Esasen vergi incelemesi sürecinde mükelleflere izahat verme hakkı tanınması, nihai olarak taslak tutanakların en az iki gün önceden sunulmasında da söz konusudur. Ancak tüm bu aşamalardan sonra dahi mükelleflerin itiraz edeceği bir husus bulunması halinde, rapor değerlendirme komisyonlarınca bu hususlar tutanakla kayıt altına alınabilmekte ve inceleme elemanına iletilmektedir. Yapılan değerlendirme sonucunda eleştiri konusu değişirse yapılacak işlemlerle ilgili belirsizliği giderici düzenleme yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

Mükellef hakları kapsamında, rapor değerlendirme aşamasında dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise, vergi suçu raporlarına ilişkindir. Bu bağlamda VUK'un 359.maddesi kapsamındaki fiilleri tespit eden Müfettişlerin düzenleyecekleri vergi suçu raporuna 367.madde gereğince alacakları rapor değerlendirme komisyonunca düzenlenen mütalaayı ek yapmaları, doğrudan suç duyurusunda bulunmaları gerekmektedir. Bu husus 341 ve 344.madde kapsamında vergi kaybına uygulanacak cezanın miktarının belirlenmesi noktasında da son derece önemlidir. Zira, Müfettiş yaptığı hesaplamalar sonucu eksik ödendiğini tespit ettiği vergi tutarıyla ilgili olarak, vergi kaybına 359.maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmediğini tespit ederse bir kat, verildiğini tespit ederse bu ceza üç kat, yine bu fiillere iştirak etmiş olanlara ise bir kat olarak uygulanmaktadır. Bu noktada, yukarıda bahsedilen hususların tespitinin önem arz etmesi gibi, ceza hukukunun kişilerin başkasının fiillerine iştirak etmedikçe ancak kendi işlediği fiillerden sorumlu olmasını düzenleyen ceza sorumluluğunun şahsiliği, cezaların şahsiliği ve kusursuz ceza olmaz ilkeleri çerçevesinde kanunun 331 ila 333.maddesine göre, cezanın muhatabının doğru tespit edilmesi de önem arz etmektedir. Raporlarda yer alması gerektiği kadar, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle

Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13.maddesine göre de verilecek mütalaalarda fail ile fiil ilişkisinin değerlendirileceği hüküm altına alınarak bu hususunun önemi ortaya konmaktadır. Bu kapsamda, vergi suçu raporlarında suçun unsurları, işlendiği zaman ve faillerine yer verilmesi, suç delillerinin ortaya konması ve faille ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Mevzuatta suç delili defter ve belgelerin alıkonacağı belirtilse de, bu konuda mükellefin ne şekilde haberdar olacağı düzenlenmemiştir. Uygulamada, delil teşkil etmeyen belgelerin iadesinde ya da inceleme tutanağı imzalanması aşamasında bu hususa yer verildiği görülmektedir.

VUK'un 371.maddesi kapsamında usulüne uygun olarak pişmanlıktan yararlanma, zamanaşımı ve ölüm hallerinde vergi suçu raporu düzenlenmemesi gerekmektedir. Bu durumda, konunun Görüş ve Öneri Raporu ile ele alınması gerekir.

Vergi incelemesinin amacına uygun şekilde yerine getirilmesi, doğrudan mükelleflerin lehine de tespitler yapılmasını gerekli kılabilir. Bu durumda, idarenin tarh yetkisi olduğu gibi, mükellefin de fazla ödediği vergilerin iadesini almayı istemesi en doğal hakkı olmaktadır. Tarafsız ve bağımsız şekilde yürütülen vergi incelemeleri sonucu düzenlenecek raporlarda mükelleflerin fazla ve yersiz ödediği vergilerin de iade edilmesine yönelik tespitler ve önerilere yer verilerek bu işlemin vergi dairesince yapılmasının sağlanması gerekmektedir. Bu durumda mükelleflerin fazla ödediği vergiyi VUK'un düzeltme hükümlerine istinaden iade alması mümkün olduğu gibi üstüne VUK'un 112.maddesi kapsamında faiz alması da mümkün olacaktır.

Her ne kadar böyle olsa da, devletin borçlu olduğunda düşük, alacaklı olduğunda yüksek faiz uygulaması, mükelleflerden ilave vergi alınması olarak değerlendirilmekte, mülkiyet ve mükellef haklarını ihlal ettiği ifade edilmektedir. (Er, 2011, s.26)

İnceleme sürecinde özellikle aramalı incelemeler nedeniyle mükelleflerin ticari ilişki ve itibarı zedelenebilmektedir. Anayasa'nın 125.maddesinden hareketle, idare her türlü eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür. Buradan hareketle, Danıştay idarenin hizmet kusurundan doğan zararın tazmin edilmesi gerektiği yönünde kararlar²¹¹ vermekte ise de, mükelleflerin idarenin maddi külfete katlanması gereken noktalarda haklarını arama alışkanlıkları yoktur. Bu duruma, idare ile ilişkilerini bozmama isteği sebep olmaktadır. Aksi halde, mükellefler idarenin peşini bırakmayacağını, sürekli açığını arayacağını düşünmektedir. Yani mükellef genel olarak

²¹¹ Konu hakkında bkz. Danıştay 7.Dairesinin 21.2.2007 tarih ve E.2005/5556, K.2007/618 sayılı Kararı & Danıştay 7. Ve 9. Dairesinin 27.1.2009 tarih ve E.2005/340, K.2009/498 sayılı ortak kararı (Yılmaz, 2009)

doğru olduğu söylenemeyecekse de, idarenin kin tutan bir kurum olduğunu düşünmektedir. (Yılmaz, 2009)

Vergi Denetim Kurulu tarafından sosyal medya hesapları vasıtasıyla yayınlanan görsellerde, dinlenme hakkının etkin kullanımı için rapor özetlerini tutanak taslağı ve tutanakla birlikte VDK Mükellef Portalından görmenin mümkün olduğu ifade edilmektedir. (VDK, 2018a)

Yönetmeliğin 22.maddesinde, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içerisinde bir tutanak ile mükellefin defter ve belgelerinin iade edileceği düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *İdarenin işlemlerinde hukuka uygun davranması,*
- *Özelgelerin dikkate alınması,*
- *Ödenmesi gereken doğru vergi miktarının bulunmasını isteme hakkı,*
- *Lehine olan tespitlerin de yapılması, gerekmesi halinde fazla ödenen vergi ve buna isabet eden faizin verilmesinin sağlanması,*
- *İdarenin haksız eylem ve işlemlerinden dolayı fazladan tahsil ettiği vergi ve sair gelirler dolayısıyla tazminat istenmesi,*
- *inceleme esnasında ileri sürdüğü hususlar ile tutanakta yer alan itiraz, mülahaza ve bunlara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelerin raporun eleştirilen hususlar bölümünde yer alması,*
- *Eleştiri bulunmaması halinde durumun yazı ile kendisine bildirilmesi,*
- *Özet raporların kendisine gönderilmesi,*
- *Tutanak taslağı, tutanak ve rapor özetlerini Mükellef portalında görebilme,*
- *Yanılma ve görüş değişikliği kapsamındaki özelgeler nedeniyle ceza kesilmemesini ve gecikme faizi alınmamasını isteme,*
- *Raporun değerlendirme aşamasında olduğuna dair bilgilendirilme,*
- *Değerlendirmenin süresinde bitirilmesini isteme,*
- *Talebi bulunması halinde değerlendirme komisyonunca dinlenme,*
- *İşlemediği vergi suçundan sorumlu tutulmama,*
- *Zamanaşımı ve pişmanlıktan yararlanma durumlarında vergi suçundan dolayı cezalandırılmama,*

- *Defter ve belgeleri tutanakla teslim alma.*
- *Delil teşkil eden defter ve belgelerin alıkonulması halinde, duruma göre tutanak veya yazıyla bilgi verilmesini isteme.*

Bu bölümde son olarak meslek mensupları olarak bilinen 3568 sayılı kanun kapsamında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir(SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) sorumlulukları hakkında yapılacak işlemlere dair mevzuata ve haklarına değinmekte fayda görülmektedir. YMM'lerin tasdik işlemlerinden doğruluğundan tasdik kapsamıyla sınırlı olarak ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları kanunun 12.maddesinde düzenlenmiş, mali ve disiplin sorumluluklarının yazı ile isteneceği, verilen 30 günlük sürede savunma yapılacağı, yapılmadığı takdirde bu haktan vazgeçilmiş sayılacağı, sorumlulukların ayrı ayrı raporlanacağı belirtilmiştir. SMMM'ler için ise bu durum bilgi isteme kapsamında yapılması mümkün görünmektedir. Bu kapsamda,savunmaya ya da bilgi talebine esas teşkil edecek taleplerin detaylıca açıklanması gerekmektedir. Bu bağlamda, savunmanın Müfettiş huzurunda tutanak düzenlenmesi yoluyla yapılmasının önünde engel olmadığı görülmektedir. Özellikle YMM Savunması taleplerinde “3568 sayılı Kanunun 12.maddesi çerçevesinde savunmasına esas olmak üzere” sorular yöneltilmelidir. Bu kapsamda yine sorumluluk çerçevesinde işlem yapılmalıdır. Örneğin; uygulamada tam tasdik olarak bilinen kurumlar vergisi beyannamesi tam tasdik raporu düzenleyen mükellefin, bu tasdikten hareketle, KDV'den kaynaklı sorumluluğu değerlendirilemez. Sadece kurumlar vergisi bakımından sorumlu tutulabilir. Mali ve disiplin sorumlulukları için ayrı ayrı Görüş ve Öneri Raporu düzenlenmesi gerekmektedir. Bu raporlarda, sorumlulukla illiyet bağının kurulması, eleştirilen konulara ve sorumlu tutulan vergi ve ceza miktarına yer verilmesi, mükelleflerin haklarının kullanımı açısından da oldukça önemlidir.

Bu kapsamda, özetle SMMM ve YMM'lerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *Savunma hakkı,*
- *Savunma hakkından vazgeçme hakkı.*
- *Savunmanın süre verilerek yazıyla istenmesi,*
- *Savunma istenen hususun detaylıca açıklanmasını isteme.*

- *Savunmanın yazılı olarak bizzat yapılması ya da Müfettiş nezdinde düzenlenecek tutanakla yapılabilmesi.*
- *Eleştiri konuları ile sorumlu tutulan vergi ve ceza miktarına detaylıca yer verilmesini isteme.*

6.2.16. İncelemenin Sonuçları Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

6.2.16.1. Tarhiyat Öncesinde Ortaya Çıkan Olası Sonuçlar

6.2.16.1.1. Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk

İncelemenin mükellef hakkında doğurduğu ya da doğurabileceği önemli sonuçlardan biri olarak 6183 sayılı Kanunun amme alacağının korunmasına dair teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk hükümleri sayılabilir.

Zira, vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359.maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği, 6183 sayılı kanunun 9.maddesinde düzenlenmiş, amir bir hükmüdür. 10.maddede, para, bankalarca verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri, Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilecek milli şirketlerin hisse senetleri ve tahvilleri ve Amme borçlusu veya borçlular lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına istinaden haczedilen menkul ve gayrimenkul malların teminat gösterilebileceği, borçlunun verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebileceği hüküm altına alınmıştır. 11.maddeye göre de, 10. maddeye göre teminat sağlayamayan mükelleflere, noterden onaylı sözleşmeyle yapılması ve tahsil dairesinin kabulü şartıyla, muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilme hakkı verilmiştir.

A-1 Seri-sıra nolu Tahsilat Genel Tebliğiyle²¹² bu hususlar detaylıca açıklamış ve teminatın vergi aslı, gecikme faizi ile ceza tutarlarını karşılayacak değerde olması gerektiğini, bu aşamada vergi alacağı tahakkuk etmediğinden gecikme faizinin hesabında teminat isteme yazısının düzenlendiği tarih esas alınacağını ve teminat

²¹² A-1 Seri-sıra nolu Tahsilat Genel Tebliği, sy.6, bkz. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/ekski/Tahsilat_Genel_Teblici_A1_27062018.pdf, (Erişim 14.09.2018)

istenmesi aşamasında mükellefe 15 günden az olmamak üzere süre verilmesi gerektiğini belirtilmiştir.

Bu durumda, incelemeye yetkililer tarafından amme alacağının korunması hükümlerine göre, maddede belirtilen şartların sağlanmasıyla birlikte, incelemenin hangi aşamasında olursa olsun, alacağı korumak adına ivedi şekilde teminat istenmesi gerekeceği tabidir.

Teminat istenmesi aynı zamanda ihtiyati haciz gerekçesi olması nedeniyle, teminat istenmesini takiben 13.madde gereğince derhal süreyle sınırlı olmaksızın ihtiyati haciz uygulanacaktır. 17.madde gereğince ihtiyati tahakkuk emri de verilebilmektedir.

A-1 Seri-sıra nolu Tahsilat Genel Tebliğinde, teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı halinde, borçlu tarafından teminat gösteriline dek beklenmesinin zorunlu olmadığı, teminat olarak verilecek değerlerin haczinin sağlanması ve teminat istenmesine dair tebligat dolayısıyla geçecek sürede alacağın güvence altına alınması amacıyla, derhal ihtiyati haciz işlemlerine başlanması gerektiği düzenlenmiştir. İhtiyati haciz, hiçbir süreyle sınırlı olmaksızın uygulandığından, kaldırılmadığı sürece devam eder. Amme borçlusu veya borçlular lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına istinaden haczedilen menkul mallar dışında 10.maddeye göre teminat gösterilmesi halinde ihtiyati haciz kalkmaktadır.

Teminat istenmesi, 17.madde gereğince ihtiyati tahakkuk emri de verilebilmesine dayanak teşkil ettiğinden, mükelleflerin henüz tahakkuk etmemiş ve türleri Bakanlıkça belirlenen vergileri hakkında, ihtiyati tahakkuk uygulanabilmesini mümkün kılmaktadır.

Ayrıca, kanunun 15.maddesine göre, mükelleflerin ihtiyati hacze itiraz etme hakları vardır. Bu hak, haczin uygulandığı ya da gıyapta haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün²¹³ içerisinde vergi mahkemesine ihtiyati haczin sebeplerine karşı dava açılması yoluyla kullanılır. Bu şekilde de ihtiyati haczin kaldırılması mümkündür. Bu noktada, mükellefler idarenin teminat olarak kabul etmediği değerleri mahkemede teminat olarak göstermek suretiyle de haczin kaldırılmasını isteyebilir. Kanunun 20.maddesine göre de, ihtiyati tahakkuk uygulanması halinde, tahakkuk sebep ve miktarına yine bu çerçevede itiraz edilmesi mümkündür.

²¹³ 23.12.2017 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: A Sıra No: 9) ile 7 gün olan süre değiştirilmiştir.

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *10.maddeye göre istenilen unsuru teminat gösterebilme,*
- *Verilen teminatı, kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilme,*
- *Şahsi kefil gösterebilme,*
- *Teminat göstererek ihtiyati haczin kaldırılmasını isteme,*
- *İhtiyati haciz ve tahakkukta dava açma,*

6.2.16.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Vergi inceleme raporlarının düzenlenerek rapor değerlendirme komisyonuna iletilmek üzere Grup Başkanlığına iletilmesi ile tamamlanan inceleme ile ilgili son adım rapor değerlendirme komisyonunun raporların kendisine intikal etmesinden itibaren altmış günlük değerlendirme süresinde raporları değerlendirmesi ve sonuca bağlamasıdır. Sonuca bağlanan raporların vergi dairesine intikal ettirilerek raporda önerilen tarhiyatların yapılmasından ve cezanın kesilmesinden önce, tarhiyat önce uzlaşma hakkı söz konusudur.

Uzlaşma müessesesi Vergi Usul Kanununa eklenen ek 1 ile 12.maddeler arasında düzenlenmiştir. Mükellefe tarh edilen bu vergi ve kesilen cezalarla ilgili idareyle görüşerek vergi ve/veya cezanın miktarını düşürme şansı tanıyan ve mükellefin yargı yoluna başvurmamasını engelleyerek yargı iş yükünü düşürüp verginin bir an önce hazineye intikalini amaçlayan bir kurumdur. (Bilici, 2017, s.156) Tarh işleminin yapılmasından önce ve sonra iki ayrı uzlaşma kurumu söz konusudur.

Bu bakımdan ek 11.maddede düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi sonucunda kaçakçılık kaynaklı olanlar hariç tarhi öngörülen vergi ve vergi ziyayı cezasıyla ilgili olarak uzlaşma talep eden mükelleflerle idare arasında belirlen günde ve yerde yapılan görüşme neticesinde vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanmasını hedefler.

Mutabakat, mevzuatta sınırlama olmaması nedeniyle, vergi ve cezanın tamamının kaldırılması, indirim yapılması ya da yapılmaması şeklinde sağlanabilir. Uygulamada genelde idarenin belirlediği oranların dar bir bant içerisinde değiştirilerek uygulandığı görülmektedir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar

hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Üzerinde uzlaşılan tutarla ilgili olarak VUK 376 kapsamında cezadan indirme talep edilemez.

Uzlaşmanın sağlanması (vaki olması) durumunda mükellef ve komisyonca imzalanan ve tahakkuk fişi yerine geçen tutanak mükellef veya vekiline verilir. Bu işlem tebliğ yerine geçer ve tahakkuk gerçekleşir. Bu nedenle, vergi dairesince bu mükellefe yeniden tebliğ yapılmaz. (VMD, 2018, s.538)

Tutanağın diğer örneği vergi dairesine gönderilir. Daire tarafından derhal işlem tesis edilir, uzlaşılan tutar üzerinden verginin normal vade tarihinden itibaren tarhiyat öncesi uzlaşma tarihine kadar geçen her ay için (ay kesirleri dikkate alınmaz) gecikme faizi hesaplanır. Uzlaşılan vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmiş olması halinde kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmelidir. Uzlaşılan tutarın vadesinde ödenmemesi halinde, ödenmeyen kısmı için gecikme zammı hesaplanır.

Uzlaşmanın temin edilememesi ve vaki olmaması, ancak mükellefin uzlaşma komisyonunun nihai teklifini kabul etmesi halinde sonuçları farklılaşan durumlardır. (VMD, 2018, s.539)

Uzlaşma talep edilmesine rağmen vaki olmazsa, komisyonun teklifi tutanağa geçirilir. Tutanağın bir örneği mükellefe veya vekiline imzalatılıp, verilir. (VMD, 2018, s.540) 30 günlük dava açma süresinin son günü mesai bitimine kadar teklifi kabul eder ve tutanağı imzalarsa uzlaşma vaki olmuş sayılır, buna göre işlem tesis edilir.

Uzlaşma temin edilemezse, vergi inceleme raporları vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesince düzenlenen vergi ve ceza ihbarnameleri mükellefe tebliğ edilir. Bu tebliğ ile tarhiyat öncesi uzlaşma talep eden mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı olmadığına dair hüküm anlam kazanır. Yapılacak tebligat üzerine mükelleflerce 30 gün içerisinde dava açılabilir, VUK 376.madde kapsamında cezadan indirme talep edilebilir ya da herhangi bir işlem yapılmazsa işlem kesinleşir.

Uzlaşmanın temin edilememesi üzerine düzenlenen ve hazır olan mükellefe komisyonda, olmaması ya da imtina hallerinde posta yoluyla mükellefe tebliğ edilen tutanak düzenlenir. VUK'un 377.maddesi gereğince, mükellefler ve kendilerine ceza kesilenler dava açabildiği ve tutanak üzerine vergi dairesince dava açma süresini bildiren ihbarnamelerin mükellefe tebliğ edildiği gözetildiğinde, dava açma süresinin

başlangıcı olarak ihbarnamenin tebliğ tarihinin esas alınması gerekir. (VMD, 2018, s.540)

Üzerinde uzlaşılan hususlarda uzlaşma kesindir ve dava açılması mümkün değildir. Üzerinde uzlaşılan tekrar incelenmesi tereddüde yol açmakla birlikte, emsal yargı kararlarında uzlaşmaya konu maddi ve hukuki dayanaklardan farklı bir neden olması halinde inceleme yetkisinin ortadan kalkmayacağı görülmektedir. Herhangi bir nedenle uzlaşma temin edilemez ya da vaki olmazsa verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez. Kısmi uzlaşma halinde de uzlaşılamayan kısım için aynı husus geçerlidir. Bu durumda, tebliğ alınan ihbarnameye karşı 30 gün içerisinde yargı yoluna başvurulabilir veya VUK'un 376.maddesine göre cezada indirim hakkından yararlanılabilir. VUK'un ek 9.maddesine göre, uzlaşılan vergi ve cezalar için cezadan indirim, cezadan indirim hakkı kullanılanlar için ise uzlaşma hakkından yararlanılamaz. Ancak, mükellef uzlaşma tutanağını imzalayana dek, uzlaşma talebinden vazgeçerse cezadan indirim hakkından yararlanabilir. Yani bu haklardan yalnızca birinden yararlanılabilir. Kısmi uzlaşma için de aynı durum geçerlidir. Kaçakçılık fiilinden kaynaklı işlemlerde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma hakkından yararlanmak mümkün olmamakla birlikte, ihbarnamenin tebliğinden sonra cezadan indirim hakkından yararlanmak mümkündür. Uzlaşmaya konu tarhiyatta vergi hatası bulunması durumunda uzlaşmanın kesinliği değerini yitirir. Bu durumda, düzeltme yapılabilmeyle birlikte, zamanaşımına uğrama ve düzeltilecek hatanın niteliği bakımından sınırlama söz konusudur. Verginin konusuna girmeyen, vergiye tabi olmaması gereken ve muaf kişilerden istenen ve mükerrer yapılan ve uzlaşmada dikkate alınmayan tarhiyatlar, idarenin özeldelerinde düzeltilmesinin benimsendiği tarhiyatlardır. Ancak bu görüşün aksine verginin yasallığı ilkesi gereği, idarenin tüm hatalı işlemlerinin düzeltilmesi gerektiği düşünülmektedir. (VMD, 2018, s.542-547)

Tarihsel gelişimi nihayetinde (Mazlum ve Kılınç, 2013, s.101-102) bugünkü halini alan VUK'un ek 11.maddesi yukarıda açıklanan durumun omurgasını teşkil etmektedir. Maddede;

- Maliye Bakanlığının, *vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezalarında* tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebileceği,

- 359. maddede yazılı kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma hakkı bulunmadığı,
 - tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunulamayacağı,
 - tarhiyat öncesi uzlaşmanın temini edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanların verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemeyecekleri,
- hüküm altına alınmıştır.

Bu maddede 2018 yılı başlarında yapılan değişiklik oldukça mühimdir.

Şöyle ki, 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle, maddenin daha önceki halinde **vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda** ifadesinde yer alan “vergilerle kesilecek cezalarda” ibaresi “vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında” şeklinde değiştirilmiş olup bu değişiklik yayım tarihi olan 27/3/2018 tarihinden önce tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilenler hariç olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Başka bir deyişle, uzlaşmanın vergi ve vergi ziyai cezası ile sınırlı olacak şekilde kapsamı daraltılmıştır. Daha önce idarenin takdir yetkisi çerçevesinde neredeyse tamamı silinen, kaldırılan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının bu kapsamdan çıkarılması doğuracağı sonuçlar itibariyle son derece önemlidir. Bu durumda, mükellefler söz konusu cezalar için olası diğer haklarını kullanmayı deneyeceklerdir.

Yapılan nihai düzenlemeyle, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezasının (kaçakçılık fiillerinden kaynaklı olanlar hariç) uygulama kapsamında yer aldığı ve söz konusu vergi ve ceza üzerinde herhangi bir sınırlama olmaksızın, kısmen ya da tamamen uzlaşılması, uzlaşmaya konu vergi ve cezanın kaldırılması, indirim yapılması ya da yapılmaması suretiyle uzlaşma temin edilebileceği ifade edilebilir.

Konuya ilişkin olarak yayınlanan, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde uzlaşmaya dair getirilen kurallar aşağıda özetlenmiştir.

- Tarhiyat öncesi uzlaşma hakkının kullanılabilmesi için yazılı başvuru şarttır. (md.8)
- Vergi inceleme tutanağında uzlaşma talebinin yer alması yazılı başvuru yerine geçer. (md.8)
- Başvuru, bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) yapılabilir. (md.8)
- Başvurunun incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına yapılması gerekmektedir. (md.8)
- İncelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen sürede her zaman uzlaşma talebinde bulunulabilir. (md.9)
- İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebi olup olmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez. (md.9)
- Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. (md.10) Uzlaşmaya konu vergi ve ceza miktarı 15 gün önceden raporla mükellefe ve komisyona iletilir. (md.13)
- Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir. (md.10) Uzlaşma gününün 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde inceleme raporu (gerektiğinde ön rapor şeklinde de sunulabilen) bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir. (md.13)
- Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan herhangi bir taahhüt altına girmeksizin 15 gün süre vermek ve davet yazısına vergi inceleme raporunu eklemek suretiyle mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. (md.11)
- Mükellefin bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısı tebliğ edilemez veya yazıda iletilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmazsa, uzlaşma temin edilememiş²¹⁴ sayılır ve başkaca bir işlem yapılmaz. (md.12)

²¹⁴ Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır.

- Talepte bulunan mükellef, uzlaşma gününden önce uzlaşma talebinden vazgeçebilir. Bu durumda uzlaşma istememiş gibi işlem yapılır.(md.12)
- İncelemeyi yapanların üye olamadığı Uzlaşma komisyonları, üç Müfettişten oluşur (md.5) Söz konusu üyeler Başmüfettiş, Müfettiş ya da yetki almış Müfettiş Yardımcısı olabilir. (Mazlum ve Kılınç, 2013, s.101-102)
- Komisyon, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir. (md.14)
- Mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bunlar sadece görüş açıklayabilir. Tutanak imzalayamaz. (md.15)
- Uzlaşma sağlandığı takdirde durumu tespit eden, uzlaşılan vergi ve ceza miktarını gösteren ve komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanan tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir.(md.16)
- Mükellef uzlaşma komisyonu davete icabet etmeyebilir. Uzlaşmaya geldiği halde tutanağı imzalamayabilir. İhtirazi kayıtla imzalamak isteyebilir. Bu durumlarda uzlaşma temin edilememiş sayılır. Bu husus, komisyonun düzenlediği tutanakla anında mükellefe veya vekiline ve incelemeyi yapana tebliğ edilir. Uzlaşmaya icabet etmeme ve tebellüğden imtina durumunda posta ile gönderilir. (md.16)
- Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde durum vergi dairesine bildirilir. (md.16)
- Mükellef kısmi uzlaşma talep edebilir. Bu durumda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir. (md.16)
- Uzlaşma talep edildiği halde uzlaşılamazsa²¹⁵, uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklara alınır. Uzlaşma tutanağı ve raporun vergi dairesine intikali üzerine vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar teklif kabul edilir ve dilekçe ile vergi dairesine başvurulursa, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılarak işlem tesis edilir. (md.16)

²¹⁵ Komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda, uzlaşma vaki olmamış demektir.

- Uzlaşma komisyonlarının, düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, vergi dairelerince derhal işleme konur. Tutanakla tespit olunan ve üzerinde uzlaşılan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. (md.17)
- Üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Kanunun 376. maddesi kapsamında cezadan indirme talep edemezler. (md.17)
- Uzlaşma vaki olursa, düzenlenen ve vergi dairesine gönderilen tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Bu durumda, tutanakta yer alan uzlaşılan vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmiş olması halinde kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. (md.19)

Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcısı Muhsin Atçı tarafından “Mükellef Hakları Kapsamında Yapılanlar” başlığı altında yapılan sunumda VDK Mükellef Portalında incelemenin uzlaşma evresinde olduğu tarihlerin yer aldığı anlaşılmaktadır. (Atçı, 2017)

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *İncelemenin uzlaşma evresinde olduğunu öğrenebilme,*
- *Uzlaşma,*
- *İnceleme tutanağına talebini kaydettirmek suretiyle uzlaşmaya başvurabilme,*
- *Temsilci aracılığıyla uzlaşma için başvurabilme,*
- *Başvuru yapılacak merci noktasında seçimlik haktan yararlanabilme,*
- *İncelemenin başından son tutanağın düzenlenmesine kadar olan sürede haktan yararlanma veya yararlanmama konusunu değerlendirebilme,*
- *Son tutanak düzenlenene dek başvurabilme,*
- *15 gün öncesinden uzlaşma gün ve saati ile uzlaşmaya konu vergi-ceza miktarını öğrenebilme ve uzlaşmaya konu raporu alabilme,*
- *İncelemeyi yapanın komisyon üyesi olmaması kuralını gözetebilme,*
- *15 gün beklemeeksizin daha önceki bir tarihte uzlaşma yapılmasını isteyebilme,*
- *Uzlaşma davetine icabet etmeme,*

- *Uzlaşma talebinden vazgeçerek, uzlaşma talep etmemiş gibi işlem tesis edilmesini isteme,*
- *Vergi ve cezanın tamamının kaldırılmasını veya indirim yapılmasını isteme,*
- *Uzlaşma görüşmelerinde görüş bildirmek üzere temsilci-yardımcı bulundurabilme,*
- *Kısmi uzlaşma talep etme,*
- *Kısmen uzlaşabilme,*
- *Komisyonla uzlaşamazsa teklif alma, teklifi dava süresince değerlendirerek teklifi kabul ederek ya da etmeyerek, uzlaşma ya da uzlaşmama, söz konusu uzlaşılacak miktarın en kötü ihtimalle uzlaşma komisyonunda kendisine sunulan miktar olmasını isteme,*
- *Uzlaşmama,*
- *Hatalı işlemlerin düzeltilmesi,*
- *Uzlaşma temin edilemez ya da vaki olmazsa yargıya başvurabilme ve cezada indirme haklarından yararlanabilme,*
- *Tutanak imzalanana dek uzlaşmadan vazgeçilerek, tarhiyat sonrası uzlaşma, yargıya başvuru ve cezada indirme haklarından yararlanabilme.*

6.2.16.2. Tarhiyat Sonrasında Ortaya Çıkan Olası Sonuçlar

6.2.16.2.1. Mükellefin Herhangi Bir Haktan Yararlanmaması

Rapor değerlendirme komisyonunca yapılan nihai değerlendirme sonucu son halini alan tarhiyat önerisi içeren raporların, bu aşamada vergi dairesine intikali temin edilmektedir.

Vergi Suçu Raporları ise, rapor değerlendirme komisyonunun nihai değerlendirmesinin alınması üzerine, komisyonun VUK 367.maddesi kapsamında vereceği mütalaasıyla birlikte yetkili Cumhuriyet başsavcılığına doğrudan Müfettiş tarafından intikal ettirilmektedir.

Vergi dairesince bu rapor ve tutanakların kendilerine intikal etmesi üzerine yapılacak işlemler işlem yönergesi²¹⁶ ile belirlenmiştir. Yönergenin 75.maddesine göre, inceleme yetkisine sahip elemanlarca hazırlanan raporlar veya tutanakların hiç bir değişikliğe tabi tutulmadan önerilen şekilde işleme konulması esastır.

²¹⁶ Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, bkz. www.geliruzmani.com/dosya/VERGI-DAIRELERI-ISLEM-YONERGESI.rtf (Erişim 24.08.2018)

Bu bağlamda, idarenin rapora dayanarak yapacağı işleme ön işlem niteliğindeki vergi inceleme raporları, kesin ve yürütülebilir bir işlem olmaması nedeniyle tek başına dava edilemez. (Çavuş, 2006, s.236)

Vergi idaresi, kendisine ulaşan vergi inceleme raporlarında yer alan öneriye istinaden re'sen vergi tarhiyatı²¹⁷ ya da ikmalen vergi tarhiyatı²¹⁸ yapılmaktadır.

İkmalen tarhiyatta, bulunan matrah farkının defter kayıt ve belgelere, bir başka deyişle **kanuni delile veya kanuni ölçülere** dayanması gerekmektedir. Re' sen takdir

²¹⁷ Re'sen vergi tarhı: VUK Madde 30 – (Değişik birinci fıkra: 21/1/1983-2791/1 md.) Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.

(Değişik paragraf: 30/12/1980-2365/4 md.) Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

1. (Değişik: 24/6/1994-4008/2 md.) Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,
2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmese,
4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.
5. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)
6. (Ek: 30/12/1980-2365/4 md.) Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.
7. (Mülga: 7/1/2003-4783/9 md.)
8. (Ek: 24/6/1994-4008/2 md.) Bu Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmese,
9. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)

Yukarıdaki 2 nci bentde yazılı halin vukuunda mükellefe, takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticaca salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikaları kayıtlarına göre tesbit olunacak miktardan fazla olamaz.

(Ek: 26/6/1964-485/2 md.; Değişik: 24/6/1994-4008/2 md.) Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.

(Ek: 26/6/1964-485/2 md.) Yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre re'sen vergi tarhını gerektirir bir sebep yanında ikmalen vergi tarhını da lüzumlu kılan bir durum mevcut ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Re'sen takdir sırasında ikmal tarhiyatına mesnet olan matrah farkı nazara alınmışsa vergi tarhı sırasında evvelce tarhedilmiş olan vergi indirilir.

²¹⁸ İkmalen vergi tarhı: VUK Madde 29 – (Değişik: 30/12/1980-2365/3 md.)

İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

Özel kanunlarında ikmalen tarhiyata ilişkin olarak yer alan hükümler saklıdır.

işlemlerinde de matrah takdir edilirken bu işlemin **somut verilere** dayanılması zorunludur. (Arıkan, 2013, s.50-51)

VUK'un 331. Maddesinde, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin, kanunun "Ceza hükümleri" başlıklı dördüncü kitabında yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacaklarını düzenlemektedir. Bu kapsamda düzenlenen cezalar, mükellefin veya sorumlunun vergilendirmeye dair ödevlerini eksik yerine getirmesi ya da zamanında yerine getirmemesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini, eksik tahakkuk ettirilmesini veya haksız iade edilmesini ifade eden vergi ziyai cezası, vergi kanunlarının usul ve şekle dair hükümlerine uyulmamasına bağlı olan usulsüzlük²¹⁹ cezaları, kaçakçılık suç ve cezaları,²²⁰ vergi mahremiyetini ihlal²²¹ ve mükellefin özel işlerini yapma²²² suçlarıdır.

Görüldüğü üzere, kanunda eylemler, cezalandırılmasıyla hazine yararının korunmasını amaçlayan, vergi idaresi tarafından cezalandırılan para cezalarından oluşan kabahatler(vergi ziyai, usulsüzlük, özel usulsüzlük) ve kamu yararının korunmasını amaçlayan ve ceza mahkemesi tarafından cezalandırılan suçlar (kaçakçılık, mahremiyeti ihlal, mükellefin özel işlerini yapma) olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Suç olarak öngörülen eylemlerin kabahat olan eylemlere göre kamu düzenini daha çok bozdukları söylenebilir. (Bilici, 2017, s.99-120)

Müfettiş tarafından hesaplanan ziyaa uğratılan vergi üzerinden hesaplanan vergi ziyai cezası ile ayrıca kanunda tanımlı fiiller nedeniyle tespit edilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları raporda ayrıca belirtilmekte ve vergi dairesi tarafından söz konusu cezalar da rapora istinaden kesilmektedir.²²³ Raporlarda salt vergi cezasını gerektiren fiillerin tespit edildiği de olmaktadır.

²¹⁹ VUK 351 ile mükerrer 355.maddelerde düzenlenmektedir.

²²⁰ VUK 359.maddede düzenlenmektedir. Bu suça İştirakin müeyyidesi ise 360.maddede düzenlenmiştir.

²²¹ VUK md.362'de düzenlenmiştir.

²²² VUK md.363'de düzenlenmiştir.

²²³ *Cezayı gerektiren olayın tesbiti: VUK Madde 364 – Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tesbit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında raslanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tesbit edilmesi mecburidir.*

Ceza kesme yetkisi: VUK Madde 365 – Vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir. Damga Resmine ve pul ile alınan diğer vergilere mütaallik olaylarda vergi cezasını kesecek vergi dairelerini Maliye Bakanlığı belli eder.

Ceza ihbarnamesi: VUK Madde 366 – Kesilen vergi cezaları ilgililere (Ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur. Ceza ihbarnamesinde aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. İhbarnamenin sıra numarası;
2. Tanzim tarihi;
3. İlgililerin soyadı, adı ve unvanı;

Örneğin, mükellefin belli konularla ilgili olarak incelemeye sevk edildiği sınırlı bir incelemede, herhangi bir tarhiyat önerilmeksizin sadece ceza kesilmesini gerektiren fiiller tespit edilebilir. Bu durumda vergi dairesince raporda önerilen cezaların kesileceği ve mükellefe ceza ihbarnamesi ile tebliğ edileceği tabidir.

Vergi dairesince, ikmalen ya da re'sen tarh²²⁴ edilen vergiler takdir kararının veya re'sen takdiri gerektiren vergi inceleme raporunun ek yapıldığı "ihbarname"²²⁵ ile mükelleflere tebliğ edilmektedir.

İkmalen ve re'sen tarhiyatların tebliğinde kullanılacak ihbarnamenin taşıması gereken içerik VUK'un 35.maddesinde, kesilen vergi cezalarının mükellefe tebliğinde kullanılacak ceza ihbarnamesinin içeriği ise kanunun 366.maddesinde sayılmaktadır.

Bu çerçevede, vergi inceleme raporlarını, vergi idaresinin VUK hükümlerine uygun şekilde ve meratip içinde mükellefe tebliği, tebellüğ sonrası sahip olduğu haklar ve izlemesi gereken hukuki süreçler hakkında bilgilendirmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Devletin, ayakta kalmasını sağlayan vergileri ödeyen yurttaşlarına karşı, Ceza Hukukunun "Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz" ilkesine sığınmaması gerekir. (Erol, 2010c)

Tarh edilerek mükellefe tebliğ edilen vergi borcuna karşı mükellef ya borcu kabul edip ödeyecek ya da işlemin hukuka aykırı olduğu kanaatindeyse hukuki yollara başvuracaktır. Birinci durumda, otuz günlük süreyi dava açmadan geçirirse, borcunu kabul etmiş olur ve vergi tahakkuk eder, aynı zamanda da artık hukuken süresinde kullanılabilecek yargısal başvuru olanağı da kalmadığı için tahakkuk eden vergi kesinleşecektir. (Öncel vd. 1985, s.123)

Bu durumda, VUK'un 111 ve 112.maddeleri dahilinde tarh olunan vergiler taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenecektir. Vergi cezaları ise VUK'un 368.maddesine göre

4. Varsa mükellef numarası; (Mükellef hesap numarası)

5. İlgilinin açık adresi;

6. Olayın izahı; (Kanunun madde ve fıkra numaraları gösterilmek ve mevcut deliller bildirilmek suretiyle)

7. Olayın ilgili bulunduğu vergilendirme veya hesap dönemi;

8. Varsa cezanın ilgili bulunduğu vergiye ait ihbarnamenin tarih ve numarası;

9. Varsa tekerrür ve içtima durumu;

10. Vergi cezasının hesabı ve miktarı;

11. (Değişik: 23/6/1982-2686/39 md.) Vergi mahkemesinde dava açma süresi.

Cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır.

²²⁴ VUK md.20; Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muameledir.

²²⁵ VUK md.34 ve 35'te düzenlenmiştir.

dava açılmayan durumlarda, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenecektir.

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *Vergi ve ceza ihbarnamelerinin, kanunda belirtilen içeriği taşıyacak şekilde hazırlanarak tebliğ edilmesini isteme,*
- *Ödemenin kanunla belirlenen sürelerde ödenmesi.*

6.2.16.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Vergi Usul Kanunun ek 1.maddesine göre, 359.madde kapsamında fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç olmak üzere, mükellef tarafından, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve kesilen vergi ziyası cezasının tahakkuk edecek miktarı konusunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi, VUK'un 369.maddesinde yazılı yanılma, VUK'un 116,117 ve 118.maddelerinde yazılı vergi hataları ve bunun dışında her türlü maddi hata ve yargı kararları ile idare arasında görüş farklılığından kaynaklandığının ileri sürülmesi durumunda, verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda kısmen ya da tamamen mükellefle uzlaşılabilceğini, uzlaşma talebi vergi ihbarnemesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılacağını, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacağını, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılacağını, mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirdiği takdirde uzlaşma sağlanmış olacağını, mükellefin, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabileceğini düzenlemektedir.

Uzlaşma talebi, mükellef tarafından bizzat, resmi vekaletname²²⁶ sahibi vekili ya da kanuni temsilciler eliyle, bağlı olduğu vergi dairesi ya da uzlaşma komisyonu sekreteryasına, elden ya da taahhütlü postayla, ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yazılı²²⁷ olarak yapılabilir. 30 günlük süre içerisinde reddedilen uzlaşma taleplerinin eksikler giderilerek bu süre içerisinde yenilenmesi veya

²²⁶ 131, 134 ve 147 sıra nolu VUK Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır.

²²⁷ Okur yazar olmayanların sözlü taleplerinin tutanakla tespiti gerekmektedir.

talepten vazgeçilerek dava ya da cezadan indirim hakkından yararlanılması mümkündür. Vekil, uzlaşma talep etme, görüşmelere katılma ve tutanakları imzalamaya vekaletname ile açıkça yetkilendirilebilir. Bu vekaletnamenin uzlaşma komisyonuna ibrazı şarttır. Uzlaşmaya davet yazısının en az 15 gün önce mükellefe tebliğ edilmesi şarttır. Mükellef bu süreye bağlı kalmaksızın uzlaşma isteyebilir. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklamak yetkisine sahip, bağlı olduğu meslek odasından ve 3568 sayılı kanun kapsamında bir meslek mensubunu yanında bulundurabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma talep eden mükellefle uzlaşmaya varılamaması durumunda, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı yoktur. Bu durumda, iki yöntemden biri talep edilebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma istemeyen mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı saklıdır. Kısmi uzlaşma ile biten uzlaşmalarda, uzlaşılamayan kısım için yargı yoluna başvurma veya cezada indirim haklarından birini kullanılabilir. (VMD, 2018, s.502-514)

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliğinin 10.maddesine göre, uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmanın sağlanması, vaki olmaması ve temin edilememesi gibi üç olasılıktan söz edilmektedir. Buna göre, uzlaşma görüşmesi sonucu uzlaşmaya varılması halinde uzlaşma vaki olur ve durum uzlaşma tutanağı ile taraflarca imza altına alınır, tahakkuk fişi yerine geçen tutanağın bir örneği mükellefe veya vekiline derhal verilir. Uzlaşma kesin olup, vergi dairesince tutanağın gereği kendisine intikal etmesi üzerine derhal yerine getirilir. Daire tarafından mükellefe ayrıca ihbarnama ile tebligat yapılmaz. Daha önce tarh ve tebliğ edilen vergi ve ceza, ayrıca mükellefe tebliği gerekmeyen düzeltme fişi ile uzlaşılan miktara göre vergi dairesince düzeltilmelidir. VUK'un 111.maddesine göre, vergi kanunlarında gösterilen süre içerisinde ödenir ve ödeme süresinin son günü vade tarihidir. Bu taktirde, VUK'un ek 8.maddesi gereği, tutanak vergi ve cezaların ödenme tarihinden önce mükellefe tebliğ edilmişse normal vade tarihinde, ödeme tarihi kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse 1 ay içerisinde ödenmesi gerekir. VUK'un 112.maddesine göre, uzlaşılan vergilere, normal vade tarihinden tahakkuk tarihi olan uzlaşma tutanağının imzalandığı güne dek gecikme faizi hesaplanır. Uzlaşılan verginin ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmamakla birlikte, gecikme zammı uygulanır. Uzlaşma davetine icabet etmeme, davete icabete rağmen tutanağı imzalamama, ihtirazi kayıtla imzalamak isteme hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır ve düzenlenen tutanak mükellefe tebliğ edilir veya gelmemesi ya da tutanağı almaması halinde gereği için vergi dairesine gönderilir. Mükellef dava açma süresinde cezada indirim isteyebilir. Ayrıca, tutanağın kendisine tebliğinden itibaren süre bitmiş veya 15 günün altında bile olsa, 15 gün içinde

dava açabilir. Komisyonun teklifi mükellef tarafından kabul edilmezse uzlaşma vaki olmamış sayılır. Bu durumda komisyon nihai teklifini geçirdiği tutanağı mükellefle birlikte imzalar, bir örneğini mükellefe veya vekiline teslim eder, bir örneğini vergi dairesine gönderir. Dava açma süresinin son günü akşamına kadar mükellef tutanağı imzalarsa uzlaşma vaki olur ve buna göre işlem yapılır. 25777 sayılı İYUK'un 7.maddesine göre, özel kanunlarda belirli süre olmadığı sürece vergi mahkemesinde dava açma süresi 30 gündür. Dolayısıyla, uzlaşma gerçekleşmezse tutanağın değil, ihbarnamenin mükellefe tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde dava açılabilir. VUK ek 7.maddeye göre de, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanak kendisine verildiğinde mükellefin süresi bitmiş ya da 15 günden az kalmışsa, süre 15 gün olarak uzamaktadır. Yine aynı maddeye göre, mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmışsa, vergi mahkemesince uzlaşma talebi davayı bekletici sebep görülür. Uzlaşma işlemi sonuca bağlanmadan herhangi bir sebeple, incelenmiş ve karar verilmişse hükümsüz sayılır. Uzlaşma vaki olmaz veya temin edilemezse bu durum, vergi mahkemesine bildirilir ve dava görülmeye devam eder. Uzlaşmanın vaki olmaması, pek bir farkı olmamakla birlikte, mükellefin nihai teklifi kabul etmesi halinde sonuçları açısından uzlaşmanın temin edilememesinden farklıdır. Uzlaşma talebinde bulunan mükellef tutanak imzalanıncaya kadar bu talepten vazgeçip kesilen cezalar için indirim hakkını kullanabilir. Tutanak imzalanırsa bu hak kullanılamaz. Vergi ziyaına sebebiyet verilen durum kaçakçılık fiilinden kaynaklanıyorsa, uzlaşma hakkı olmayan mükellef, indirim hakkından yararlanır. Mükellef uzlaşmadan vazgeçtiği gibi indirim hakkını kullanmaktan da vazgeçebilir. Bu durumda uzlaşma hakkından yararlanabilir. (VMD, 2018, s. 514-529)

Konuya dair son olarak yeni oluşturulan “izaha davet” müessesini belirleyen VUK'un 370.maddesi kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı bulunduğunu²²⁸ ifade etmekte fayda görülmektedir.

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *Uzlaşma,*
- *Temsilci aracılığıyla uzlaşma için başvurabilme,*
- *Başvuru yapılacak merci noktasında seçimlik haktan yararlanabilme,*

²²⁸ 482 sıra nolu VUK Genel Tebliği, bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170725-6.htm> (Erişim 01.09.2018)

- Vergi ve cezanın tamamının kaldırılmasını veya indirim yapılmasını isteme,
- Dava açılması halinde dahi uzlaşma hakkını kullanabilme,
- Başvuru için ihbarnamenin tebliğ edilmesini isteme,
- Uzlaşma temin edilemez veya vaki olmazsa ve süre 15 günden az kalırsa dava açma süresinin 15 gün olarak uzaması,
- 15 gün öncesinden uzlaşma bilgilerini alabilme,
- 15 gün beklemezsizin daha önceki bir tarihte uzlaşma yapılmasını isteyebilme,
- Uzlaşma davetine icabet etmeme,
- Uzlaşma talebinden vazgeçme,
- Uzlaşma görüşmelerinde görüş bildirmek üzere temsilci-yardımcı bulundurabilme,
- Kısmi uzlaşma talep etme,
- Kısmen uzlaşabilme,
- Komisyonla uzlaşamazsa teklif alma, teklifi dava süresince değerlendirerek teklifi kabul ederek ya da etmeyerek, uzlaşma ya da uzlaşmama, söz konusu uzlaşılacak miktarın en kötü ihtimalle uzlaşma komisyonunda kendisine sunulan miktar olmasını isteme,
- Uzlaşmama,
- Hatalı işlemlerin düzeltilmesi,
- Uzlaşma temin edilemez ya da vaki olmazsa yargıya başvurabilme ve cezada indirme haklarından yararlanabilme,
- Tutanak imzalanana dek uzlaşmadan vazgeçilerek, yargıya başvuru ve cezada indirme haklarından yararlanabilme.
- İzaha davet kapsamında kesilen vergi ziyai cezası ihbarnamelerinin tebliği üzerine tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilme.

6.2.16.2.3. Cezada İndirme

VUK'un 376.maddesinde "Vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme" başlığı altında mükelleflere ,ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı olarak belirlenen indirim tutarlarından arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını ihbarnamelerin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde vergi dairesine başvurarak

vadesinde veya 6183 sayılı kanun kapsamında teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceklerini bildirmeleri halinde, belirtilen indirim hakkından yararlanabileceği düzenlenmiştir.

Bu hak, vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezalar içinde geçerli olup, belirtilen sürede ödeme yapılmaz ya da dava açılırsa, madde hükmünden yararlanmak mümkün değildir.

Yani bu haktan yararlanmak için dava açmama, maddeye uygun şekilde davranacağını bildirme ve uygun şekilde ödeme gerekmektedir. (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.225-226)

VUK'un ek 9.maddesi, mükelleflerin uzlaşma ya da cezada indirim hakkından birini kullanabileceğini, mükellef uzlaşma hakkından tutanağı imzalamadan önce vazgeçerse, cezada indirimden yararlanabileceğini düzenlemektedir.

Uzlaşma talebinde bulunan mükellef tutanak imzalanıncaya kadar bu talepten vazgeçip kesilen cezalar için indirim hakkını kullanabilir. Tutanak imzalanırsa bu hak kullanılamaz. Vergi ziyana sebebiyet verilen durum kaçakçılık fiilinden kaynaklanıyorsa, uzlaşma hakkı olmayan mükellef, indirim hakkından yararlanır. Mükellef uzlaşmadan vazgeçtiği gibi indirim hakkını kullanmaktan da vazgeçebilir. Bu durumda uzlaşma hakkından yararlanabilir. (VMD, 2018, s. 514-529)

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *Cezada indirim talep etme,*
- *Vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük cezaları için cezada indirim talep etme,*
- *Ödemede kanuni süreden yararlanma ve teminat göstermek suretiyle ödeme süresini uzatabilme.*

6.2.16.2.4. Düzeltme ve Şikayet Yoluyla Başvuru

Vergi Usul Kanununda, “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” bölüm başlığı altında 116 ve takip eden maddelerde sırasıyla vergi hatası, vergiye bağlı olup, takip eden maddelerde detaylıca anlatılan hesap veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız şekilde fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmış, hatanın ilgili memurlar, üst memurlar tarafından ya da teftiş ve vergi incelemesinde bulunmasının mümkün olduğu, ayrıca mükellefin başvurusuyla da ortaya çıkabileceği belirtilmiştir.¹²² ve 123.maddelerde mükelleflerin vergi dairesinden hataların düzeltilmesini yazı ya da taahhütlü posta ile isteyebileceği, vergi dairesinin

ilgili birimince yapılan değerlendirme sonucu talebin düzeltme merciine gönderileceği, talep uygun görülürse düzeltme emri verileceği aksi halde durumun mükellefe yazıyla tebliğ edileceği düzenlenmiştir. Kanunun 126.maddesine göre, istisnai durumlara özgü ek süreler tespit edilmekle birlikte,²²⁹ 114.maddede belirtilen zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkarılan hatalar düzeltilememektedir.

Kanunun “Düzeltilme yetkisi ve reddiyat” başlıklı 120.maddesinde, hatanın düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürünün karar vereceği, hatanın düzeltme fişiyle düzeltilerek mükellef aleyhine yapılmışsa, düzeltilen miktar, müracaat yeri ve süresi belirtilerek bir örneği mükellefe verilen bu fişe istinaden mükellefe tebliğ edilerek reddolunacağı, mükellefin bir yıl içerisinde parasını geri almak için müracaat etmemesi halinde hakkının düşeceği düzenlenmiştir. 121.maddeye göre ise idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak hatalar, aleyhine düzeltme yapılanların dava hakkı saklı kalmak kaydıyla re’sen düzeltilebilecektir.

Fazla veya yersiz ödenen vergiler ile ilgili olarak VUK’un 112.maddesi kapsamında mükelleflerin faiz isteme hakkı vardır.

Vergilendirme işlemlerindeki sakatıkların giderilmesi amacıyla kanunda düzenlenen idari barışçıl çözüm süreci olan düzeltme ile, düzeltilen miktar kadar vergi borcu sona ermektedir. Bu yol, idare hukuku çerçevesinde idarenin işlemini geri almasına örnek gösterilebilir. Verginin yasallığı ilkesine işlerlik kazandırdığı gibi, anayasal başvuru hakkının idari merciler nezdinde girişimidir. Bu kapsamda, yargı mercilerine gidebilme hakkı ile de bağlantılıdır. (Öncel vd. 1985, s.203)

VUK’un 116,117 ve 118.maddesinde tanımlı hataların, tarhiyat sonrası uzlaşma için başvuru nedenleri arasında da yer aldığı görülmektedir.

Vergi mahkemesinde dava süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme teblihi reddedilirse, şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulabileceği VUK’un 125.maddesinde düzenlenmiştir.

İYUK’un 11.maddesi kapsamında, mükellefler veya vergi sorumluları tarafından dava açılmadan önce, vergilendirme işleminin geri alınması, değiştirilmesi, yeni bir

²²⁹ Düzeltmede zamanaşımı: Madde 126 – 114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;
b) (Değişik: 23/6/1982-2686/26 md.) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;
c) (Ek: 4/12/1985-3239/11 md.) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;
Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapan makamdan dava açma süresi içerisinde istenebilir. VUK'un 125.maddesine göre de dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebi reddedilenlerin şikayet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvurması mümkündür. (Gerçek vd. 2015b, s.96)

Yargı organlarından geçmiş ve hata hakkında karar verilmemiş ancak karar kesinleşmiş olan hatalı işlemlerde bulunan hatalar VUK'un 125.maddesine göre düzeltilebilmektedir.

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *İdari ve yargısal başvuru,*
- *İdari işlemin geri alınmasını isteme,*
- *İdari işlemin değiştirilmesini isteme,*
- *Yeni bir idari işlem tesis edilmesini isteme,*
- *Düzeltilme talebinin reddedilmesi halinde bilgi verilmesi,*
- *Fazla veya yersiz ödenen vergiye bağlı olarak faiz ödenmesini isteme,*
- *Talebin reddi halinde dava süresi geçmişse, şikayet yoluyla başvuru.*

6.2.16.2.5. Yargı Yoluna Başvurma

Anayasanın 36, 74, 125 ve 148.maddeleri ile VUK'un 377, AATUHK'nun 15, 20 ve 58. maddeleri idarenin eylem ve işlemlerine karşı dava hakkının dayanaklarını oluşturduğu, anayasal temelleri itibariyle herkesin meşru müdafaa yollarından faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu, hiçbir mahkemenin yetkili ve görevli olduğu davaya bakmaktan kaçınamayacağı, kişilerin başvuru hakkı bulunup, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu, mükelleflerin Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvuru haklarının bulunduğu daha önce ifade edilmiştir.

Bizim de katıldığımız üzere, esasen bir anlamda vergi incelemesinden kaynaklı olarak mükelleflere tanınan tüm hakların, doğrudan veya dolaylı olarak savunma ve adil yargılanma hakları kapsamında olduğu değerlendirilmektedir. (Baykara, 2007b) Çalışma kapsamında sayılan tüm haklar, bu çerçevede değerlendirilebilir.

Bu aşamada, mükelleflerin kendilerine uygulanan idari işleme karşı bu haklarını ne şekilde kullanacakları ele alınacaktır.

VUK'un 377 ve 378.maddelerinde mükellefler ve vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara kendilerine tebliğ edilmiş olması şartıyla vergi mahkemesinde dava açabilecekleri, mükerrer 378.maddesinde, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, mahkemenin davaya konu tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapanı ve mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinleyeceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi uyuşmazlıkları, birinci derecede vergi mahkemelerinde veya ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarda Danıştay'da; ikinci derecede ise ya itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemesi'nde ya da temyiz yoluyla Danıştay'da çözülür. Vergi mahkemelerinde dava açma süresi İYUK'un 7/1.maddesine göre otuz gündür. Özel kanunda süre olması durumunda bu süreler geçerli olacaktır. Buna, AATUHK'da ödeme emri ile ilgili davalarda sürenin yedi gün olarak belirlenmesi örnek verilebilir. Dava açılması, dava konusu tarh edilen vergi ve bunun cezasının dava konusu edilen bölümünün tahsilini durdurur. VUK'un 378.maddesinde, vergi hatalarına dair hükümler saklı kalmak koşuluyla mükelleflerin kendi beyanlarına dava açamayacakları düzenlenmişse de, bu durumun istisnası İYUK'un 27.maddesinde düzenlenen ihtirazi kayıtlı beyan vermedir. Maddeye göre, bu şekilde verilen beyan davaya konu olursa, tahsilat durmayacaktır. İYUK'un 28.maddesine göre, istisnai durumlar hariç mahkeme kararının mükellefe ve idareye tebliğinden itibaren en geç otuz gün içerisinde idarece işlem tesis edilmesi gerekir. Mahkeme vergi aslı ve cezasını tasdik kararı verirse, mükellef ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödeme yapmak zorundadır. Ancak ödeme yapsa da, durumuna göre itiraz ya da temyizen bir üst yargı merciine başvurabilir. (HUD, 2015, s.359-368)

Vergi yargısına hakim olan ilkelere bir kısmı, re'sen araştırma, yazılılık, delil serbestisi, toplu yargılama, hakimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ve kıyas yasağı ilkelere aittir. (Hayrulloğlu, 2016, s.43-53)

Adli ve idari yargılama sürecinde mükelleflerin, temsilci bulundurma, yardım alma, adil yargılanma, mahkemeye başvurma, bağımsız ve tarafsız mahkemelerce makul sürede, hakkaniyete uygun, kamuya açık yargılama, silahların eşitliği ve çekişmeli yargılama, gerekçeli karar hakkı ve adli yardım hakkı şeklinde sayılmaktadır. (Gerçek, 2007) Mükelleflerin, geneli adil yargılanma hakkı arasında olan bu haklara ek

olarak, yöneltilen suçla ilgili anlayabileceği dilde ve ayrıntılı bilgilendirilme, savunma için uygun zaman ve olanak isteme, bizzat ya da avukatı aracılığıyla savunma yapma ya da adli yardım alma, tanıklardan yararlanma, mahkeme dilini anlamıyorsa ücretsiz çevirmen yardımı alma, delil serbestisinden yararlanma ve yürütmenin durdurulmasını isteme hakları da bulunmaktadır. (Gerçek vd. 2015b, 97-102)

Mükelleflerin kanunda²³⁰ belirtilen şartları taşıyan hallerde davanın duruşmalı olmasını isteme hakkı da söz konusudur.

Bu haklara ek olarak, mükelleflerin VUK 359.madde kapsamındaki fiilleri nedeniyle haklarında açılan ceza davalarında da bir takım hakları bulunmaktadır. Bu konunun detayına girilmeyecek olmakla birlikte, gerek adli gerekse de idari dava sürecinde kişinin kendi aleyhine delil vermesini sağlayacak şekilde zorlanmasını yasaklayan susma hakkından yararlanmasının mümkün olduğu değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda, özetle mükelleflerin aşağıdaki hakları bulunmaktadır.

- *İddia ve Savunma,*
- *Adil yargılanma,*
- *Başvuru,*
- *Susma,*
- *Temsilci bulundurma,*
- *Yardım alma,*
- *Bağımsız ve tarafsız mahkemelerce yargılanma,*
- *Makul sürede yargılanma,*
- *Hakkaniyete uygun yargılanma,*
- *Kamuya açık yargılanma,*
- *Silahların eşitliği,*
- *Çekişmeli yargılama,*
- *Gerekçeli karar hakkı,*
- *Adli yardım hakkı,*
- *yöneltilen suçla ilgili anlayabileceği dilde ve ayrıntılı bilgilendirilme,*
- *bizzat ya da avukatı aracılığıyla savunma yapma ya da adli yardım alma,*
- *tanıklardan yararlanma,*
- *mahkeme dilini anlamıyorsa ücretsiz çevirmen yardımı alma,*

²³⁰ İYUK md.17

- *Delil serbestisinden yararlanma,*
- *Davanın duruşmalı görülmesini isteme,*
- *Yürütmeyi durdurma talep etme,*
- *Mahkeme kararlarına karşı itiraz ve temyize başvurma,*
- *Davaya konu edilen vergi ve cezanın tahsil işlemlerinin durması.*

6.2.16.2.6. Yargı Yoluna Başvuru Kapsamında Model Önerisi : Hakim Temelli Uzlaşma

Her ne kadar henüz uygulaması bulunmasa da sistemselsel olarak tartışmaya açılmış bu müessese, gelecekte yargı yoluna başvuru aşamasında mükelleflere tanınması mümkün görünen bir müessesedir. Bu niteliğiyle çalışmanın bu kapsamında mükelleflerin müstakbel hakkı olarak tartışmaya açılması nedeniyle ele alınmasında fayda görülmüştür.

İdari uyuşmazlıkların sayısal çokluğu yargı faaliyetlerinin doğruluk ve kalitesini olumsuz etkilediği gibi, iş yükü ağırlığı yargı mensuplarının gerek içtihat değişimlerini gerekse de güncel gelişmeleri takip etmesini olanaksız hale getirmektedir. Bu çerçevede, yargılamanın uzun sürmesi de ciddi mağduriyetlere sebebiyet verebilmektedir. Yargının aynı konuda istikrar kazanmış içtihatlarının emsal alınması, idari kültürümüzde bulunmadığından sonucu belli olan birçok uyuşmazlık yargı tarafından karara bağlanmak durumunda kalmaktadır. KDV beyanlarından kaynaklı uyuşmazlıklar, özel esaslara alınan mükelleflerin taraf olduğu uyuşmazlıklar gibi örneklerde, yargının yerleşik içtihadı olmasına rağmen buna uygun işlem tesis edilmemekte, bu nedenle söz konusu uyuşmazlıklar davada çözüme kavuşmaktadır. Tartışmaya açılan hakim temelli uzlaşma modeliyle, uzlaşmaya yargısal kimlik kazandırılmak suretiyle, tarafların eşit şartlarda, adil müzakeresi sonucu uyuşmazlığın çözümü amaçlanmaktadır. Ayrıca böylelikle, kamu görevlilerini denetim ve sorumluluk endişesiyle işlem tesis etmekten imtina etmesinin onlara yasal güvence sağlanarak önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. (Şaşı, 2015, s.84)

6.2.17. Mali Tatilin Vergi İncelemesine Etki Eden Hükümleri Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

Bilindiği üzere 15.03.2007 tarih ve 26476 sayılı resmi gazetede yayımlanmış olan Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun uyarınca genel olarak her yıl Temmuz

ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dâhil) Anayasamızın 50. maddesinde hüküm altına alınmış bulunan “dinlenme hakkının” uzantısı olarak, mükelleflere²³¹ tabiri caizse “soluklanmaları” amacıyla kısa bir ara ön görülmüştür. (Kara, 2016)

Kanunun vergi incelemesine etki eden 1. maddesinin 4.fıkrası ile1 Sıra No.lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğinde²³² mali tatil süresince yapılacak vergi incelemelerine etkisi olan bir takım hükümlere yer verilmiştir. Vergi incelemeleri etki eden mükellef hakları şu şekilde sıralanabilir.

- 1- *Mahkeme kararı veya Cumhuriyet Savcılıklarının talebi üzerine ya da Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılan aramalı incelemeler hariç olmak üzere, malî tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemez,*
- 2- *Mükellefin işyerinde incelemeye başlanılmaz.*
- 3- *Mali tatil süresinden önce başlanılmış olan bir incelemeye bu süreden önce ibraz edilen defter belge üzerinde devam edilebilecek; ancak, bu süre zarfında mükelleften ilave defter, belge ve bilgi talep edilemeyecektir.*
- 4- *Mükellef veya vergi sorumlusu, inceleme sonucunda yapılacak tespitlerin yer aldığı tutanağı imzalamaya davet edilemeyecektir.*
- 5- *Vergi inceleme elemanları tarafından mali tatil süresinden önce yapılan tebligat ile mükelleften defter ve belgelerinin ibrazının talep edilmesi ve söz konusu talebe ilişkin olarak da mükellefe tanınan sürenin son gününün mali tatile denk gelmiş olması halinde, bu süre mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzayacaktır.*
- 6- *Tatil süresince, vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmez. Ancak tatil süresi içinde gerçekleştirilen tebligat işlemlerinde süre, malî tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar.*
- 7- *İkmalen, re'sen veya idarece yapılmış tarhiyatlara karşısında mükelleflerin yasal haklarının (dava açma, cezada indirim ve uzlaşma talep etme) herhangi birini kullanma süresi bu tarhiyatlara ilişkin vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ*

²³¹ Mükelleflere mali tatil kapsamında tanınan haklar, meslek mensupları(SM, SMMM, YMM) için de tatil yapabilecekleri bir dönem algısı yaratabilecek olsa da meslek mensupları, mali tatil uygulamasını “kalem oynatmayacakları” bir dönem olarak görmemekte, aksine sadece süreleri uzatan bir uygulama olarak görmektedir. (Öğredik, 2007)

²³² 30.6.2007 tarih ve 26568 nolu Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

tarihinden itibaren 30 gündür. Tebligatın mali tatil süresi içinde yapılması durumunda, mali tatilin son gününden itibaren süre işlemeye başlayacaktır.

- 8- 5604 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendine göre, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyata ilişkin olup **vadesi mali tatile rastlayan** vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizleri için ödeme süresi, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır.
- 9- İkmalen, re'sen veya idarece yapılmış olan tarhiyatlara karşı mükelleflerin uzlaşma talep etme veya cezada indirim talebinde bulunma süresi, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür. Başvuru süresinin son gününün mali tatile rastlaması halinde bu süre, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır. Adlarına tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı dileyen mükelleflerin, mali tatil süresi içinde de uzlaşma veya cezada indirim talebinde bulunabilmesi mümkündür.
- 10- İkmalen, re'sen veya idarece yapılmış olan tarhiyatlara karşı mükelleflerin dava açma süresi, tarhiyata ilişkin vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür. Bu sürenin mali tatile rastlaması halinde, mali tatil süresince süre işlemeyecektir. Uzayan dava açma süresinin son gününün 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca çalışmaya ara verme süresine rastlaması durumunda ise dava açma süresi, verilen aranın sona erdiği günü izleyen günden itibaren yedi gün uzayacaktır.

6.2.18. Vergi Barışı Kanunlarının Vergi İncelemesine Etki Eden Hükümleri Ve Bu Kapsamda Mükellef Hakları

Bilindiği üzere af, devletin tek taraflı olarak alacağından vazgeçmesi anlamı taşıyan vergi cezalarının sona erme nedenlerindendir. (Öncel vd. 1985, s.180) Son yıllarda yayınlanan, 4811, 5811, 6111, 6736 ve 7143 sayılı Kanunlar buna örnek gösterilebilir.

Söz konusu kanunların kapsamında düzenlenip, vergi incelemesine etki eden en önemli konulardan biri matrah ve vergi artırımı müessesesidir. Zira gelir ve kurumlar vergisi matrahının ya da hesaplanan katma değer vergisinin belirlenen oranlarda artırılmasıyla yararlanılan bu hak sayesinde, mükelleflerin, matrah artırımında bulundukları vergi türü ve dönem itibarıyla haklarında vergi incelemesi ve tarhiyat

yapılamamaktadır.²³³ Bu hak, yasa da yapılan düzenlemeye göre, doğrudan vergi incelemesinde bulunan mükellefleri ilgilendirmesi, vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmasını engellemesi veyahut indirim hakkı tanınması²³⁴ nedeniyle önem arz edebildiği gibi, haklarında henüz vergi incelemesi başlamamış olan mükellefler tarafından geleceğe yönelik bir sigorta olarak da değerlendirilebilmektedir.

Matrah ve vergi artırımının yanında, yurtdışında ve yurtiçinde olan bazı varlıkların kanunda belirtilen şartlar dahilinde ülkeye getirilmesi ve/veya kayıtlara alınması hallerinde de vergi incelemesi ve tarhiyat yapılamamaktadır.²³⁵

Söz konusu kanunlarda, ikmalen, re'sen ve idarece yapılmış tarhiyatlara dava açmayacaklarını beyan etmeleri ya da açılmış davadan vazgeçmeleri halinde belirlenen oranlarda vergi ve/veya cezada indirim yapılmak suretiyle ihtilafların çözümü için başvuru hakkı tanınmaktadır.

Konunun kapsamlı olması nedeniyle açıklamalar kısa tutulmuş olup, konu kapsamında sayılabilecek mükellef hakları aşağıda özetlenmiştir.

- *Matrah ve vergi artırımından yararlanmak suretiyle, artırımda bulunulan vergi türü ve dönemi itibariyle vergi incelemesine tabi tutulmama ve adına tarhiyat yapılmaması,*
- *Yurt dışında ve içinde olan varlıkların kanunda belirtilen şekillerde kayıt altına alınmasını sağlamak suretiyle vergi incelemesine tabi tutulmama ve adına tarhiyat yapılmaması.*

6.3. Tarafsız Şekilde Devletin ve Mükelleflerin Haklarının Uygulayıcısı ve Koruyucusu Olarak Müfettişlerin Hakları

Bu bölümde yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamakla ödevli²³⁶ olan ve tarafsız bir şekilde gerek devletin gerekse de mükelleflerin haklarının uygulayıcı ve koruyucusu olan Müfettişlerin hakları, mükelleflerin haklarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek niteliğe haizdir.

²³³ Örneğin; 7143 sayılı Kanun madde 5

²³⁴ Örneğin; 7143 sayılı Kanun madde 4 ve 5/7

²³⁵ Örneğin; 7143 sayılı Kanun madde 10/13-a-e-ğ

²³⁶ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 38.maddesinden de görülebileceği üzere, Vergi Müfettişlerinin çeşitli görev ve yetkileri bulunmaktadır. Hiyerarşik üstünlük göstermemekle birlikte vergi incelemesi Müfettişlerin görev ve yetkilerinin başında sayılmaktadır.

Bu bağlamda Müfettişlerin sorumluluklarının²³⁷ ne olduğuna bakılmasında da fayda bulunmaktadır. Çünkü uymaları gereken ve Grup Başkanları tarafından da takip edilen²³⁸ bu kurallar aynı zamanda kendileri için haklar da içermektedir.

- *Yetkili makamlar tarafından verilen iş ve görevleri süresinde ve eksiksiz olarak tamamlamak*
- *Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunmamak*
- *Refakatine verilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının en iyi şekilde yetişmesine özel bir önem vermek ve bu amaçla refakat boyunca Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslek ve hizmet gereklerine uygun şekilde yetişmelerini gözetmek*
- *Teftiş edilen birimin faaliyetlerini aksatmayacak şekilde teftiş yapmak*
- *Meslektaşlarına, diğer kamu görevlilerine ve ilgili diğer tüm kişilere karşı nazik, ölçülü ve saygılı davranmak*
- *İnceleme, teftiş ve soruşturma ile görevli bulundukları sırada, bu işlerle ilgili bulunanlara konuk olmama, doğrudan veya dolaylı olarak soruşturma ile ilgili olanların hizmet ve ikramlarını kabul etmeme, bunlarla alışveriş yapmama, borç alıp vermeme*
- *Başkanlıkça izin verilmedikçe; Başkanlık adına panel, sempozyum ve komisyonlara, kurs ve seminerlere katılmama, yayın yapmama, beyanda bulunmama,*
- *Başkanlıkça izin verilmedikçe; mesai saatleri içerisinde lisansüstü eğitim ve doktora yapmama, bu amaçla verilen kurslara katılmama.*

Bu kapsamda aşağıda sıralanan Müfettiş haklarından; tarafsız ve bağımsızlığının korunması isteme, incelemeyi sağlıklı sonuçlandırma isteme ve tüm denetim elemanlarına eşit ağırlıkta iş verilmesini, eşit ve adil davranılmasını isteme hakları mükellef haklarını doğrudan etkileyen niteliğe sahip olduğu, diğer hakların ise mükellef haklarını doğrudan ve/veya dolaylı olarak etkileyen niteliğe sahip olduğu değerlendirilmektedir.

²³⁷ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 41.maddesinde düzenlenmiştir.

²³⁸ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 9.maddesinde düzenlenmiştir.

6.3.1. Müfettiş Hakları

- *Tarafsız Ve Bağımsızlığının Korunması Hakkı*

Bu hak denetim elemanlarının görevlerini yaparken her tür baskıdan uzak olmasını kapsamaktadır. Bu baskı siyasi olabileceğı gibi hiyerarşik de olabilir.

- *İncelemeyi Sağlıklı Sonuçlandırma Hakkı*

Söz konusu hak gerek mükellefler gerekse de denetim elemanlarının hukuki güvenliğı ile doğrudan ilişkilidir. Verilen görevlerde eşitliğin sağlanması, tarafsızlık ve bağımsızlığın korunması gibi diğerk haklarla, bu hak daha güvenilir bir zemine taşınacaktır.

- *Tüm Denetim Elemanlarına Eşit Ağırlıkta İş Verilmesini - Eşit Ve Adil Davranılmasını İsteme Hakkı*

Bu noktada idare tarafından çeşitli standartlar geliştirilmekte ise de, konu hakkında net bir düzenleme yoktur. Kamuda çok çalışana çok iş, az çalışana az iş şeklinde yaygın ve etkin olmayan bir düzen hakimdir. Zira disiplin cezalarının etkisizliğı karşısında memur güvencesinin suiistimal edilmesi ve idari kadroların işi en sorunsuz çözeceğine inandıkları personele tüm işi tanımlama gibi profesyonellikten uzak yaklaşımı, bazı Müfettişlerin ağır iş baskıları altında ezilmelerine neden olurken, bazılarının ise boşta kalmasına sebep olmaktadır. Buna etkin olmayan yer değıştirme yönetmeliğı hükümleri eklendiğinde, çok fazla mükellef ve iş olmayan Gruplarda, atıl durumda bekleyen Müfettişler yaratılmaktadır. Bu nedenle, işlerin tamamının oluşturulması aşamasında liyakat ve tecrübe sahibi kişilerce puanlamaya tabi tutulması, merkezi bir havuza tanımlanması ve kişisel ayırım gözetilmeksizin işin puanına göre Müfettişe tanımlanması gerekmektedir. (Böyle bir durumda, tüm denetim elemanlarının senede 70 puanlık iş yapması temin edilebilir.) Adil kurgulanan ve uygulanan performans sistemi ile söz konusu sistem birleştirilerek belirlenen puanın üzerine çıkılması halinde ödüllendirme mekanizması devreye alınabilir. Etkin olmayan yerlerdeki Grup Başkanlıklarının kapatılması da bu kapsamda ele alınmalıdır.

- *İnsan Haklarına Saygı Gösterilmesi Hakkı (AİHS md.1)*

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin²³⁹ 1.maddesi kapsamında Müfettişler insan haklarına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.

- *Ayrımcılık Yapılmamasını İsteme Hakkı*

Gruplar ve kişiler arasında her koşulda ayrım yapılmadan bu hakkın ruhuna uygun davranılmalıdır. (AY md.10, AİHS md.14) Örneğin, Kurul'un oluşturulmasının üzerinden geçen yedi seneye rağmen Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 37.maddesi gereğince kıdem esası hala belirlenmemiştir. Uzmanlaşma temelinde ayrılan ve Müfettişlerin görevlendirildiği A,B,C ve Ç şeklinde ayrılan (ve 2019 başı itibariyle hayata geçmesi beklenen D) grupların, birleşme öncesi unvanlardan kaynaklı olarak birbirine hiyerarşik üstünlük taşıdıklarını düşünmesi, bu düzenlemenin hayata geçmesini engellemektedir.

- *Aşağılayıcı Muameleden Korunma Hakkı- Mobbing ve Angarya Yasağı*

Bir hiyerarşik ilişkinin sağladığı nüfuz ile mobbing yapılması Türk Ceza Kanununun 105.maddesine göre suçtur. Ayrıca, AİHS'nin insanlık dışı ya da aşağılayıcı muamele işkence kabul edilerek yasaklanmış, kişilerin zorunlu çalışmaya tabi tutulamayacakları belirtilmiştir. Verilen görevlerde eşitliğin sağlanması ile çalışma saatlerinin dışında çalışma durumu ortadan kaldırılabilir.

- *Adil Yargılanma Hakkı Ve Masumiyet Karinesi*

İnceleme görevi beraberinde birçok haksız isnad riskini de taşıyan bir süreçtir. Bu nedenle söz konusu hak, aşağıdaki haklarla birlikte oldukça önemlidir.

- *Haksız Suç İsnadı Halinde Cezalandırılmasını İsteme Ve Tazminat Hakkı*

²³⁹ Sözleşmenin tam metni için bkz. <http://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf>

Devlet Memurları Kanununun 25.maddesi çerçevesinde, devlet memurları hakkındaki ihbar ve şikayetler, uydurma bir suç isnadı ile kin veya soyut hakaret için yapıldığı soruşturma veya yargılamanın sonucunda tespit edilirse, merkezde bu memurun en büyük amiri, illerde valiler, uydurma isnatta bulunanlar hakkında kamu davası açılmasını Cumhuriyet Savcılığından istemek durumundadır. Yine, 4483 sayılı Memurlar Ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanunun 15.maddesinde, memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında mağdur etmek amacıyla uydurma suç isnadında bulunulması halinde haksız isnatta bulunanlar hakkında Savcılık tarafından re'sen soruşturmaya geçileceği, bu konuda mağdurların başvuru ve tazminat hakkı bulunduğu hüküm altına alınmıştır.

- *Haksız Suç Isnadı Halinde Cezalandırılmasını İsteme Ve Tazminat Hakkı*

Mükelleflerin temel haklarından olan bu hak, Müfettişler için de kabulü gereken bir haktır. Üniversite eğitiminin ardından çok az sayıdaki denetim elemanı kadrolarına yazılı ve sözlü sınavlarla girmeyi başaran, en az üç yıl süren Müfettiş yardımcılığı döneminde sınav ve benzeri birçok performans kriterini aşan, nihayetinde yirmi-yirmi dört saat süren yazılı sınavları aşarak Müfettiş ünvanı alan ve pozisyonları gereği bağlı olduğu Bakanı temsil özelliği bulunan denetim elemanları için bu hak temel bir hak olarak nitelendirilmelidir. Bu hak, denetim elemanlarının şehir dışı görevlerinde konaklayacakları ve görev alacakları alanların önceden belli edilmesini de kapsamaktadır. Uygulamada bu konularda önemli sorunlar yaşanmaktadır. Bu ve benzeri sorunların tespit edilerek çözüme kavuşturulması oldukça mühim görülmektedir.

- *İdarenin Ve Mükelleflerin Sorumluluklarını Yerine Getirmesini, Yardımını Bekleme Hakkı*

Yukarıda belirtilen hakkı da içine alan bu hak VUK'un 7.maddesi ve mükellefe ödevler yükleyen tüm maddeler başta olmak üzere Müfettişe tanınan ve tanınması gereken bir hak olarak değerlendirilmektedir. Zira etkin kamu hizmeti ancak herkesin hukuka uygun davrandığı ve karşılıklı iletişimin güçlü olduğu bir yapı ile mümkün olabilir.

- *Bilgiye Kolay Erişim Hakkı*

Tarihi denetim ilkelerinde de belirtildiği üzere, denetim elemanlarının denetimle ilgili mevzuatı güncel ve yerinde kullanması gereğinin bir sonucudur. Bu kapsamda, yargı kararları da dahil olmak üzere bilginin kolay erişilebilir olması mühimdir. Kurul tarafından bu hakkın teminine yönelik önemli adımlar atılmaktadır.

- *Evlenme Ve Aile Birliğinin Korunması Hakkı*

Sadece (A) grubuna mensup Müfettişlere uygulanan rotasyon-zorunlu yer değişikliği²⁴⁰ zamanı geldiğinde Müfettişler rızası olmaksızın tayin edilmekte,²⁴¹ taraflar arasında ihtilaf oluşmakta, bir anlamda aile birliği bozulmakta, evlilik hakkının kullanımı, taraflardan birinin Müfettiş lehine kariyerinden vazgeçmesi gibi şekillerde sonuçlanmaktadır.²⁴² (AY md.20, AİHS md.12)

- *Kişisel Verilerin Korunması, Müfettişlerin Özel Hayatının Ve Gizliliğinin Korunması*

Vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılması esastır. Bu nedenle denetim elemanlarının hareketli olması, dosya üzerinden takip edilen işlerin süre ve performans kriterleri ile takip edilmesine ek olarak kişiler adına tanımlı kartlarla mesai takibi yapılması söz konusudur.

Kişisel verilerin korunması hakkı kişiye devlet tarafından rahatsız edilemeyeceği özerk bir alan tanımaktadır. (Nebil, F.S, 2013)

Bu noktada yargı kararları çerçevesinde toplanan veriler başka bir amaçla kullanılamaz. Önem arz eden bir diğer husus ise, riskli görülebilecek görevler üstlenen kamu görevlilerinin çalışma alanlarının, kişisel verilerinin (telefon bilgilerine kadar) kolayca erişime açık olması nedeniyle ortaya çıkan güvenlik ihtiyacıdır. Bu konuda yapılan örnek bir düzenleme olarak 2016 yılında yayınlanan Vergi İncelemelerinde

²⁴⁰ (A) Grup Başkanlıklarında görevli Vergi Müfettişleri yer değiştirmeye tabi olup, konu hakkında “Görev Yerleri İtibariyle Vergi Müfettişleri Yer Değiştirme Yönetmeliği” uygulanmaktadır.

²⁴¹ Yer Değiştirme Yönetmeliğinin 15.maddesine göre, eşi kamu personeli olup yeri değiştirilemeyenler ve eşi TSK personeli olanlar sadece eş durumu özüne dayanarak yerinin belirlenmesini isteyebilmektedir. Sair mevzuatta tanınmış olsa da, özel sektörde eşi çalışanlara bu hak tanınmamıştır.

²⁴² Konuya ilişkin olarak bkz. Devlet Memurlarının Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik md.14 <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/3.5.836525.pdf> (Erişim 14.09.2018)

Uygulama Birliği Sağlama ve Koordinasyon genelgesinde, vergi inceleme tutanak ve raporlarında daha önce düzenlenmiş raporlara konu bir takım bilgilerin veriliş usulü düzenlenmiş, Vergi Müfettişlerinin kimlik bilgilerine yer verilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. (Versav, t.y)

- *Yıpranma Hakkı*

Bu hak ağır kabul edilen mesleklere tanınan bir hak olmakla birlikte, hakimler ve savcılar tarafından da talep edilen, (Mengi, 2014) erken emeklilik gibi avantajlar sunan bir haktır. Meslek hayatı boyunca sürekli yer değişikliği, iş ağırlığı ve yoğunluğu, süre ve performans baskısı gibi unsurlar, ender bulunan ve vergi inceleme elemanları için geçerli olan durumlardır.

- *Eğitim Hakkı ve İfade Özgürlüğü*

Anayasanın 25,26,42.maddesi kapsamında herkes, düşünce, kanaat ve bunları yayma, eğitim ve öğrenim haklarına sahiptir. Ancak Başkanlıkça izin verilmedikçe mesai saatleri içinde lisansüstü ve doktora eğitiminin yapılamayacağı, yayın yapılamayacağı vb. yönetmelikle açık hüküm altına alınmıştır. Bu noktada Kurul tarafından yapılan sınırlama hakkın kullanımına yönelik olamayacağı için olsa olsa mesai saatlerinde normal olarak Müfettişlerin işte olması gerektiğini öngören bir düzenlemedir. Uygulamada, yazıyla istenen izinlerin verilmediği ve/veya bu konuda tutarlılık olmadığı görülmektedir. Bu alanda en yetkin kişilerden oluşan denetim ekibinin eğitimini artırması şüphesiz kurul eliyle teşvik edilerek,²⁴³ Kurul mensuplarının motivasyonları artırılmalıdır. (AİHS md.2-10-14)

- *Başmüfettişlik Hakkı*

En az 10 yıl Müfettişlik yaparak yeterlik sonrası dönemde en az üç yıl performans değerlendirmesinden başarılı olanlara tanınan bir haktır. Ancak şartları sağlayanların atanacağını belirten amir hükme rağmen, 2011 yılında oluşturulan Kurul

²⁴³ Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliğinin 24 ve 25.maddelerinde akademik çalışmalar performans ölçütü sayılmışsa da, gerek izne tabi olması gerekse de çok düşük puanlanması teşvik mekanizmasının işlerliğinin artırılması gerektiğini göstermektedir.

bünyesinde (A) Grubundan henüz Başmüfettişliğe atanan yoktur. Ancak diğer Gruplara mensup olanlar arasından Başmüfettişliğe yapılan atama kararlarının Resmi Gazetede yayımlandığı görülmektedir. Bu durum eşitlik ilkesi temelinde ele alınması gereken mühim örneklerden biridir.

6.3.2. Müfettiş Haklarının Mükellef Hakları Açısından Önemi

1990'lı yıllarda, işletme yönetimi doğrultusunda modernleşmenin kaynağını müşteri kavramı oluşturmuştur. Bu kavramın kamu yönetimine de girmesiyle vatandaş, edilgen değil etken konuma geçmiş, kamu hizmetinin kalitesi, sunuluş biçimi, verimliliği ve zamanında sunulup sunulmadığını denetleme rolü edinmiştir. (Eren, 2003, s.66) Müşteri olarak vatandaş yaklaşımı, özel sektör araçlarından yararlanarak kamu yönetimini iyileştirme, etkin ve verimli hizmet sunma amacıyla, vatandaşlara kamu yönetiminin davranışlarının adeta özel sektördeki müşteri gibi ilgi göreceği şekilde değişmesini savunmaktadır. (Çukurçayır, 2000, s.44) Serbest piyasa sistemiyle kamunun yapılandırılması, verimlilik ilkesiyle bürokrasiyi yok edecektir. Her ne kadar, müşteri ihtiyaçlarını karşılayanın özel sektörde yarattığı rekabet kamuda olmasa da, verimlilik ve kaliteyi artıran bu itici güç, şeffaflık ve performans kriterleriyle ölçülen performansların halkın bilgisine sunulmasını ve karşılaştırılmasını sağlayan yeni bir uygulama sayesinde edinilebilir. Böylece kamu yönetimi adeta kendisiyle rekabet edecek hal alacaktır. (Dalbay, 1999, s.103)

Kaliteli hizmetle dış müşterileri mutlu eden müşteri odaklı örgütler, dış müşteri mutluluğunun, iç müşterileri olarak tabir edilen çalışanlarını mutlu etmekten geçtiğini unutamaz. (Türkyılmaz, 2003, s.52) İç müşteri tatmini ise daha ziyade, fiziki çevre şartlarına, ücret, ödüllendirme, haberleşme düzeni, sağlık ve emeklilik sistemi gibi motivasyon unsurları ve yönetimle aralarındaki ilişkiye bağlıdır. (Saran, 2004, s.88)

Türk kamu bürokrasisinde, otoriteyi kendine toplayarak tek adam olma, sorumluluğu yayma ve hatta sorumluluktan kaçma ve bürokratik sabotaj gibi olumsuz davranış modellerinin gelenekselleşmesi, müşteri odaklı yaklaşımın benimsenerek kamu hizmetinde kalitenin artmasını engellemektedir. (Özcan, 2008, s.158) Bu noktada, kamuda kronikleşen yönetim sorunlarının kaynağı, geleneksel bürokratik örgütlenme olup, ihtiyaç duyulan paradigmanın adı, özel sektör uygulamasının kamuya uyarlanabilir olmasını savunan yeni kamu yönetim anlayışıdır. (Yalçın, 2011, s.IV)

Buraya kadar anlatılanlar, teftiş, soruşturma ve vergi incelemesi gibi çok mühim yetkilerle donatılmış Türk kamu yönetiminin en tarihi, en etkili ve en liyakat sahibi denetim birimlerine mensup, Maliye Müfettişleri, Vergi Denetmenleri, Gelirler Kontrolörleri ve Hesap Uzmanlarından oluşan dört başlı vergi denetim sisteminin 2011 yılında uzmanlaşma ve tecrübe aktarımı temelinde tek çatı altında toplanarak, yukarıda belirtilen anlayışa göre yeniden dizayn edilmesinin sebebini ve hatta dönüşümün başaramadığını gösteren unsurlar bakımından aynı zamanda sonucunu oluşturmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanının, Kurul resmi internet sitesinde “Başkanın Mesajı” başlığı altında yayımlanan görüşlerine göre, Kurul, sadece devletin değil mükellefin de haklarını en üst seviyede korumayı kendine ilke edinerek, çalışmalarını bağımsızlık, önyargısızlık, tarafsızlık ve nesnellik ilkelerine bağlı olarak yerine getirmektedir.²⁴⁴ Ancak bu noktada, Müfettişlerin ağırlıklı çoğunluğunun mensubu olduğu sivil toplum kuruluşu Vergi Müfettişleri Derneğinin²⁴⁵ açıklamasına²⁴⁶ ve takip eden süreçte yapılan benzer içerikli haberlere²⁴⁷ bakıldığında, Kurul oluşturulduğu günden bu yana, Kurul bünyesinde çalışan ve haklarının ihlal edildiğini düşünen Müfettişlerin sayısının oransal olarak çok yüksek dereceye ulaştığı görülmektedir.

Olgun’a göre, hukuk gökteki yıldızlar için değil, yerdeki insanlar içindir. Bu bağlamda, gökteki yıldız konumundaki devletin değil, onun üstün gücü karşısında zayıf ve korumasız konumdaki bireylerin hukuka ihtiyacı vardır. Hukuk devletlerinde, devleti idare edenleri sınırlayıcı her kural, faaliyetlerin hukuk çerçevesinde kalmasını isteme hakkı verir. (Aktaran: Candan, 2016)

Ayrıca, yukarıda da ifade ettiğimiz üzere, Kurul Başkanlığı özelinde hiçbir örgüt, mükellefleri mutlu etmenin yolunun, çalışanlarını mutlu etmekten geçtiğini unutamaz.

İç müşteri olarak Müfettişlerin tatmini ise daha ziyade, iş ve yaşam koşullarına, fiziki çevre şartlarına, aile ve arkadaşlık ilişkilerine, ücret, ödüllendirme, haberleşme düzeni, sağlık ve emeklilik sistemi gibi motivasyon unsurları ve yönetimle aralarındaki ilişkiye bağlı olup, bu çerçevede Müfettişlerin motivasyonunu etkileyen, tanınması, korunması ve geliştirilmesi gereken hakları ele alınmıştır.

²⁴⁴ Konu hakkında bkz. <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Baskanin-Mesaji> Erişim 13.09.2018

²⁴⁵ Vergi Müfettişleri Derneği resmi internet sitesi için bkz. <http://www.vmd.org.tr/>, (Erişim 13.09.2018)

²⁴⁶ Konu hakkında bkz. <https://www.timeturk.com/1000-den-fazla-mufettis-vdk-ile-davalik/haber-184642>

²⁴⁷ Konu hakkında bkz. <https://www.memurlar.net/haber/746456/sozlu-sinavda-elenen-169-vergi-mufettis-yardimcisi-dava-acti.html> (Erişim 13.09.2018)

Bu noktada, Müfettişlerin, mükellefler gibi temel insan hakları olarak yaptıkları iş ile ilgili olmayan her insanın sahip olduğu hakları olduğu gibi, iş ilişkisi çerçevesinde mükellefler ve idarenin uygulamaları bağlamında hakları bulunmaktadır.

Yukarıda kabaca sıralanan haklar, özelde Vergi Müfettişlerine ait olan ya da olması gereken haklar olarak sayılmakla birlikte, Vergi Denetim Kurulunun i müşterisi olarak Müfettişlerin gönüllü uyumunu artırması, tabiri caiz ise tam anlamıyla “müşteri(i ve dış) odaklı” yaklaşım benimsemesi, doğrudan kamu yönetiminde hizmet kalitesini ve verimliliği, dolaylı olarak da mükellef haklarını etkilemektedir.

Aynı zamanda, vergi incelemesinin bir amacının da eğitim olduğu dikkate alınacak olursa, iyi bir eğitimin ancak iyi bir eğitici ile verilmesi mümkündür. Bu noktada da, hakları tanınan, korunan, bunların bilincinde olan ve gerektiğinde haklarını arayabilen tatmin edilmiş eğiticilerin ancak gerçek manada eğitici fonksiyonu yerine getirebileceği unutulmamalıdır.

BÖLÜM VII

VERGİ İNCELEMESİNDEN KAYNAKLANAN HAKLARIN DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

İdari Yargılama Usul Kanununda idari dava türlerini belirleyen maddede idari davalar, iptal davaları, tam yargı davaları ve genel hizmetlerin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelerden kaynaklı davalar olarak sayılmışsa da, vergi davaları bu kapsamda sayılmamış ancak kanunun bazı maddelerinde bu davalardan söz edilmiştir. İdari yollara başvurularak çözülemeyen ya da bu yollar hiç kullanılmaksızın yargı yoluyla çözümü istenen uyuşmazlıklar, idari yargının bir kolu olarak örgütlenen vergi yargısının konusuna girmektedir. (Kızılot & Kızılot, 2009, s.282, 292-302)

Doktrinde vergi davalarını ayrı bir dava türü kabul etmeyenlerin bir kısmı bu davaları iptal davası, diğer bir kısmı ise tam yargı davası kapsamında ele almaktadır. (Kaplan, 2018, s.159-160) İptal davasının konusunu tek yanlı idari işlemler oluşturur. Hak ihlali şart olmaksızın menfaati ihlal edilenlerce açılabilen davanın amacı ilgililere hukuka aykırı işlemlere mutlak koruma sağlamak, başka bir deyişle hukuk düzeni korumaktır. Kesin ve icrai nitelikte olması koşuluyla davaya konu edilen işlemler, tesis edildikleri tarihte geçerli olan kurallara göre yetki, şekil, sebep, maksat ve konu yönlerinden biri ile hukuka uygunluk denetimine tabi tutulurlar. İşlemin bireysel ya da düzenleyici olmasının davanın konusu bakımından önemi yoktur. Her ikisi de davaya konu edilebilir. (Kaplan, 2018, s.195-198) Tam yargı davaları ise, idari eylem ve işlemten dolayı kişisel hakları ihlal edilenlerce açılabilen ve ihlal tespiti halinde idarenin tazmine mahkum edildiği davalardır. Tam yargı davası hakimi iptal davasından farklı olarak işlemin iptaliyle yetinmez. Uyuşmazlığı maddi ve hukuki tüm boyutlarıyla ele alıp davacıyı azami koruyacak bir karar verir. (Kaplan, 2018, s.245) Artık vergi uyuşmazlıklarından kaynaklı davaların tam yargı davasının objektif bir türü olduğu noktasında tam bir ittifak olduğu belirtilmişse de, (Gürsel, 2018, s.262) Kumrulu'ya göre, vergi davalarının kuramsal yapısı “iptal davası ağırlıklı karma model” olarak ifade edilebilir. (Ağar, 2006, s.297)

İdari davalar iki aşamada karara bağlanmaktadır. Mahkemenin görevli ve yetkili olması, idari merci tecavüzü bulunmaması, davacının taraf ve dava ehliyetine sahip olması, dava konusu işlemin kesin ve yürütülebilir işlem olması, dava açma hakkının süresinde kullanılması, husumetin doğru tarafa yönetilmesi, dava dilekçesinin İYUK'un

üçüncü ve beşinci maddelerine uygun hazırlanması iptal davalarının ön koşulları olup, bu koşullar sağlanmadan davanın esasına geçilmez. (Kaplan, 2018,s. 204-205) Davanın esasına geçilmesi halinde ise, iptal nedenleri olarak da nitelenen (Gözübüyük, 1991, s.280) işlemin yetki, şekil, sebep, maksat ve konu yönlerinden hukuka aykırı olup olmadığı incelenir. (Kaplan, 2018, s.220) (Derdiman, 2014, s.201)

İdari işlemlerin hukuka aykırılığının iki türü vardır. Bu bağlamda, basit hukuka aykırılıkların yaptırımını iptal, ağır hukuka aykırılıkların yaptırımını ise yok hükmünde sayılmalıdır. Yok hükmünde sayılma için, “hiç olmamış gibi” anlamına gelen “keenlemyekun” denmektedir. Kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin özellikle de mülkiyet hakkının ağır ve apaçık ihlalinin yaptırımını da budur. Her iki yaptırım da, işlemin alındığı tarihten itibaren ortadan kaldırılması sonucunu doğurmaktadır. İdari işlemlerin bir de maddi yokluğu söz konusu olabilir. Madden yok olan işlemler hukuk düzeninde değişiklik yaratmadığından bu işlemlere dava açılamaz. (Gözler, 2008, s.146-151)

Anayasa ve İYUK’a göre iptal kararlarının, kararın idareye tebliğinden başlayarak 30 günü geçmeksizin uygulanması zorunlu olup, temyize ya da istinafa başvurulması kararın uygulanması mecburiyetini kaldırmaz. (Kaplan, 2018, s.454-456)

Yetki, yasalarla verilen, hiç kullanılmaması ya da sınırlarının aşılması hukuka aykırılık doğuran hukuksal bir güç (Gözübüyük, 1991, s.280) idari eylem ve işlemin kim tarafından, nerede, ne zaman ve hangi konuda kullanılabileceğini belirleyen ölçüttür. Dolayısıyla yetkisizlik, kişi, konu, yer ve zaman başlıkları altında incelenir. (Derdiman, 2014, s. 202-204) Vergi incelemesinin konu yönünden yetki unsurunu, genel olarak merkezi yönetim bütçesi adına toplanan vergiler oluşturmaktadır. Yer bakımında yetki, Müfettişlerin inceleme yetkisinin coğrafi sınırları ve incelemenin yapılacağı yer (işyeri, daire) olarak, zaman bakımından yetki ise incelemenin haber vermeksizin neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi (beş yıl) sonuna kadar her zaman yapılabilmesini ve incelemenin ne kadar süreceğini düzenleyen, tam ve sınırlı incelemeler için belirlenen azami sürelerde yapılabilmesini ifade etmektedir. Kişi yönünden yetki ise, inceleme yetkisinin VUK’un 135.maddesinde sayılanlar ile (Yıldız, 2013, s.135-140) kanundaki sınırlar dahilinde takdir komisyonlarınca kullanılabilmesini ifade eder.Tarh işleminin iptalini gerektirecek yetki kurallarına aykırılıklara, Danıştay kararlarından hareketle, yetkisiz vergi dairesince tarhiyat yapılması veya hazırlık işlemleri bağlamında Sayıştay Denetçisi ya

da İş Müfettişi raporuna dayanarak yapılan tarhiyatın hükümsüz kılınması örnek gösterilebilir. (Baykara, 2004, s. 7)

Şekil idari işlemin yapılması için öngörülmüş usul ve şartları ifade etmektedir. İdari işlemin, kanun, tüzük, yönetmelik hükümlerindeki şekil kurallarına uymadan yapılması hukuka aykırılık sebebidir. (Derdiman, 2014, s.216) Şekil, iradeyi açıklamak için kullanılan kalıba denir. Ayrıca, idari işlemin özünü oluşturan iradenin açıklanması işin izlenmesi gereken usul vardır. İrade açıklanmadan önce, hazırlık sürecinden geçer, olgunlaşır, tespit edilir ve açıklanır. (Gözler, 2008, s.126-128) Bir işlemin uyulması zorunlu usul kurallarına uyulmadan yapılması usul sakatlığı olup bu durumun genel sonucu işlemin iptalidir. Ancak usul sakatlıkları, idari işlemin iptali sonucu doğurup doğurmamasına göre *asli ve tali usul sakatlığı* olarak ikiye ayrılır. Yapılan işlemin yönünü değiştirebilecek nitelikte olan usul kurallarına uyulmaması ile işlemin sonucu değişmeyecek bile olsa *idare edilenlerin haklarını korumaya yönelik usul kurallarına uyulmaması asli usul sakatlığı olup*, bu durumların varlığı işlemin iptal edilmesini gerektirmektedir. (Gözler, 2008, s.134-135) Danıştay içtihatlarına göre, sonucu etkileyen sakatlıklar iptal nedeni sayılmaktadır. (Gözübüyük, 1991, s.282) Yine bu doğrultuda bir kararda, yasayla oluşturulan usul kurallarına uyulmaması hukuka aykırılık olarak görülmekle birlikte, yargı denetiminde ihlalin işlem üzerindeki etkisine bakılması gerektiği belirtilmektedir. (Akyılmaz vd. 2016, s.429)

Saban'a göre, vergi inceleme süreci, bir idari usul içinde gerçekleşir. VUK'un 136 ila 140. maddeleri detaylı şekilde usul düzenlemesi içermektedir. Vergi incelemesinde hazırlık ve ön işlem mahiyetindeki işlemler de şekil unsuruna dahildir. (Yıldız, 2013, s. 140-141) Gerek tarh işlemi gerekse de hazırlayıcı işlemler yapılırken oluşan şekil ve usul ihlalleri, tarh işleminin iptaline neden olur. Bu bağlamda Danıştay'ın; vergi incelemesi yapılmaksızın düzeltme fişi ile re'sen tarhiyat yapılmasını, inceleme raporlarının ihbarnameye eklenmemesini, tarhiyata esas olan vergi incelemesinin işyerinde yapılmamasını iptal nedeni saydığı bilinmektedir. (Baykara, 2004, s.8) Ancak, vergi incelemesine dair usul kurallarının ihlali durumunda, ihlalin inceleme neticesinde yapılan vergilendirme işleminin hukukiliğine etkisi noktasında Danıştay'da görüş birliği yoktur. Usul kurallarına uyulmamasının tarhiyatı hükümsüz kılacağını söyleyenler olduğu gibi, aksini söyleyenler de vardır. Bu durumda; ihlalin ağırlığına göre iptal ya da yok hükmünde sayılma mümkün görünmektedir. (Candan, 2016)

İdareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki ve fiili etken, sebep unsurunu oluşturmaktadır. (Gözler, 2008, s.136) Bu bağlamda, tarh işleminin hukuki sebebi vergi koyan bir kanunun varlığı, maddi sebebi ise, kanunun öngördüğü vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Danıştay, hukuki nedenin olmaması, maddi sebebin (vergiyi doğuran olayın) gerçekleşmemesi veya ispat edilememesini iptal sebebi kabul etmektedir. (Baykara, 2004, s.8-9) Vergi incelemesinin hukuki sebebi vergi incelemesi yapılmasını öngören VUK'tur. Maddi sebebi ise, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak ifade edilen vergi incelemesinin amacı ile doğrudan alakalıdır. Bu kapsamda, mükellefin beyanlarının gerçeğe aykırı olması ya da başkası hakkında yürütülen incelemeden kaynaklı olarak mükellefin incelenmesinin gerekmesi, sebep unsuru olarak sayılmaktadır. (Yıldız, 2013, s.141-142)

İdari işlemin doğurduğu hukuki sonuç başka bir deyişle hukuk alanında meydana getirdiği değişiklik, idari işlemin konusunu oluşturmaktadır. (Gözler, 2008, s.136-139) Nas'a göre vergi inceleme işleminin kendisi konu unsurunu oluşturur.(Yıldız, 2013, s. 142) Tarh işleminin konusunu ise salınan vergi oluşturmaktadır. (Baykara, 2004, s.9)

Onar'a göre; idari işlem ile ulaşılmak istenen nihai sonuca amaç denir. Bütün idari işlemlerin genel amacı kamu yararadır. Bu amacın oluşması için her bir idari birimin kendisine özgülenen alanda ortaya çıkardığı kamu yararına ise özel amaç denir. Bu nedenle kamu yararına yabancı bir amaçla yapılan, yani kişisel, siyasi ya da üçüncü kişiye fayda sağlama amaçlarıyla yapılan işlemlerle, her bir idari birimin özel amacını aşan işlemler yapması, işlemi amaç yönünden hukuka aykırı kılmaktadır. (Gözler, 2008, s.143-145) Diğer iptal nedenlerine nazaran, amaç yönünden hukuka aykırılığın kanıtlanması daha zordur. (Gözübüyük, 1991, s.287) Kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayarak kamu yararını gerçekleştirmek, verginin tarhının amaç unsurunu oluşturur. (Baykara, 2004, S.9) Bu noktada, vergi incelemesinin özel amacının ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak şeklinde sayılan üç amacı taşıdığı söylenebilir. Danıştay, yeterli araştırma yapmadan şüpheyile yapılan işlemleri hukuka aykırı bulmaktadır. İncelemenin temel amacının doğru vergilendirme olması ve beyan ile tespit arasında fark olması halinde ceza kesilmesi gerekmesi nedeniyle, bağlı yetki olan durumlarda vergi incelemeye yetkilinin kişisel saikle inceleme yapması işlemi hukuka aykırı kılmaz. (Yıldız, 2013, s. 144-145) Vergi inceleme işleminin yetki ve amaç unsurlarında sakatlığa nadiren rastlanmakta ise de iptal davasının sebep ve konu unsurundan kaynaklanma ihtimali daha yüksektir. (Yıldız, 2013, s. 146-148)

Hak ihlalleri karşısında açılacak davalarda, öteden beri uygulanan yargılama sisteminde ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri görevli iken, vergi mahkemesi kararlarına karşı, bölge idare mahkemesinde itiraz ve Danıştay’da temyiz yolları mevcuttu. 2014 yılında yapılan bir reformla yargılama sistemine istinaf sistemi getirilmiştir. (Ortaç ve Ünsal, 2016, s.1-2) Bu yapıda, bir aşamalı, iki aşamalı ve üç aşamalı bir yargısal süreç sonucuna göre vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kesin kararın verilmesi söz konusudur. Başka bir deyişle, üçlü bir süzgeç oluşturulmuştur. (Ortaç ve Ünsal, 2016, s.11-14) Konunun kapsamını genişletmemek adına vergi yargısının nitelikleri detaylandırılmayacaktır.

Ancak temel olarak belirtmek gerekir ki Danıştay, hem bir yüksek mahkeme hem de Danıştay Kanununun 24.maddesinde sayılan görevleri nedeniyle ilk derece mahkemesidir. (Odyakmaz vd. 2008, s.6) Temyiz yolunda genel olarak, mahkemelerce verilen nihai kararlarının Danıştay Dava Dairesi ya da Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu eliyle hukuka uygun olup olmadığının denetlenmesi amaçlanmaktadır. İYUK’un 49.maddesinden hareketle, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmiş olması ve usul hükümlerine uyulmamış olması temyiz nedenleridir. Temyiz nedenleri kısaca “usule ve hukuka aykırılık” olarak ifade edilebilir. (Kızılot & Kızılot, 2009, s.565-576) Tüm mahkemelerin üzerinde olan tetkik mahkemesi olarak temyiz mahkemelerinin amacı, alt mahkeme kararlarının hukuka uygunluğunun tespitidir. (Ortaç ve Ünsal, 2016, s.10-11)

2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 5.maddesine göre Danıştay’ın karar organları arasında Dava daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu yer almaktadır. 27.maddesine göre ise, Dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu daireler vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idari dava dairesi olarak, maddede sayılan görevlerini yerine getirmektedir. Bu maddeye göre, özel kanunlarda başkaca hüküm olmadıkça dairelerin görev paylaşımı Başkanlık Kurulu tarafından yapılmaktadır. Başkanlığın, çalışma kapsamına isabet eden dönemlere ilişkin olarak,2011/13,²⁴⁸ 2012/20,²⁴⁹ 2014/17²⁵⁰ ve 2016/72²⁵¹ sayılı kararlarıyla iş bölümü yaptığı tespit

²⁴⁸ Danıştay Dava Daireleri Arasındaki İş Bölümü Kararı (K.2011/13) bkz <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/04/20110429-12.htm>, Erişim tarihi 10.09.2018

²⁴⁹ Danıştay Dava Daireleri Arasındaki İş Bölümü Kararı (K.2012/20) bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-16.htm>, Erişim tarihi 10.09.2018

²⁵⁰ Danıştay Dava Daireleri Arasındaki İş Bölümü Kararı (K.2014/17) bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/12/20141222M1-1.htm>, Erişim tarihi 10.09.2018

²⁵¹ Danıştay Dava Daireleri Arasındaki İş Bölümü Kararı (K.2016/72) bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/12/20161231-11.pdf>, Erişim tarihi 10.09.2018

edilmiştir. Nihai belirleme ise 2018/32 sayılı kararla yapılmıştır.²⁵² Vergi Dava Daireleri Kurulunun görevleri ise, kanunun 38.maddesinde düzenlenmiştir.

Yargı kararlarına erişim noktasında hala sıkıntılar olsa da, (Doğrusöz, 2015) çalışma kapsamında temin edilen Vergi Dava Daireleri Kurulu ve dava dairelerinin emsal kararları doğrultusunda vergi incelemesinden kaynaklanan uyuşmazlıklar kapsamında Danıştay'ın mükellef haklarına bakış açısı aşağıda ortaya konmaya çalışılmıştır.

Bu noktada ele alınacak kararların önemli bir kısmının doğrudan doğruya yargısal başvuru ve verginin doğru miktarından fazlasını ödememe hakkı temelinde belirlilik ilkesiyle ilişkili olduğu rahatlıkla görülebilecektir. Esasında birçok karar birden fazla temel hakka sirayet edebilmekte ise de, çalışma kapsamında bu kararlar mümkün olduğunca kategorize edilmeye çalışılmıştır.

7.1. Vergi İnceleme Sürecindeki İşlemlerden Kaynaklanan Durumlar

Bilindiği üzere vergi incelemesi, mükellefin vergi inceleme tutanağını imzalamasıyla ya da mükellefin tutanakta imzası bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesine intikal etmesiyle başlayan ve yapılan inceleme neticesinde düzenlenen raporun, rapor değerlendirme komisyonuna intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine tevdi edilmesiyle sona eren bir süreçtir.

Bu süreçte mükelleflere tanınmış birçok hak bulunmakta olup, çalışmamız kapsamında bu haklar detaylıca ele alınmıştır.

Vergi inceleme sürecinde, yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönünden hukuka aykırı tesis edilecek işlemler, kendi başına icrai olmayan, yapılacak tarhiyata ön hazırlayıcı mahiyette olan bir işlem olan vergi incelemesini ve dolayısıyla da söz konusu inceleme dayanak alınarak yapılacak işlemleri sakat hale getirebilen işlemler olacaktır.

Aşağıda, vergi inceleme sürecindeki uygulamalardan kaynaklanan ihtilaflar ve söz konusu durumlara Danıştay'ın bakışı ele alınmaktadır.

²⁵² Danıştay Dava Daireleri Arasındaki İş Bölümü Kararı (K.2018/32) bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/09/20180914-5.pdf> Erişim tarihi 22.10.2018

7.1.1. Bilgi Alma Hakkı Çerçevesinde Şekillenen Kararlar

Daha önce de ifade edildiği üzere, mükelleflerin yasal haklarını sağlıklı kullanabilmeleri için bilgi alma haklarını kullanmalarını sağlayan işlemlerin sağlıklı şekilde tesis edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle tebliğin kanunda belirtilen usulde, belirtilen kişilere yapılması oldukça önemlidir. Bunların içerisinde şüphesiz vekillere ve tüzelkişiler adına temsil hakkını kullanacak, ödev ve sorumlulukları yerine getirecek kanuni temsilcilere yapılacak bilgilendirmenin hukukiliği ayrıca önem arz etmektedir.

Ayrıca, aşağıda yer alan kararlar, Danıştay tarafından bu konuya her ne kadar derinlemesine girilmemişse de, vergi incelemesinin işyerinde yapılmasını isteme hakkı ile de doğrudan bağlantılıdır. Bu bağlamda karar ele alındığında, Danıştay'ın incelemenin esas itibariyle işyerinde yapılması gerektiği, ancak dairede yapılması halinde defterlerin yazıyla istenebileceği, bu durumda da ibraz etmemeden bahsedebilmek için öncelikle hukuka uygun tebliğ yapılması gerektiğini dolaylı olarak ifade ettiği değerlendirilebilmektedir.

Şirket hakkında yürütülecek inceleme dolayısıyla, şirket ile herhangi bir bağlantı kurulmaksızın doğrudan şirketin kanuni temsilcisinin ikamet adresine defter belge isteme yazısı gönderilmesi ve bu yazının kızına tebliğ edilmesi üzerine gerçekleşen ibraz etmeme fiili nedeniyle KDV indirimlerinin reddedilmesi dolayısıyla yapılan cezalı tarhiyat dava konusu edilmiştir. Konu hakkında VDDK nihai kararda, VUK'un 30.maddesi kapsamında ibraz etmeme fiilinin re'sen takdir nedeni olduğu, 139.maddeye göre ise incelemenin esas itibariyle işyerinde yapılacağı; ancak maddede sayılan hallerde dairede yapılabileceği; dairede yapılması halinde ise incelemeye tabi olandan yazı ile defter ve belgelerin isteneceği, mazeretsiz olarak getirmeyenlerin ibraz etmemiş sayılacağını belirtmiştir. Müteakiben VUK'un tebligat esaslarını düzenleyen hükümlere göre, sadece işlemin muhatabı olanlar ve/veya bunlar adına hukuki tasarrufla bulunabilecek kişilerin, adlarına tebligat yapılacaklar kapsamında sayıldığı; bu kişilerin bulunmaması halinde tebliğin kimlere yapılacağının 2365 sayılı Kanunla eklenen üçüncü fıkrada belirlendiği ifade edilerek, tebliğ şu şekilde tanımlanmıştır. ***“Tebliğ, hukuki bir işlemde ilgili kimsenin haber almasını sağlamak için, yetkili makamın kanuni şekilde yazı veya ilan ile yapacağı belgelendirme işlemi olup amaç, işlemin muhatabı açısından yasal haklarını kullanabilmesine imkan tanımak; işlemi tesis eden idare açısından da hakkında işlem tesis edilen kişilerin hukuki sorumluluklarının yerine getirilip getirilmediğini tespit etmektir.”*** İşlemin hukuksal

sonuç doğurabilmesi için ilgisine tebliğinin şart olduğu belirtilen kararda, davacı şirket adına düzenlenmediği gibi şirketle hiçbir şekilde de irtibatlandırılmayan ve şirketle ilgisi bulunmayan bir adrese tebligata çıkarılan defter ve belgelerin ibraz edilmesine ilişkin yazının gereğinin yapılmamasının re'sen takdir yetkisi nedeni oluşturmayacağı sonucuna varılmıştır. (Danıştay VDDK. T. 14.12.2016, E. 2016/676, K. 2016/1218)

Benzer nitelikte bir davada VDDK, Danıştay dava dairesinin kararını aynı hukuksal neden ve gerekçelerle kabul etmiştir. (Danıştay VDDK. T.14.12.2016, E.2016/1011, K.2016/1212) Dava dairesi verdiği kararında; davacı şirkete, işyerinde bir tebligat yapılmaması, ikametgah adresinde şirketi temsil yetkisi bulunmayan şirket müdürünün vekil tayin ettiği babasına yapılan tebligatın şirkete yapılmış tebligat olarak kabul edilmesine olanak bulunmadığı, bu nedenle usulüne uygun tebliğ edilmeyen defter ve belge isteme yazısına dayanılarak vergi indirimlerinin ve davanın reddedilemeyeceğini belirtmiştir. (Danıştay 9.D. T. 27.11.2014, E. 2011/9288, K. 2014/2428)

7.1.2. Belirlilik İlkesinden Kaynaklanan Haklar Çerçevesinde Şekillenen Kararlar

Mükelleflerin en çok ihlal edilen haklarının başında belirlilik ilkesinden kaynaklanan haklar gelmektedir.

Bu kapsamda mükelleflerin, belirlilik ilkesinden kaynaklı olarak kuralların yayınlanması, kuralların anlaşılır olması, doğru vergi miktarından fazlasını ödememe, kuralların geriye yürümemesi, birbirine zıt kurallar olmaması ve bazı kurallara uymama hakları mevcuttur.

Yakın geçmişe kadar, yılın son günü bile kendilerine vergi inceleme görevi tevdi edilebilen vergi inceleme elemanlarınca, kendilerine yapılan görevlendirme kapsamında zamanaşımını durdurmak ve bu suretle kendileri hakkında olası soruşturma riskini ortadan kaldırmak amacıyla ilgili vergi türleri itibarıyla VUK'un 114.maddesi gereğince matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk işlemi yapılması talep edilmekteydi.

Böylelikle, yapılan takdire sevk işlemi sonucunda duran zamanaşımı süresi içerisinde düzenlenen takdire done teşkil etmek üzere hazırlanan vergi inceleme raporları veyahut yazılar komisyona intikal ettirilmekte ve komisyon tarafından bunlar esas alınarak gerekli işlemlerin tesisi temin edilmekteydi.

Bu noktada, mükelleflerin kendileri için belirlilik tesis eden zamanaşımı haklarının ortadan kaldırılması çeşitli davalara konu edilmiştir. Bu hakkın kullanımı

noktasında, hukuk devleti ve belirlilik ilkesi çerçevesinde mükelleflerin sahip oldukları öngörülebilirlik, yasallık, keyfiliğe izin verilmemesi gibi temel haklarına etki eden uygulamalar sonucunda açılan davalarda verilen istikrar kazanmış Danıştay kararları idari uygulamaya yön vermiştir.

Söz konusu ihtilafların giderilerek mükellef haklarının korunması ve idarenin etkinliğinin artırılması amacıyla, 2017/1 sayılı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi yayınlanmıştır. Söz konusu genelgede, zamanaşımına uğrama süreci yaklaşan konularla ilgili olarak istisnai olarak sayılıp incelenmesi uygun görülenler hariç olmak üzere, en geç Haziran ayının sonuna kadar vergi inceleme elemanlarına görevlendirme yapılacağı, Ekim ayının sonuna kadar inceleme sonucunda düzenlenen raporların vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirileceği ve matrah farkı olmadıkça takdire sevk yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu konuda açılan davalarda Danıştay tarafından ortaya konan kararlar aşağıda ele alınmıştır.

Bir kısım alışların sahte belge ile belgelendirilmesi tespitlerini içeren vergi inceleme raporuna istinaden takdir komisyonunca alınan karar ile, bu belgelere isabet eden KDV indirimlerine karşılık gelen üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyatın yapılması temin edilmiştir. Davacı tarafından; re'sen takdir nedeninin bulunmadığı, defter ve belgeler incelenmeden tarhiyat yapıldığı, tarhiyatın zamanaşımına uğradığı, takdir komisyonunun katma değer vergisi indirimlerinin reddi yetkisi bulunmadığı ve faturaların gerçek bir mal teslimi ve hizmet ifasına dayandığı iddiaları ile açılan davada Vergi mahkemesince, bir kat vergi ziyai cezalı KDV yönünden dava reddedilmişse de, Danıştay dava dairesi temyiz incelemesinde, Katma Değer Vergisi Kanununda öngörülen indirim mekanizmasının, vergilendirme tekniği açısından, matrah takdirinden farklı olduğunu, mükelleflerin gerek sahte fatura kullanmaları gerekse defter ve belgelerini ibraz etmemeleri gibi durumlarda, matrah takdirini gerektiren bir hususun bulunmaması nedeniyle, takdir komisyonu kararı uyarınca cezalı tarhiyat yapılmasının mümkün olmadığını belirtmiş ve kararı bozmuştur. (Danıştay 9. D. T. 24.3.2015, E. 2012/6944, K.2015/1542) Bu dava haricinde, Danıştay dava dairelerinin takdir komisyonunun görevinin matrah ve servet takdiri olduğu, komisyonun indirim reddi yetkisi olmadığı, kişilerin hukukunda değişiklik yapma yetki ve imtiyazına sahip idarenin usul kurallarına uygun davranmasının hukuk devleti ilkesinin gereği olduğu ve dolayısıyla bu tür işlemlerin hukuka aykırı olduğu yönünde buna benzer kararları olduğu gibi, (Danıştay 9.D. T. 19.11.2013, E. 2013/6870, K. 2013/10358) (Danıştay 9.D.

T. 24.10.2013, E. 2013/6993, K. 2013/8837) (Danıştay 9.D. T. 11.11.2014, E. 2014/11383, K. 2014/7428) (Danıştay 9.D. T. 16.6.2014, E. 2014/4977, K. 2014/4573) (Danıştay 9. D. T. 26.10.2015, E. 2013/3194, K. 2015/11207) indirim reddi yetkisi olduğu yönünde kararlar da mevcuttur. (Danıştay 3.D. T. 16.06.2016, E. 2016/7905, K. 2016/4561)

Israr kararı üzerine bakılan dosyada Danıştay VDDK verdiği kararında, incelemenin yapılabilmesi için tarh zamanaşımı süresinin geçmemiş olması gerektiği, zamanaşımının, mükellefin bu hususta müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilerek VUK'un 114. maddenin ikinci fıkrasında yer alan, *"Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı, mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder."* şeklindeki ifadenin vergilemede; **"belirlilik"**, **"yasallık"** **"öngörülebilirlik"**, **"keyfiliğe izin verilmemesi"** ve **"hukuk devleti"** ilkesine aykırı düştüğü gerekçesiyle takdir komisyonuna başvuru yolunun, sırf zamanaşımını durdurmak amacıyla keyfi olarak kullanılmasının **güvence** sağlamayacağı ve vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabileceği hususuna vurgu yapan, Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 gün ve E:2006/124, K:2009/146 sayılı kararıyla iptal edildiği, iptal kararı üzerine 6009 sayılı Kanunla, aynı fıkranın, *"Ancak işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamaz"* ibaresinin eklenmesiyle yeniden düzenlendiği belirtilmiştir. Kararda ayrıca; vergi inceleme elemanlarının da re'sen takdir yetkisi bulunduğu, bir mükellefin; sırf zamanaşımını durdurmak amacıyla, gerçek bir re'sen takdir nedeni saptanmaksızın, şeklen, takdire sevk sebeplerinden biri dayanak gösterilerek matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmesi, bu süre zarfında vergi inceleme raporu ve/veya vergi tekniği raporu düzenlenmesi; takdir komisyonunun haiz olduğu yetki uyarınca, inceleme elemanından bağımsız yürütmesi gereken inceleme ve araştırmalar sonucu elde edeceği verileri değerlendirmek yerine, sözü edilen raporlarda belirtilen miktarın aynısını matrah olarak takdir etmesinin, VUK'un zamanaşımı ve incelemeye ilişkin düzenlemeleriyle öngörülen amacına aykırı düştüğü gibi takdir komisyonuna başvuru yolunun zamanaşımı hükmünü aşmak amacıyla bir yöntem olarak kullanılmasının, Anayasa Mahkemesi kararında da işaret edildiği üzere "yasallık"ve "hukuki güvenlik" ilkeleriyle de bağdaşmadığı belirtilmiştir. Nihai olarak, matrah takdiri amacı dışında, zamanaşımını durdurmak amacıyla takdir komisyonuna başvuru olan dava konusu işlemde, ortada bir takdir komisyonu kararının bulunması,

tarhiyatın, söz konusu rapora göre yapıldığı gerçeğini değiştirmedikten, ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır. (Danıştay VDDK. T. 26.04.2017, E. 2017/142, K. 2017/208) (Danıştay VDDK. T. 05.07.2017, E. 2017/325, K. 2017/334)

Benzer nitelikteki başka bir davada da VDDK, Anayasa Mahkemesi kararından önce açılmış ve bakılmakta olan davalarda da Anayasa'nın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkesi gereğince, söz konusu mahkeme kararının teknik olarak geriye yürümeyeceği kurala bağlanmışsa da, mükelleflerin lehine olacak şekilde geriye yürütmesinin hukuka uygun olacağı, aksi halde Anayasa'ya aykırılığı saptanan kurallara göre dava görülmesinin gerekeceğini belirterek, ihbarnamelerin zamanaşımı süresi dolmasından sonra tebliğ edildiği gerekçesiyle ısrar kararını bozmuştur. (Danıştay VDDK. T. 26.04.2017, E. 2017/159, K. 2017/207)

İstikrar kazanmış bu kararlar doğrultusunda verilmiş birçok karar bulunmaktadır. (Danıştay 4.D. T. 14.10.2014, E. 2013/3222, K. 2014/5621)(Danıştay 3.D. T. 24.12.2012, E. 2011/228, K. 2012/4813) (Danıştay 9.D. T. 24.6.2014, E. 2011/3228, K. 2014/4849)(Danıştay 9.D. T.14.11.2017, E.2016/3475, K.2017/7784)

İnceleme sürecinde önem arz eden hususlardan bir diğeri ise, yapılan re'sen takdir işleminin nedeninin olup olmadığının belirlenmesidir. Zira, VUK'un 30.maddesine göre, resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.

Bu noktada birçok kararda, re'sen takdir nedeninin varlığının öncelikle araştırılması gerektiği, bu araştırma yapılmaksızın verilen kararların hukuka uygun bulunmadığı görülmektedir.

Davacı hakkında, sahte belge düzenlediği yönünde VTR bulunan mükelleften aldığı faturalar nedeniyle takdir komisyonu kararına istinaden cezalı tarhiyat yapılmıştır. Vergi Mahkemesi, defter ve belgeler incelenmeksizin, doğrudan rapora göre yapılan işlemi hukuka aykırı bulmuşsa da, VDDK tarafından da uygun bulunan Daire kararında, re'sen takdir nedeni belirlenerek faturaların gerçek bir mal teslimine dayanıp dayanmadığı değerlendirilmesi gerekirken, yazılı gerekçeyle davayı reddeden mahkeme kararını bozmuştur. (Danıştay 3. D. T. 6.10.2015, E. 2012/3348, K. 2015/6496)

(Danıştay VDDK. T. 26.04.2017, E. 2017/145, K. 2017/227) (Danıştay 3.D. T. 23.2.2017, E.2016/7350, K. 2017/1099)

Belirlilik ilkesinden kaynaklanan ve önem taşıyan bir diğer husus, vergilendirmeye esas kuralların mükelleflerin anlamalarını zorlaştırmayan nitelikte düzenlenmesi ve doğru şekilde verginin hesaplanarak ödenmesinin teminidir.

Aşağıda yer verilen davada, mükellef tarafından uygulanan KDV oranının tespiti noktasında Danıştay tarafından iki farklı yaklaşım geliştirildiği görülmektedir.

Besicilik faaliyetinde bulunan mükellefin, Kaymakamlık bünyesinde kurulan Vakfa yaptığı canlı hayvan satışında %8 olması gerektiği belirtilen KDV oranını %1 olarak uygulaması nedeniyle, yapılan vergi incelemesi sonucunda cezalı tarhiyat uygulanmıştır. Vergi Mahkemesi, perakende satışlar için uygulanacak KDV oranının %8, bunun dışında kalan küçük ve büyükbaş hayvan teslimlerinde ise %1 olduğunun, perakende safhasındaki teslimden maksadın, teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılması olduğu, ürünleri aynen ya da işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimlerin de perakende teslim sayılacağına 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlendiği gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Her ne kadar Danıştay tarafından karar bozulmuşsa da, ısrar kararı üzerine Vergi Dava Daireleri Kurulu bu kararı aynı hukuksal neden ve gerekçelerle uygun bulmuştur. (Danıştay VDDK. T. 30.4.2014, E. 2014/46, K. 2014/317) Danıştay'ın bozma kararına bakıldığında ise; sosyal yardımlaşma ve tarımsal kalkınma amacı taşıyan vakıf ve kooperatiflere yapılan teslimlerin perakende teslim olmayacağı görüşündedir. (Danıştay 9.D. T. 28.12.2012, E. 2009/9293, K. 2012/11046)

Kuralların açık ve anlaşılır olması noktasında yaşanan başkaca ihtilaflar da mevcuttur. Bu ihtilaflar, mükelleflerin mevzuatı anlamakta güçlük çekmelerinden kaynaklanabileceği gibi, farklı saik ve sebeplerle de oluşabilecek niteliktedir. Buna yapılan işin ticari nitelikte olduğunun tespitinde aranacak kriterler yönünden oluşan uyuşmazlıklar örnek gösterilebilir. (Danıştay 3.D. T. 28.11.2012, E. 2010/2303, K. 2012/3985) (Danıştay 3.D. T. 31.5.2011; E. 2010/2830, K. 2011/2621) (Danıştay VDDK. T. 29.5.2013, E. 2012/36, K. 2013/206) (Danıştay 4.D. T. 2.3.2016, E. 2013/7569, K. 2016/853) (Danıştay 4.D. T. 17.2.2014, E. 2011/9055, K. 2014/911) (Danıştay 4.D. T. 23.1.2013, E. 2012/7650, K. 2013/50) (Danıştay 9.D. T. 21.4.2015, E. 2012/5660, K. 2015/3144) (Danıştay 9.D. T. 20.10.2011, E. 2008/4327, K. 2011/6852)

Yine Danıştay kararlarında en yoğun rastlanan ibarelerden biri yapılan işlemin somut ve varsayıma dayalı olmayan bir şekilde olması gereğidir. (Danıştay 4.D. T.01.06.2016, E. 2015/4673, K. 2016/2729) (Danıştay 9.D. T. 7.5.2015, E. 2013/10262, K. 2015/4246) (Danıştay 3.D. T. 28.5.2013, E. 2013/802, K. 2013/2373) (Danıştay 3.D. T. 20.12.2011, E. 2009/2352, K. 2011/7637) (Danıştay 9.D. T. 28.10.2011, E. 2008/1603, K. 2011/7262) (Danıştay 9.D. T.17.05.2012, E.2010/8085, K.2012/2664)(Danıştay 9.D. T. 26.11.2012, E. 2009/6707, K. 2012/7630) (Danıştay 9.D. T. 23.5.2012, E. 2008/7281, K. 2012/2865) (Danıştay 9.D. T. 27.10.2015, E. 2015/8404, K. 2015/12121) (Danıştay 9.D. T. 20.4.2016, E. 2013/8280, K. 2016/2969)(Danıştay 9.D. T. 22.03.2017, E. 2014/9301, K. 2017/3099) (Danıştay 9.D. T. 23.02.2017, E. 2014/8155, K. 2017/2067) (Danıştay 9.D. T. 21.02.2017, E. 2015/1574, K. 2017/1948) (Danıştay 9.D. T. 29.12.2015, E. 2013/3283, K. 2015/19566)

Türk vergi hukuku, maddi ve somut delillere dayalı, böylece vergi adaletini sağlamayı amaçlayan kuralları içermektedir. Bu nedenle vergilemeye ilişkin kurallar, varsayım veya kanaate dayalı, vergi adaletini tesis yönünden gerçeğe aykırı tespitlere dayanan vergileme yapılmasını önlemeye yönelik olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, gerçek durumun vergilemeye esas alınacağı ve incelemenin de bu amaca yönelik olmasının gerekeceği öngörülmüştür. (Danıştay 4.D. T. 7.4.2014, E. 2011/2100, K. 2014/2339) Bu noktada, mükelleflerin tutanağa yansıyan beyanları açık maddi delil, (Danıştay 3.D. T. 16.2.2012, E. 2009/3180, K. 2012/486) eksik inceleme yapılması ise hukuka aykırılık nedeni olarak kabul edilmiştir. (Danıştay 4.D. T. 11.11.2014, E. 2014/657, K. 2014/6671)(Danıştay 9.D. T. 4.10.2012, E. 2009/9251, K. 2012/5154)

Zira belirlilik ilkesi, hukuk devletine duyulan güven ile doğrudan ilgilidir. Aynı zamanda, varsayıma dayalı ya da eksik yapılacak işlemler, mükelleflerin doğru vergi miktarından fazlasını ödememe haklarının da ihlali anlamına gelmektedir.

Konuyla ilgili olarak, kanunlarla öngörülemeyen, varsayıma ve benzetmeye dayanılarak yapılan bir vergilendirmenin kanunilik ilkesine aykırı olacağı ifade edilmektedir. (Danıştay VDDK. T. 19.6.2013, E. 2011/359, K. 2013/259) Kanunlarda yer almayan olay ya da durumlardan dolayı vergi alınması mümkün değildir. (Danıştay 3.D. T. 24.12.2013, E. 2012/1126, K. 2013/6501) Kanunda öngörülmeyen bir kabul ile mükelleflerin kanunla tanınan hakları bertaraf edilemez. (Danıştay 4.D. T. 13.2.2014, E. 2010/3320, K. 2014/805) Normlar hiyerarşisine göre üst hukuk normunda yer almayan şartlar, tebliğle getirilemez. (Danıştay 7.D. T. 28.3.2017, E.2016/936; K. 2017/2227)

Hakkında sahte belge düzenleyerek komisyon geliri elde etme amacıyla kurulduğu yönünde Vergi Tekniği Raporu bulunan mükelleften mal alımı bulunduğu gerekçesiyle, mükellef adına cezalı tarhiyat yapılan davada, Vergi Mahkemesi, Danıştay tarafından bozulan ve ısrar kararı üzerine Vergi Dava Dairesi Kurulunca uygun bulunan kararında belge almamaktan kaynaklı **özel usulsüzlük cezasını cezai yaptırma bağlanmış fiilin tüm unsurları ile tamam olmadan** ceza kesilemeyeceğinden hareketle hukuka uygun bulmamışsa da, yapılan cezalı tarhiyatı yerinde bulmuştur. (Danıştay VDDK. T. 26.3.2014, E. 2013/440, K. 2014/164)

Bu davada, Danıştay dava dairesi tarafından ifade edilen ve idare tarafından tesis edilen işlemin **somut ve varsayımdan uzak** olması gerektiğini ortaya koyan hükümler mühimdir. (Danıştay 9.D. T. 16.3.2009, E. 2007/6188, K. 2009/1571)

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin (a) bendi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin (B) bendi hükümlerinin değerlendirilmesinden, mükelleflerin 3065 sayılı Kanunun 29. maddesi hükmünden yararlanabilmelerinin ön şartının, kullandıkları fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtırıyor olması gerektiği, bu nedenle, vergilendirme işlemi yapılırken, Kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğinin ötesine geçilerek, muamelenin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılmasının zorunluluğu olduğu, bir ticari ilişkide, gerçek mahiyetin, sonradan yapılacak bir inceleme ile ortaya konulması oldukça güç, hatta bazen imkansız olabileceğinden, gerçek mahiyetin tespitindeki bu güçlük nedeniyle, Vergi Usul Kanununun 3. maddesinde düzenlenen ispat külfetinin hangi tarafa ait olduğu hususunun önem arz ettiği buna göre, bir mükellefin, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumu iddia etmesi halinde, bu iddiasını ispat etmek durumunda olduğu, önemli olan hususun, iktisadi, ticari ve teknik icaplar ile normal ve mutad olmayan durumların hangi durumlar olduğunun açıklanması olduğu, toplumsal bütünün her alanında ortaya çıkan hızlı değişim ve gelişmeler dikkate alındığında, iktisadi, ticari ve teknik icaplar ile normal ve mutad olmayan durumların neler olduğunun olay esnasındaki koşullar esas alınarak değerlendirilmesi gerektiği... ticari yaşamda malı satın alan mükellefin, malı satanın vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olması, bir başka deyişle, bir mükellefin katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediği, hasılatının ne kadar olduğu, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırıp bastırılmadığı konularında diğer mükelleflerin bilgisinin

olmamasının olağan bir durum olduğu, esasen vergi mevzuatında bu düşüncenin aksine bir hüküm olmadığı gibi Vergi Usul Kanununun Vergi mahremiyeti başlıklı 5. maddesinin de bu düşüncüyü destekler nitelikte olduğu, sahte fatura kullanan mükellefler arasında; alış ve satışlarını sahte fatura ile belgelendirerek tamamen sahte fatura komisyonculuğu yapan mükelleflerin yanı sıra, maliyetlerini yükseltmek ve daha az katma değer vergisi ödemek amacıyla, sadece sahte mal alış faturası kullanan mükellefler de bulunduğundan bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşılacak suretiyle yapılacak yorumun, yaşamın gerçekleriyle örtüşmediği, öte yandan iyi niyetli mükellefleri de zor durumda bırakacağı, bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek yasal olmayan fiillerinden doğan mali sonuçlardan iyi niyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmanın hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacağı... şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşklar bulunmakta ise de, anılan şirketin düzenlendiği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelmeme yapılması mümkün olmayıp anılan şirketin yükümlü adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerektiği...”

Bir başka davada ise, holding bünyesinde yer alan ilişkili firmalara, borç para verilmesinin finansman hizmeti olarak nitelenerek KDV hesaplanması neticesinde yapılan işlem davaya konu edilmiş, VDDK davayı reddeden vergi mahkemesinin ısrar kararını hukuka uygun bulmuştur. (Danıştay VDDK. T. 25.1.2017, E. 2016/709, K. 2017/2) Söz konusu olayda da, Dava Dairesi somut bir tespit olmaksızın varsayıma dayalı işlem yapılmasını aksi yöndeki kararına gerekçe göstermiştir. (Danıştay 4.D. T. 3.11.2014, E. 2011/1444, K. 2014/6146) Benzer davalar ve kararlar da mevcuttur. (Danıştay 4.D. T. 14.12.2015, E. 2015/2533, K. 2015/6979)

Nihai olarak aşağıda verilen bir başka davada ise, mükelleflerden kanununun öngörmediği taleplerde bulunularak inceleme sonucunda gider reddiyatı yapılması hukuka uygun bulunmamıştır.

Gelir Vergisi Kanununda tanımlı özel haklardan biri olan götürü giderin belgelendirilmediği gerekçesiyle vergi incelemesinde eleştiri konusu yapılması sonucu oluşan ihtilafta Danıştay, mükelleflerin kanun hükmüne göre belgelendirme ve ispat yükümlülüğü olmadığına karar vermiştir. (Danıştay 4.D. T. 8.2.2016, E. 2012/8339, K. 2016/337) Belgelenemeyen harcamalar için tanınan bu hakkın eleştiriye konu edildiği bir başka işlemde ise, mükellefin belgesiz hiçbir harcaması olmadığı beyanı nedeniyle,

bu hakkın kullanımı için harcamanın belgelendirilmesinin şart olmadığı iddiası dikkate alınmamıştır. (Danıştay 3.D. T. 23.12.2015, E. 2014/850, K. 2015/10056)

7.1.3. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Hakkı ve Eşitlik İlkesinden Kaynaklanan Haklar Çerçevesinde Şekillenen Kararlar

Mükelleflerin en temel haklarından biri ise eşit, adil ve saygılı hizmet alma hakkıdır. Buna ek olarak eşitlik ilkesinden kaynaklı olarak, ayrımcılığa tabi olmama ve iki defa vergilendirilmeme gibi hakları söz konusudur.

Vergi inceleme sürecinde ortaya konan bazı uygulamalar, söz konusu haklara etki eden niteliktedir.

Örneğin; eşitlik ilkesinden kaynaklı olarak ayrımcılığa tabi olmama, başvuru ve ihbar ikramiyesi haklarını ilgilendiren bir davada; mali müşavir tarafından çalıştığı firma hakkında ihbarda bulunması sonucu başlayan incelemeye istinaden ihbar ikramiyesi istenmiş ve meslek mensuplarına ve yanlarında çalışanlara muhbirlere tanınan haklardan yararlanma imkanını kaldıran 3568 sayılı Kanunun 43.maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğu iddia edilmişse de, maddenin açık hükmü gereği dava reddedilmiştir. (Danıştay 3.D. T. 19.2.2013, E. 2012/747, K. 2013/478)

Bir başka davada ise, mükelleften hem dahilde hem de ithalde iki farklı idare tarafından iki kez vergi istenmesinin mülkiyet hakkına açık müdahale olduğu belirtilerek, ikinci işlem hukuka aykırı bulunmuştur. (Danıştay 7.D. T. 23.3.2017, E.2016/879, K.2017/2162) Söz konusu durum, eşitlik ilkesinden kaynaklanan iki kez vergilendirilmeme hakkı noktasında Danıştay'ın görüşünü temsil etmektedir.

Geçmiş yıllarda, yıl sonuna yakın zaman diliminde bir anlamda incelenmesi mümkün olmayacak dar bir zamanda, zamanaşımına uğrayacak döneme dair sahte belge düzenleme incelemeleri vergi incelemeye yetkililere görev olarak verilmekte, raporun yazımının uzun sürmesi nedeniyle, olası vergi kaybının önüne geçmek adına öncelikle yapılan ilk değerlendirmelere göre sahte belge düzenleyicisi olduğu öngörülen mükellef ve bu mükelleflerden mal alan kişilerin takdire sevk edilmesi sağlanıyordu. Bu çerçevede, henüz herhangi bir takdir nedeni olmasa da, zamanaşımı engellenmiş olmaktaydı. Takdire sevk noktasında yaşanan sorunlu bir diğer uygulama da budur.

Adil, eşit ve saygılı hizmet görme ve başvuru hakkı kapsamında değerlendirilebilecek bu olayda ise, mükellef henüz sahte belge düzenlediği yönünde Vergi Tekniği Raporu düzenlenmeyen bir mükelleften mal alımları dolayısıyla sahte belge kullanma gerekçesiyle takdire sevk edilmiştir. Takdir komisyonunca rapor

beklenmeksizin takdir işlemi yapılmasını müteakiben vergi incelemesi neticelenmiş ve mükellefin sahte belge düzenlemediği sonucuna varılmıştır. Nihai olarak, aldığı faturalar sahte olmadığı rapor ile tespit edilen davacı, cezalı tarhiyatın kaldırılmasını istemiş, talebi reddedilmiş, işlem davaya konu olmuştur. İdare tarafından her ne kadar davacının 6111 sayılı Kanun kapsamında borcu yapılandırarak ilk taksidini ödediği ve söz konusu kanuna göre ret ve iade yapılamayacağı belirtilse de, yapılan işlem, ***davacı haricinde kimseye tarhiyat yapılmadığından bahisle*** vergi hatası kabul edilerek hukuka aykırı bulunmuştur. (Danıştay 3.D. T. 29.4.2015, E. 2014/4642, K. 2015/2676)

7.1.4. Susma Hakkı Çerçevesinde Şekillenen Kararlar

Frommel'e göre hapis ve para cezasına sebep olacak araştırma ve incelemeleri de kapsadığı belirtilen susma hakkı (Yaltı, 2006, s.149) kapsamına giren durumlara ilişkin kararlar önem arz etmektedir.

Bu çerçevede, Dassesse'ye göre vergi idaresi bir vergi suçunun işlendiğini ortaya koyacak delilleri vergi yükümlüsünden almaya yükümlüyü zorlayamayacak ve bu durum idareyi ispat yükünden kurtaramayacaktır. (Yaltı, 2006, s.148)

Bu noktada, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili en temel ödevlerinden biri olan defter ve belgelerinin incelemeye ibraz edilmesi önemlidir. Zira bu husus, ispat ve susma hakkı, KDV indirim hakkı ile doğrudan ilgilidir.

Çeşitli kararlardan görülebileceği üzere Danıştay'a göre, Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacı; mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasıdır. Belge ve kayıt düzeni ile ilgili kanun maddeleri bu amacı sağlamaya yönelik oluşturulmuştur. Bu belgeler ve belgelerden hareketle yapılan kayıtlar her ne kadar ilk görünüş ya da doğruluk karinesi" adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanmakta ise de, biçimsel olarak kanuna ve idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Bunu yapma külfeti de vergi idaresine aittir. Bunun temini amacıyla ibraz zorunluluğu getirilmiş, vergi incelemesi yetkisi tanınmıştır. İlk aşamada biçimsel doğruluk

karinesinden yararlanan belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle uygunluğu, ancak bu yetki kullanılarak ortaya çıkarılabilir. Bu nedenle, defter ve belgelerin kanıt olabilmesi için idareye ibrazı şarttır. Zorunluluğa rağmen verilen sürede haklı mazeret olmaksızın ibrazdan kaçınılması vergi idaresinin denetiminden saklanılmak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı anlamına gelir. İbraz etmemenin re'sen takdir nedeni sayılmasının sebebi de budur.

Danıştay tarafından verilen kararlarda susma hakkı dikkate alınmadığı görülmekte ise de, susma hakkının bir suçlamanın olmasına bağlı olduğu, mükellefin vergi kaçırdığına dair elinde deliller bulunan idare tarafından defter ve belgelerin ibrazının istenmesi halinde aleyhine delil vermemek isteyen mükellef açısından susma hakkı kabul edilerek ceza kesilmemesi gerektiği, programlanmış denetimler kapsamında istenmesi halinde ise henüz bir suçlama olmadığından susma hakkından bahsedilemeyeceği ve bu kapsamda değerlendirilmemesi gerektiği ifade edilmektedir. (Candan, 2016)

Danıştay tarafından çeşitli kararlarda ifade edildiği üzere, indirim, mükellefiyete bağlı bir ödev olduğu kadar aynı zamanda bir hak olarak tanımlanmaktadır. Bilindiği gibi, KDV Kanununun 34.maddesine göre, gerçek bir alış belgesinde gösterilmek ve bu belgeler yasal defterlere kaydedilmek şartıyla KDV'nin indirimi mümkün kılınmış, bir anlamda bu koşulları taşımak kaydıyla hak olarak tanınmıştır.

Bu bağlamda, mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ve dolayısıyla KDV'nin ödendiğinin yasal defter ve belgelerle ispat edilememesi durumunda indirim hakkından yararlanmak mümkün olmadığı gibi, faturaların gerçek bir mal teslimi ve hizmet ifasına dayanmaması halinde de bu haktan yararlanılamaz. (Danıştay 4.D. T. 14.2.2012, E. 2009/6694, K. 2012/458) (Danıştay 4.D. T. 22.6.2012, E. 2009/9359, K. 2012/3655) (Danıştay 9.D. T. 2.10.2013, E. 2012/4043, K. 2013/7897) (Danıştay 9.D. T. 2.10.2013, E. 2012/651, K. 2013/7882) Aksi yönde olduğu kabul edilebilecek, defterlerin incelemeye boş ve kayıtsız olarak sunulması nedeniyle KDV indirimlerinin reddedildiği incelemeden kaynaklanan uyuşmazlıkta Danıştay, her ne kadar defterlerin kayıtsız olduğu sabit ise de indirimin bir hak olduğunu belirterek, belgeler mevcut ve kayıtlar bilgisayarda ise ve ispatlanabiliyorsa, idarenin haberdar edilmesi yoluyla ya da bilirkişi incelemesi yoluyla bu kayıt ve belgelerin incelenerek karar verilmesi gerektiğini ifade etmiştir. (Danıştay 9.D. T. 4.11.2014, E. 2011/5681, K. 2014/7135)

Bu konuda birçok karara rastlanmaktadır. Örneğin; aşağıda yer verilen kararda mücbir sebep hali sabit olan mükellefin bu çerçevede KDV indirim hakkını kullanamaması davaya konu olmuş ve Danıştay bu konuda da farklı yaklaşımlar geliştirmiştir.

Mali müşavirinin ofisinde çıkan yangın dolayısıyla, İtfaiye'den alınan yangın raporu ile Ticaret Mahkemesinden aldığı zayi belgesi bulunan ve defter ve belgelerini incelemeye ibraz edemeyen mükellef hakkında yürütülen vergi incelemesinde VUK'un 373.maddesi gereğince vergi ziyai cezası kesilmemişse de, KDV indirimleri reddedilmiştir. Vergi Mahkemesi, Danıştay tarafından bozulan ve nihai olarak Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararıyla da uygun bulunan kararında; mükellefin mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerini ibraz edemediği, defter ve belgelerin yandığının mahkeme kararıyla sabit olduğu, KDVK'nun 34.maddesinde belirtilen şekil şartlarının gerçekleşmesinin indirimde engel olmadığı ve vergilendirmede gerçek mahiyetin esas olmasından hareketle indirim konusu yapılan vergilerin gerçekte ödenip ödenmediği araştırılmaksızın yandığı mahkeme kararıyla sabit faturaların ibraz edilmediği gerekçesiyle yapılan KDV indirim reddi işlemini hukuka uygun bulmamıştır. (Danıştay VDDK. T. 9.4.2014, E. 2013/168, K. 2014/223)

Bu noktada Danıştay dava dairesi, inceleme elemanınca, indirim konusu yapılan katma değer vergisine ilişkin belgeler ile mal aldığı firmalara ilişkin listelerin davacıdan istenmesine rağmen, indirim konusu faturaları düzenleyen firmalardan temin edilmediği, mücbir sebep halinin indirim müessesesi içerisinde verginin belgede gösterilerek deftere kaydedilme sorumluluğunu kaldırmadığını belirtmiş ve kararı bozmuştur. (Danıştay 9.D. T. 23.9.2010 E. 2008/7383, K. 2010/4699)

Bir diğer olayda ise, mükellefin usulüne uygun şekilde gönderilen yazıya rağmen defter ve belgelerini ibraz etmemesi üzerine yapılan işlem davaya konu edilmiştir.

Vergi Mahkemesinin inceleme aşamasında sunulmayan belgelerin yargılama aşamasında mahkemeye sunulması üzerine bilirkişi incelemesine göre karar vermesi VDDK tarafından idari yargı yetkisinin idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, idari mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacakları, yapılan incelemede, tutum ve davranışı ile idarenin inceleme ve araştırma yapmasını önlemesi sonucu tesis edilen işlemin iptal davasına konu edilmesi durumunda, idari yargı yerinin idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapması idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracağından böyle bir inceleme ve araştırma yapılmasının re'sen

araştırma yetkisinin kullanılması olarak kabul edilemeyeceği, vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elamanına ibraz edilmediği için, biçimselliğinin gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyuşmazlık dolayısıyla açılan idari davada, karşıt inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan vergilemede gerçek mahiyetin biçimselliğe feda edilmesi olduğu, ***vergiyle ilgili muamelelerinin gerçek mahiyetlerini vergi idaresinin denetiminden kaçırmayı düşünen vergi mükelleflerinin, bunu sağlamak amacıyla, defter ve belgelerinin inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibrazını yeğlemelerine yol açabilecek böyle bir anlayışa Kanun koyucunun izin vereceği düşünülemeyeceği***, indirim hakkının kullanımına dair bazı hususların mahkemece tespit edilemeyeceği, yargı aşamasında defter ve belgelerin ibraz edilmesi isteminin vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceği, bu nedenle defter ve belgelerin ara kararla istenip bilirkişi incelemesi yoluyla karar verilmesini hukuka uygun bulunmamıştır. (Danıştay VDDK. T. 26.12.2012, E. 2010/707, K. 2012/618)

Bununla birlikte, dava aşamasında sunulan defter ve belgelerin bu aşamada kullanılan sahte belgelerin tespiti amacıyla idareye incelettirilmesine rağmen, mücbir sebep olmaksızın ibraz etmeme fiilinin varlığından hareketle davanın Vergi Mahkemesince reddi üzerine Danıştay, daha önce incelenmemiş ve bu aşamada idarece incelenen belgelerin gerçek bir işlemi yansıtip yansıtmadığının belgesi kullanılan mükellefler hakkındaki tespitlerden hareketle karara bağlanması gerektiği gerekçesiyle kararı bozmuştur. (Danıştay 3.D. T. 3.3.2014, E. 2013/4907, K. 2014/867) Benzer kararlar da mevcuttur. (Danıştay 9.D. T. 11.9.2015, E. 2015/5600, K. 2015/8646)

Birçok kararda rastlanan yukarıda ve aşağıda yer alan açıklama ve hükümler mükelleflerin vergi incelemesinde susma, ispat ve indirim haklarını kullanmalarına Danıştay'ın bakış açısını ortaya koymaktadır. (Danıştay 3.D. T. 2.2.2017, E.2013/9693, K. 2017/514)

“...Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacı; mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasıdır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 54'üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul

Kanunu'nun belge ve kayıt düzeni ile ilgili maddelerinde bu amacın sağlanmasını olanaklı kılacak düzenlemelere yer verilmiştir.

Sözö edilen yasa maddelerinde öngörölen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, Vergi Hukukunda "ilk görünüş ya da doğruluk karinesi" adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanırlar. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin "İspat" başlıklı (B) fıkrasına göre, usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, bu biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca belge ve kayıtlarda yer alan işlemin gerçek durumu yansıtırması da gereklidir. Bu bakımdan; biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğı yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Bunu yapma külfeti de, yukarıda sözö edilen (B) fıkrasında öngörölen ilkelere göre, vergi idaresine aittir.

Vergi idaresinin kendi dışında oluşın vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmesi ise, defter ve belgelerin istenildiğinde vergi idaresinin denetim ve incelemesine sunulması ve gerektiğinde, şekline ve usulüne uygun belgelerle tevsik edilen hukuki muamelelerin karşı taraf nezdinde inceleme ve araştırma yapılması ile olanaklıdır.

Bu amaçla, Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesinde mükelleflere defter ve belgeleri 5 yıl süre ile muhafaza etme, 256. maddesinde ise muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgeleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemeleri üzerine ibraz zorunluluğı getirilmiş; aynı Kanun'un 134 ve devamındaki maddelerde de, vergi idaresine mükellefler ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar nezdinde vergi incelemesi yapma yetkisi tanınmıştır. İlk aşamada biçimsel doğruluk karinesinden yararlanan belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle uygunluğu, ancak bu yetki kullanılarak ortaya çıkarılabilir.

*Bütün bu açıklamalardan; usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtların vergilemeye esas alınabilmesi veya yapılan vergilendirme işleminin doğruluğına **kanıt olabilmesi için**, ibrazın vergi idaresine veya karşıt incelemeye yetkili elemanına yapılmış olması gerektiğı sonucu ortaya çıkmaktadır.*

Yasada öngörölen zorunluluğına karşı, usulüne uygun olarak verilen süre içerisinde, haklı mazeret olmaksızın, belge ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanılmak istenilen kimi durumların olduğı ve bunların

karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı anlamına gelir. Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendinde, bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesinin, dönem matrahının re'sen takdirini gerektiren, ayrı bir durum olarak öngörülmüş olmasının nedeni de budur...” (Danıştay VDDK. , T. 26.12.2012, E. 2010/707, K. 2012/618)

Mükelleflere inceleme aşamasında davacıya ispat hakkı tanınmadığını (Danıştay 3.D. T. 24.12.2012, E. 2010/7112, K. 2012/4884) tanınmasına rağmen kullanılmadığını (Danıştay 9.D. T. 19.6.2012, E. 2010/7673, K. 2012/4210) ifade eden kararlar olduğu gibi iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun varlığı halinde ispat hak ve külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olması nedeniyle mükelleflerin bu haklarını kullanarak, teknik sebepleri ortaya koyduğu ve olumlu sonuç aldığı, (Danıştay 3.D. T. 12.12.2013, E. 2013/1947, K. 2013/5953) (Danıştay 3.D. T. 16.6.2014, E. 2013/1241, K. 2014/2862) veyahut kullanmadığı kararlar da mevcuttur. (Danıştay 4.D. T. 14.06.2016, E. 2015/1788, K. 2016/3090)

Mücbir sebep halinin var olduğu bir davada, her ne kadar Asliye Mahkemesinin hırsızlık olayı neticesinde verdiği zayi belgesinde mal alış belgelerine ilişkin olarak hüküm kurmamışsa da, Danıştay dava dairesi bu belgelerin de aynı hırsızlık olayında çalındığını mükellef lehine değerlendiren bir hüküm kurmuştur. (Danıştay 9.D. T. 11.2.2015, E. 2012/6259, K. 2015/354)

Yine, gizleme fiilinden kaynaklı bir davada, KDV indirimlerin reddi sonucu inceleme döneminden sonraki dönemlerde vergi ziyaının ortaya çıkması nedeniyle, matrah farkının beyannameden hareketle bulunduğu gerekçesiyle bir kat olması gerektiğine karar veren Bölge İdare Mahkemesi kararı, hukuka aykırı bulunmuştur. (Danıştay 4.D. T. 29.4.2014, E. 2014/271, K. 2014/2893, Danıştay 4.D. T. 29.4.2014, E. 2014/272, K. 2014/2894) Ancak, hapse girdiği dönemde, işyerinin sahibi tarafından boşaltılması nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilemediği davada, matrah farkının davacının beyanından çıkarılıp harici araştırmaya gerek olmaksızın belirlenmesi nedeniyle vergi ziyai cezasının bir kat uygulanmasının hakkaniyete uygun olacağına karar verilmiştir. (Danıştay 9.D. T. 17.11.2011, E. 2008/5263, K. 2011/7772) Başka bir davada da, tarhiyata ilişkin matrah farkının, idarece başkaca bir inceleme ve araştırma yapılmaksızın, sadece mükellefin vergi dairesine verdiği beyannamelerinden, indirimlerinin tümünün reddedilmesi sonucu tespit edilmesi nedeniyle vergi ziyai

cezasının bir kat uygulanması gerektiği belirtilmiştir. (Danıştay 9.D. T. 23.03.2017, E. 2014/9382, K. 2017/3152)

7.1.5. Diğer Temel Haklar Çerçevesinde Şekillenen Kararlar

Mükelleflerin mahremiyet, gizlilik ve başvuru haklarının vergi inceleme sürecinde kullanımına dair ihtilafa rastlanmamıştır.

Ancak, Danıştay'ın özellikle sahte belge kullanma gerekçesiyle yapılan incelemelerde faturayı alan mükelleflerin; faturayı düzenleyen mükelleflerin yapılan yoklamalarda yerinde bulunamaması, borcunu ödememesi, işçi çalıştırmaması ve mükellefiyet ödevlerini yerine getirmemesi gibi sahte belge düzenlediğine gerekçe oluşturan hususları gözetmemesinin eleştiri konusu yapılması noktasında, mükelleflerin bu hususları bilmesinin mümkün olmadığı gibi aynı zamanda bilmemesinin vergi mahremiyetinin bir gereğini oluşturduğunu ifade etmektedir. Bu görüşe göre; *“Bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek yasal olmayan fiillerinden doğan mali sonuçlardan iyiniyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmak hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacaktır.”* (Danıştay 9.D. T. 23.5.2012, E. 2008/7281, K. 2012/2865)

Bununla birlikte, vergi mahremiyetini ihlalin suç teşkil etmesi nedeniyle açılan davalarda 2011 ila 2017 yıllarında 398 mahkumiyet kararı verildiği görülmektedir. Bu sayının diğer vergi suçları kaynaklı mahkumiyet sayılarına nazaran oldukça düşük olması, bu suçu işleyen ya da işleyebilecek olanların idare ve denetim elemanları olması ve vergi bilinçlerinin daha yüksek olmasıyla açıklanmaktadır. (Ömercioğlu vd. 2018, s.64-47)

7.1.6. Vergi İncelemelerinde Mükelleflere Tanınan Haklar Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi

Mükelleflerin vergi inceleme sürecine ilişkin olarak, incelemenin işyerinde yapılmasını isteme, inceleme elemanından kimlik ibraz edilmesini isteme, incelemeye başlamadan izahat alma, incelemeye tutanakla başlama, inceleme tutanağının bir örneğini isteme, incelemenin tamamlandığına dair vesika isteme, incelemelerin verilen sürelerde bitirilmesini isteme gibi çalışma kapsamında detaylıca açıklanan birçok hakkı bulunmaktadır. Mükelleflere tanınan ve çoğu usule dair olan bu hakların çalışma kapsamında incelenen kararlarda yer almadığı görülmektedir.

Bu noktada, usulden kaynaklı haklar bağlamında, Gözler (2008) tarafından *idare edilenlerin haklarını korumaya yönelik usul kurallarına uyulmaması asli usul sakatlıkları olduğu belirtilse de*, Gözübüyük (1991) tarafından ifade edildiği üzere Danıştay'ın içtihatlarından hareketle, idari işlemin şekil unsuruna etki eden söz konusu hakların ihlalini, sonucu etkileyen mahiyette asli şekil sakatlığı bulması halinde hukuka aykırılık tespiti yaptığının ortaya konması gerekmektedir.

Çalışmanın izleyen kısımlarında görüleceği üzere, yapılan tarhiyatın dayanağı olan raporların ihbarnameye ek yapılmamasının tarhiyat işlemini etkileme ihtimaline binaen verilen kararlar bu duruma örnek gösterilebilir. Bu konu ile ilgili iki farklı görüş bulunmaktadır. Bazı kararlarda asli görülen bu noksanlık, bazılarında basit şekil noksanlığı görülmektedir.

Yine çalışma kapsamında Candan (2016) tarafından ifade edildiği üzere, Danıştay'da vergi incelemesine dair usul kurallarının ihlali durumunda, ihlalin inceleme neticesinde yapılan vergilendirme işleminin hukukiliğine etkisi noktasında görüş birliği yoktur. Usul kurallarına uyulmamasının tarhiyatı hükümsüz kılacağını söyleyenler olduğu gibi, aksini söyleyenler de vardır. Bu durumda; ihlalin ağırlığına göre iptal ya da yok hükmünde sayılma mümkün görünmektedir. Bu kapsamda, henüz bir Danıştay kararına rastlanmasa da, incelemeye başlanmasına dair vergi inceleme tutanağının düzenlenmemesinin, sulh ceza yargıcı kararı olmaksızın yapılan aramaya benzediği belirtilmektedir. Yine her ne kadar henüz verilmiş bir Danıştay kararı olmasa da, incelemenin VUK'un 140.maddesinde belirtilen sürelerde tamamlanmaması durumunun davaya konu olması halinde, bu hakkın ihlalinin tarh işlemini sakatlamayacağına karar verileceği değerlendirilmektedir.

Çalışma kapsamında belirtilen tarih aralıklarında rastlanmamış olsa da, Baykara (2004) tarafından ifade edildiği üzere, daha eski tarihli davalarda Danıştay'ın vergi incelemesinin işyerinde yapılmamasını iptal nedeni saydığı bilinmektedir.

Buna karşı kimi Danıştay kararlarında, defter ve belgelerin incelenmek üzere mükelleften daireye getirilmesi istenmesi durumlarında mükelleflerin itiraz etmeksizin isteneni yapması, isteneni yapmasa da incelemenin işyerinde yapılmasını istememesi hallerinde incelemenin dairede yapılmasına rıza gösterdiği şeklinde yorum geliştirildiği görülmektedir. (Candan, 2016)

Yine aramalı inceleme sırasında yapılan arama ve el koyma işlemlerinin konu edildiği davalarda, usule dair itirazlara hiç değinilmeksizin (Danıştay 3.D. T. 27.11.2015, E. 2013/8437, K. 2015/8718)(Danıştay 3.D. T. 6.6.2016, E.2016/1642,

K.2016/4081) karar verildiği olmakla birlikte, çalışma kapsamında belirtilen tarih aralıklarında rastlanmamış olsa da, geçmiş tarihli kararlarda, sulh ceza hakimine yapılmış bir başvuru ve bu hakimin kararı olmadan yapılan arama ve el koyma işlemlerinin Anayasa ve kanunda öngörülen usule aykırı olduğu, usulüne uygun başlanmayan vergi incelemesine dayanarak yapılan tarhiyatın da hukuka uygun olmadığına karar verildiği bilinmektedir. (Tosun ve Özden, 2014, s.295)

Söz konusu ihlallerin ağırlığına göre işlemin iptali ya da yok sayılmasını gerektirebileceği belirtilse de, internette yayınlanarak tartışmaya açılan Vergi Usul Kanunun taslağına göre, bu kapsamda sayılan mükellef haklarının ihlali hali bulunan durumlarda, takiben tesis edilen vergilendirme işlemlerine bu hakların ihlali gerekçesiyle idari yargı yerlerince iptal kararı verilemeyeceğinin düzenlendiği görülmektedir. Bu durum, yargı yetkisinin kısıtlanması ve yasama organının yargıya müdahalesi olarak değerlendirilmektedir. (Candan, 2016)

7.2.Vergi İncelemesinden Kaynaklanan İşlemler Dolayısıyla Oluşan Durumlar

Vergi incelemesinin tamamlanmasını takiben vergi idaresi tarafından uygulanan işlemler, en az vergi incelemesi sürecinde incelemeye yetkililer tarafından uygulanan işlemler kadar önemlidir. Bu süreçteki uygulamalar nedeniyle ortaya çıkan ihtilaflarda, mükelleflerin haklarına temas eden kararlar bu bölümde ele alınmıştır.

7.2.1.Bilgi Alma ve Başvuru Hakkı Temelinde Şekillenen Kararlar

Mükellefler nezdinde yapılan çeşitli incelemeler sonucunda, tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren vergi inceleme raporu ve bu raporun ekini oluşturan vergi tekniği raporları düzenlenmektedir. Söz konusu raporların, ihbarnama ile mükelleflere tebliği VUK'un 35.maddesi gereğince zorunludur.

Mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi temel haklarını kullanabilmeleri için oldukça mühim olan bu konuda, vergi dairelerince, vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek vergi tekniği raporlarının mükelleflere tebliğ edilmemesi, en temel mükellef haklarından biri olan mahremiyet hakkının kişinin kendisine dair bilgileri kapsamadığı, bilgi alma hakkının, birçok alt başlığına yer verilen başvuru hakkının kullanımının engellendiği gerekçeleriyle dava konusu edilmiştir.

Bu kapsamda açılan davalarda Danıştay tarafından farklı kararlar verildiği veya bu yöndeki iddialara değinilmediği (Danıştay 3.D. T. 11.2.2015, E. 2014/5835, K. 2015/591) görülmektedir. Bu kararların bir kısmına aşağıda değinilmiştir.

Bu kapsamda, hakkında sahte belge düzenleyerek komisyon geliri elde ettiği vergi incelemesinde tespit olunan mükellef tarafından açılan davada, vergi mahkemesince vergi tekniği raporlarının yargılama aşamasında dosyaya sunulması ve mahkeme tarafından re'sen dikkate alınması nedeniyle savunma hakkının ihlal edildiği iddiasının yargılama ve savunma sürecini kusurlandırıcı nitelikte olmadığı belirtilerek dava reddedilmiştir.

Temyiz başvurusu üzerine konu hakkında Danıştay, söz konusu raporların ihbarnameye eklenmesinin şart olduğunu, ihbarnameye eklenmemesi işleminin VUK'un 108'inci maddesinde belirtilen **basit şekil noksanlığı** olarak mütalaa edilmesine olanak bulunmadığı, kişilerin özel hayatlarıyla ilgili bilgilerin gizliliğinin korunmasının Anayasal temel hak ve özgürlükler kapsamında güvence altına alınmakla birlikte, vergilendirme işlemi sırasında bu hakkın korunması için getirilen **vergi mahremiyeti ilkesinin, mükelleflerin kendilerine ait bilgilerin verilmemesine gerekçe gösterilemeyeceğini** ifade etmiştir. Bu doğrultuda, dava esnasında vergi dairesinden davacı tarafından talep edilmesi üzerine vergi tekniği raporunun belirli bir kısmının tebliğ edildiği, açıklanan gerekçelerle davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkının elinden alındığı belirtilerek vergi mahkemesi kararı bozulmuştur. (Danıştay 4. Dairesi, T.24.9.2013, E:2013/928, K:2013/6240)

Vergi Mahkemesinin ısrar kararı üzerine konu Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna taşınmış, Kurul dava dairesinin kararı doğrultusunda karar vermiştir.

Bu çerçevede Kurul kararında, Anayasanın 36.maddesinden hareketle **hak arama hürriyeti** çerçevesinde herkesin yargı mercileri önünde **iddia ve savunma hakkına** sahip olduğunu, yine Anayasanın 125.maddesi doğrultusunda idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu belirtmiştir. Ayrıca, VUK'un 34 ve 35.maddelerine göre inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi ve 93.madde kapsamında mükellefe tebliğ edilmesi gereğini düzenleyen kuralların mükelleflerin **talep ve dava hakkının** gereği gibi kullanılmasını amaçladığı belirtilmiştir. Bu çerçevede, mükelleflerin **uzlaşma, dava açma ve savunma** gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları

içeren vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerektiği, aksi halde davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alınacağı ve tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olan bu durumun vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilerek ısrar kararını bozmuştur. (Danıştay VDDK. T. 18.6.2014, E. 2014/304, K. 2014/563)

Tarhiyata dayanak raporun ihbarnameye eklenmemesinin basit şekil noksanlığı olmadığını belirten farklı bir kararda, bu durumun mükellef haklarına etkisi aşağıdaki cümlelerle ifade edilmektedir. (Danıştay 4.D. T. 10.6.2015, E. 2015/497, K. 2015/3174)

“.. Anayasanın 36ncı maddesinde yer verilen **iddia ve savunma hakkı**, birbirini tamamlamakta ve birbirinden ayrılmaz niteliğiyle de **hak arama hürriyetine temel oluşturmaktadır**. Hak arama hürriyeti, önemi nedeniyle yalnız toplumsal barışı güçlendiren dayanaklardan biri değil, aynı zamanda bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme, haksızlığı önleme uğraşının da aracıdır. **Savunma hakkının** öznesi, suçlanan kişidir. Kişinin, savunma seçeneklerini değerlendirebilmesi için, öncelikle kendisine yöneltilen suçlamanın varlığını ve sebeplerini bilmesi gerekir. Çağdaş bir hukuk düzeninde bu hakkın kullanılması, olabildiğince kolaylaştırılmalı; olumlu ya da olumsuz sonuç almayı geciktiren, güçleştiren engeller kaldırılmalıdır. Savunma hakkının belirtilen şekilde kullanılabilmesi ise; iddia olunan fiile ilişkin tespit ve kanıtların bilinmesi, buna bağlı olarak karşı argümanlar geliştirilerek aksi yönde tespit ve kanıtların sunulmasıyla mümkündür.

Anılan Anayasa hükümleri, Ülkemizin taraf olduğu uluslar arası sözleşmelerle güvence altına alınmış bulunan ve Hukuk Devletinin vazgeçilmez ilkelerinden olan hak arama özgürlüğü, **"adil yargılanma hakkı"** ve **"mahkemeye başvuru hakkı"** ilkeleri ile doğrudan ilgili olup, söz konusu temel haklara anayasal bir değer yüklediği açıktır.

Savunma hakkı, Anayasanın Kişinin Hakları ve Ödevlerini belirleyen ikinci bölümünde yer alan temel haklardandır. Evrensel konumu nedeniyle, insanlığın ortak değerlerinden sayılmaktadır. Felsefi ve hukuksal nitelikleri ve içerikleriyle adalet kavramı ve yargılama işlevi, birbirini mimleyen, birbirinden ayrılmaz nitelikteki sav-savunma-karar üçlüsünden oluşan yargıyla yaşama geçmektedir.

Anayasa Mahkemesinin 14.07.1998 günlü E:121997/41 K:1998/47 sayılı kararında; **Avrupa İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin**, savunma hakkının önemini ve gereğini vurgulayan 6. maddesini de dikkate alarak

savunma hakkının niteliğini vurguladığı, herkesin kendisine yönelik isnadın nedeninden ve niteliğinden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek hakkına sahip olduğu; olayı, isnadın nedenini ve hukukî niteliğini bilmeyen kişinin kendisini yeterince savunamayacağını açık olduğu, bu hususun, savunma hakkının temelini oluşturduğu belirtilmiştir....”

İnceleme gerekçeleri farklı olsa da, farklı davalarda ihbarname ekinde raporların tebliğ edilmemesi nedeniyle, bu yönde verilmiş kararlar mevcuttur. (Danıştay 7.D. T. 30.3.2016; E. 2013/4184, K. 2016/3549) (Danıştay 7.D. T. 25.5.2016, E. 2016/2220, K. 2016/4758)

Söz konusu kararların, idari uygulamaya yön verici olduğunun ve idarenin vergi mahremiyeti endişesini gidererek VTR’leri mükelleflere tebliğ etmeye başladığını da bu noktada belirtilmesinde fayda görülmektedir.

Ancak, söz konusu eksikliği asli şekil noksanlığı olarak değerlendirmeyen kararlar da bulunmaktadır.

Bu açıdan konuya yaklaşılacak bir davada ise, Dava Dairesi (Danıştay 4.D. T. 26.9.2007, E. 2007/565, K. 2007/2932 ve VDDK (Danıştay VDDK. T. 28.5.2010, E. 2008/131, K. 2010/257) başlangıçta bu görüşe yer vermekle birlikte, nihai aşamada karar düzeltme talebi üzerine bakılan dosyada VDDK daha ilk kararını kaldırmış, vergi ihbarnamesinin tarh ve ceza kesme işlemi olmadığı, sadece ilgililere bu işlemlerin duyurulmasını sağlayan ve tebliği gereken bildirim olduğu, ihbarnamede yer alması VUK’un 35.maddesine göre şart olan unsurlardan herhangi birinin eksik veya yanlış yazılmasının ihbarnamenin hukuksal değerini yitirmesine yol açmayacağı "Hatalı Tebliğler" başlıklı 108’inci maddesinde düzenlenmiş ve ihbarnamelerde sadece mükellefin adının, verginin nev'inin veya miktarının ve vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının veya ihbarnamenin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olmasının ihbarnameyi hükümsüz kılacağı, ihbarnamenin hükümsüzlüğü, konusunu oluşturan tarh edilen vergi veya kesilen ceza için yeniden ihbarname düzenlenerek tebliğini gerektiren bir durum olduğu, tarh zamanaşımı süresi geçmeden bu düzeltmenin yapıldığı ihbarnamenin tebliğ edilmemesi halinde vergi ve cezanın zamanaşımına uğrayacağı, bu düzenlemelerle vergi tarhı ve ceza kesilmesinin, bunları duyuran ihbarname ve tebliğden ayrı olduğunu gösterdiği, *inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesinin ise ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan bir davada vergilendirmenin kaldırılmasını gerektiren bir neden oluşturmayacağı ancak ihbarnamenin tebliğinin tam yapılmadığının kabulünü gerektireceğinden*

sadece dava açılması için öngörülen sürenin işlemlerini başlatmayan bir neden oluşturacağı belirtilmiştir. (Danıştay VDDK. T. 15.2.2012, E. 2010/679, K. 2012/72)

Bu düşünceye göre, açılacak davada ilgili raporun temin edilip davacıya sunulmasıyla, savunma hakkının ihlalinin giderilmesi mümkün görülmektedir. Dava süresine eşit savunma süresinde davacının iddialarına karşı savunma imkanı olması, silahların eşitsizliği nedeniyle oluşan savunma hakkı ihlalinin ortadan kaldıracaktır. (Danıştay 3.D. T. 30.10.2014, E. 2014/10019, K. 2014/4860)

Danıştay Dava Dairesi, aynı doğrultudaki kararında, **vergi inceleme raporlarının ihbarnameye eklenmemesinin ve tebliğ edilmemesinin, ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan davada vergilendirmeyi hükümsüz kılmayacağı** gibi, tebliğin tam yapılmadığını göstereceğini bunun da dava açılması için işleyen süreyi başlatmamaya gerekçe olacağını belirttiği davada, vergi mahkemesinin süre aşımı nedeniyle reddettiği davada kararı, raporun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin dava açma süresi yönünden etkisinin değerlendirilmesi gerektiği gerekçesiyle hukuka uygun bulmamıştır. (Danıştay 3.D. T. 19.12.2016, E.2016/13139, K.2016/8464)

Danıştay'ın idari ve yargısal başvuru haklarının kullanımına dair esasları açıklayan ve bu noktada kişilerin “mülkiyet hakkı” kapsamında söz konusu hakkın kullanılmasını engelleyen ve etkisi devam eden işlemlere karşı yapılan başvurular üzerine tesis edilen işlemler nedeniyle kişilerin idareye yaptıkları her yeni müracaat ile dava açma süresinin yeniden canlanacağını ortaya koyan kararları mevcuttur.

Örneğin; babasının mirasını kayıtsız şartsız reddeden kişinin, babasının yöneticisi olduğu şirketin borçlarından dolayı taşınmasına haciz işlemi uygulanması nedeniyle, vergilendirme hatasının bulunduğu gerekçesiyle düzeltme başvurusu yapılmış ve zımnen reddedilen bu başvuru üzerine dava açılmışsa da, vergi mahkemesince herhangi bir vergilendirme hatası olmadığı gerekçesiyle süre aşımı nedeniyle dava reddedilmiştir.

Temyiz edilen işlemde Danıştay, vergi hataları hakkında mükelleflerin dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açmak suretiyle uyuşmazlığı yargı mercii önüne getirme hakları bulunduğu gibi önce düzeltme yoluna başvurmak suretiyle vergi hatasının giderilmesini yetkili makamlardan istemek, reddi halinde, yine dava açma sürelerine bağlı kalarak yargı yerlerine başvurma haklarına sahip oldukları ancak, bu yolun sadece vergi hataları yönünden incelemeye tabi olacağının açık olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle, şirketin kanuni temsilcisinin mirasçısı olan davacının

babasının mirasını kayıtsız şartsız reddettiğinin tescil edildiği, dolayısıyla borçtan sorumlu tutulamayacağını belirterek idareye başvurduğu, bu talebinin zımnen reddi üzerine açılan davanın esası hakkında karar verilmesi gerekirken, davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar verilmesinde hukuki isabet bulunmadığına karar verilmiştir. (Danıştay 9.D., T.17.04,2013, E:2012/3573, K:2013/3709)

Bu noktada vergi mahkemesinin ısrar kararını bozan Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında mükelleflerin başvuru ve mülkiyet haklarına dair önemli açıklamalar yer almaktadır.

Kararda, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında temel haklar ve ödevlerin düzenlendiği, herkesin, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahip olduğu, temel hak ve hürriyetlerin, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva ettiği, 35.maddede düzenlenen mülkiyet hakkının da temel haklar arasında sayıldığı ifade edilmiştir. Yine, 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanunu çerçevesinde, mükelleflerin dava açma sürelerinin düzenlendiği, idari yargıda, kamu düzenine ilişkin olduğu kabul edilerek re'sen araştırılan dava açma süresinin Danıştay içtihatlarına göre de "hak düşürücü süre" niteliğinde olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu kararda; çeşitli gerekçelerle Danıştay'ın, konusunu temel hak ve özgürlükler arasında yer alan; *seyahat özgürlüğü, eğitim hakkı ve mülkiyet hakkının kullanılmasını engelleyen ve etkisi devam eden işlemlere karşı yapılan başvurular üzerine tesis edilen işlemler nedeniyle kişilerin idareye yaptıkları her yeni müracaat ile dava açma süresinin yeniden canlanacağına karar verdiği*, taşınmazın tapu kaydına konulan haczin, kayıtlarda kaldığı sürece ilgisinin mülkiyet hakkından dilediğince yararlanmasını engelleyerek, menfaatini etkileyeceğinden, her zaman, süregelen haczin kaldırılması talebiyle yapılacak başvuru üzerine kurulacak idari işlemin iptali istemiyle dava açılmasına engel bulunmadığı, bu nedenle, dava açma süresinin, idareye yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin tebliğ tarihine göre hesaplanması gerektiği ifade edilerek, vergi mahkemesince dava konusu işlemin hukuka uygunluğu yönünden karar verilmek üzere verilen ısrar kararı bozulmuştur. Danıştay VDDK. T. 17.6.2015, E. 2015/408, K. 2015/323)

Başvuru hakkının kullanımı noktasında dikkat çeken önemli bir diğer durum ise, mükellefin başvuru ve mülkiyet hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine bireysel başvurusu sonucu alınan kararın “**Anayasa Mahkemesinin hak ihlali kararının her ne kadar diğer davalarda ihlal kararına uymayı zorunlu**

kılmasa da, temel hak ve özgürlüklerin taraf, konu, sebebi aynı olan davalarda göz önünde bulundurulmamasının Anayasanın üstünlüğü, hukuk devleti ve evrensel hukuk kurallarına aykırı olacağı” gerekçesiyle Danıştay tarafından verilen karara esas alınmasıdır. .(Danıştay 3.D. T. 5.6.2015, E. 2015/31, K. 2015/4299)

Yargısal başvuru hakkı kapsamında ele alınabilecek bir başka olayda ise, inceleme neticesinde sahte belge kullandığı gerekçesiyle KDV indirimleri reddedilerek bir kat vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılan davacının 306 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinin ilgili bölümünün iptali gerekçesiyle açtığı davada, Danıştay Dava Dairesinin düzenleyici işlemin iptaliyle menfaat bağı kurulamadığı gerekçesiyle ehliyet yönünden davayı reddetmesi, davacı tarafından **“mahkemeye erişim hakkı”** nın kısıtlandığı iddiasıyla temyize taşınmıştır. VDDK, iptal davalarının idarenin yargısal yolla denetlenmesinin en önemli ve etkili aracı olduğunu belirten kararında, davacının menfaat bağı olduğu belirtilerek daire kararı bozulmuştur. (Danıştay 4.D. T. 22.6.2017, E. 2014/8785, K.2017/5719) (Danıştay VDDK. T. 22.11.2017, E. 2017/610, K. 2017/559)

Adil, eşit ve saygılı hizmet, yargısal başvuru ve belirlilik hakkının kullanımı kapsamında ele alınabilecek olan ve UYAP üzerinden saat 18:17’de açılan bir davada, Danıştay ilgili mevzuata göre sürenin gün sonunda yani 00:00’da biteceği gerekçesiyle süre yönünden davanın reddedilmesini hukuka uygun bulmamıştır. (Danıştay 4.D. T. 12.12.2016, E.2016/17163, K. 2016/4117)

Başvuru hakkı kapsamında uyuşmazlığa konu olan uzlaşma temelli yargı kararları da mevcuttur. Bilgi alma hakkını da ilgilendiren bir kararda Danıştay; uzlaşma neticesinde mükellefe düzenlenen tutanakları, mükelleflerin bilgi alma haklarının kullanımı için şart olan ihbarname niteliğinde kesin ve yürütülebilir işlem olarak görmüş ve böylece söz konusu tutanaklara istinaden mükelleflerin yargısal başvuru haklarını kullanmalarının mümkün olduğuna karar vermiştir. (Danıştay 9.D. T. 16.2.2012, E. 2009/4846, K. 2012/788)

Uzlaşma hakkının kullanımı noktasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda verilen diğer kararlar aşağıda sıralanmıştır.

İnceleme sonucunda yapılan beyan düzeltmesi sonucu devreden KDV tutarı ödenecek KDV olarak düzeltilmiş ve uzlaşma temin edilmiştir. İzleyen dönem beyanlarında, önceki dönemden devreden KDV tutarının da düzeltilmesi gerekse de, mükellef tarafından izleyen dönem beyanları buna uygun şekilde düzeltilmemiştir. Danıştay, uzlaşma hakkının kullanımı noktasında, uzlaşılan miktarı ödemeyi kabul

etmenin beyan tablosunun düzeltilmesini de kabul etme anlamına geldiğini belirtmiştir. (Danıştay 9.D. T. 30.12.2011, E. 2008/2222, K. 2011/9120)

Uzlaşma hakkından yararlanan mükellefin, yanılma hükümlerinden hareketle gecikme faizi hesaplanmaması gerektiği ihtirazi kaydına itibar edilmeden yapılan işlemi dava konusu etmesi sonucu Danıştay, işleme dayanak olan yargı içtihadının değiştirilmiş olması nedeniyle gecikme faizi uygulanamayacağını kabul etmiştir. (Danıştay 3.D. T. 27.10.2014, E. 2013/1584, K. 2014/4726)

Düzeltilme başvuru yolunu da ilgilendiren bir diğer uyuşmazlıkta ise; inceleme sonucunda uzlaşmış bir konuda mahkemenin açık hata tespit etmesi üzerine ödenen vergi ve cezanın iadesi istenmişse de düzeltme ve şikayet başvurusu zımnen reddedilmiştir. Bu duruma karşı açılan davanın da reddedilmiş olması karşısında Danıştay, açık vergi hatasının mahkeme kararıyla sabit olduğu olayda, düzeltme şikayet yoluna başvurulmasının kabul edilmesi gerektiği sonucuna varmıştır. (Danıştay 9.D. T. 16.05.2016, E. 2016/6588, K. 2016/4390)

Mükelleflerin bilgi alma ve başvuru haklarına; dolayısıyla hak arama, savunma, adil yargılanma haklarına temas eden bir diğer işlem ise, vergi incelemeleri sürecinde ve sonucunda yapılan işlemlerin tebliğ edilmesine dair ihlallerdir. Ancak, ihlali üzerine bir hakkın aranmasından ziyade, hakkın kullanımı aşamasında da mükelleflerin kendileri için bağlayıcı ve belirleyici olan kurallar hakkında bilgi sahibi olması ve bunlara riayet etmesi gerekmektedir. Aksi durumda, hakkın aranması noktasında da bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir.

Bu kapsamda, 2004 hesap dönemi işlemleri incelenen ve cezalı tarhiyat yapılan mükellef tarafından açılan davada, Vergi Mahkemesi, mükellefe idarenin savunmasını tebliğ edememiş ve dosyayı işlemiden kaldırmış, müteakiben üzerinden yasal süre geçmesi nedeniyle de dava açılmamış sayılmıştır. Ancak temyiz başvurusu üzerine Danıştay, tebligatın kanuna uygun şekilde ve gösterilen adreste yapılmadığı gerekçesiyle kararı bozmuşsa da, (Danıştay 4. D. T.15.04.2011, E. 2010/9546, K. 2011/2285) Vergi Mahkemesinin ısrar kararı üzerine Vergi Dava Daireleri Kurulu söz konusu kararı uygun bulmuştur. (Danıştay VDDK. T. 19.2.2014, E. 2013/739, K. 2014/39)

Bir diğer olayda ise, mükellefe, hakkında sahte belge düzenlediği yönünde VTR bulunan mükelleften mal aldığı, kayıtlarına intikal ettirdiği belgeleri, bildirimden itibaren 15 gün içerisinde indirim hesaplarından çıkarıp, beyanlarını düzeltmesi veya belgelerin gerçekliği ve doğruluğunun ispat edilmesi gerektiği, aksi halde KDV Genel

Uygulama Tebliği uyarınca özel esaslar düzenlemesine tabi tutulup, dönem matrahlarının re'sen takdir edileceği yönündeki yazının tebliğ edilmesi üzerine açılan davada, davalı idareden alınan savunmada, mükellefin henüz özel esaslara alınmadığı bildirildiğinden, ortada kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin varlığından söz edilemeyeceği için dava reddedilmiş, vekalet ücretini ise idareye yüklemiştir. Danıştay idarenin haksız dava açılmasına sebebiyet vermediği gerekçesiyle vekalet ücreti haricinde bu kararı uygun bulmuş, ısrar kararı üzerine Vergi Dava Daireleri Kurulu ise Danıştay kararını hukuka uygun bulmuştur. (Danıştay VDDK. T. 24.2.2016, E. 2016/202, K. 2016/199)

Farklı bir davada, zarar mahsubu hakkına sahip mükellefin inceleme neticesinde azaltılan cari yıl zararı kendisine bildirilmesi üzerine açılan davayı Vergi Mahkemesi kesin ve yürütülebilir işlem olarak değerlendirmemişse de, Danıştay izleyen yıl beyanlarına etkisi açık olan bu işlem nedeniyle kararı bozmuştur. (Danıştay 3.D. T. 13.2.2012, E. 2011/4603, K. 2012/414)

Hazırlayıcı mahiyette olan vergi inceleme raporu (Danıştay 3.D. T. 6.11.2012, E. 2010/5052, K. 2012/3411) ya da idarenin iç işlemi mahiyetindeki tahakkuk fişi gibi kesin ve yürütülebilir işlem mahiyetinde olmayan işlemlere dava açılması gibi (Danıştay 7.D. T. 15.3.2017, E. 2016/788, K. 2017/1991) dava açma süresi geçtikten sonra (Danıştay 4.D. T. 5.4.2016, E. 2016/3228, K. 2016/1483) mali tatilin süreyi uzattığını düşünerek süre geçtikten sonra dava açılmasının (Danıştay 3.D. T. 18.11.2015, E. 2015/11248, K. 2015/8282) uzlaşma başvurusunun süresinde yapılmamasının konu edildiği ve davanın reddedildiği örnekler de mevcuttur. (Danıştay 3.D. T. 5.2.2015, E. 2014/4788, K. 2015/510)

Bir diğer örnekte ise, mükellef Karar Düzeltme nedenleri var olmaksızın söz konusu kanun yolunu kullanmak istemişse de, talebi reddedilmiştir. (Danıştay VDDK. T. 30.4.2013, E. 2012/280, K. 2013/166)

Bilgi alma hakkı çerçevesinde mükelleflere tanınan bir diğer hak ise özgelelerdir. Bu kapsamda, sona eren adi ortaklığın indirim yoluyla gideremediği KDV'yi gider beyan etmesinin eleştirisi konusu yapılması üzerine uygulanan işlemler dava konusu edilmiş, mükellef tarafından özgelelerle uygulamaya KDV'nin gider yazılabileceği şeklinde yön verildiği belirtilmişse de, dava reddedilmiştir. (Danıştay 4.D. T. 15.6.2015, E. 2014/8443, K. 2015/3323)

Son olarak, mükelleflerin başvuru hakları çerçevesinde ele alınabilecek olan af ve yapılandırmalardan yararlanmaları noktasında ortaya çıkan, esasen kanunun yanlış

anlaşılmasından ve/veya anlaşılmak istenmesinden ve dolayısıyla da mükelleflerin kendileri için hak olmayan bir şeyi hak olarak ihdas etme gayretine girmelerinden kaynaklandığı değerlendirilen taleplerin, idare tarafından reddedilmesi noktasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar olduğu gibi (Danıştay VDDK. T. 14.12.2016, E. 2016/599, K. 2016/1269) (Danıştay 3.D. T. 24.3.2015 E. 2013/4520, K. 2015/1575) hak ihlallerini tespit ederek mükelleflerin bu kapsamdaki haklarını koruyan kararlar da mevcuttur. (Danıştay 3.D. T. 25.3.2015, E. 2013/7816, K. 2015/1673) (Danıştay 3.D. T. 2.12.2015, E. 2014/2608, K. 2015/8898)

7.2.2. Belirlilik İlkesinden Kaynaklı Haklar İle Temsil Hakkı Çerçevesinde Şekillenen Kararlar

Mükelleflerin en çok ihlal edilen haklarının başında belirlilik ilkesinden kaynaklanan haklar gelmektedir.

Bu kapsamda mükelleflerin, belirlilik ilkesinden kaynaklı olarak kuralların yayınlanması, kuralların anlaşılır olması, doğru vergi miktarından fazlasını ödememe, kuralların geriye yürümemesi, birbirine zıt kurallar olmaması ve bazı kurallara uymama hakları mevcuttur.

Bu kapsamda bir davada, Vergi Usul Kanununun 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan *"bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normlar vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamelerin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanun'un 112'nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur"* şeklindeki düzenlemenin gecikme zammı oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta **öngörülecek** ceza miktarında **belirsizliğe yol açacak olmasının**, Anayasa'nın 38. maddesinde sözü edilen *"ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur"* ve ikinci maddesindeki, **"hukuk devleti"** ilkelerine aykırılık oluşturduğu sonucuna varılarak Anayasa Mahkemesinin 6.1.2005 günlü ve E:2001/3, K:2005/4 sayılı kararıyla hükmün iptal edildiği belirtilerek, Anayasaya aykırılığı saptanmış olan kurala göre işlem tesis edilmesi ve hüküm kurulması Anayasa'nın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkesine uygun görülmemiştir. (Danıştay VDDK. T. 21.11.2012, E. 2010/630, K. 2012/383)

Aşağıda yer verilen kararda ise dikkat çeken temel hak, belirlilik ilkesi çerçevesinde hukuk devletine güveni tesis eden hukuki güvenlik ilkesinden kaynaklanan

ve vergi kanunlarının ancak yayım tarihinden sonrasına etki etmesini düzenleyen, bireylerin eylemlerinin sonuçlarından emin olmasını temin eden kanunların geçmişe dönük uygulanamaması hakkıdır. Her ne kadar dava dairesince bu hakkın ihlal edildiği görülmekte ise de, Danıştay'ın nihai kararında, söz konusu ilkeye riayet ettiği görülmektedir.

Mükelleflerin temel haklarından biri de temsilci kullanma hakkıdır. Bu noktada, hakkın kullanımının ve temsil dolayısıyla ortaya çıkan sorumluluğun sınırlarının tespiti noktasında önem arz etmektedir.

Temsil hakkının süre sınırını konu alan ve mükelleflerin başvuru haklarını gereği gibi kullanmasını temin eden bir uyuşmazlıkta Danıştay, vergi mahkemesinin dilekçeyi şirket adına imzalayan kişinin müdürlük süresinin bittiği gerekçesiyle davayı reddetmesini, ara karar ile bu hususun tespit edilebileceğini, yinelenen dava dilekçesinden de aynı kişinin temsil yetkisinin sürdüğünün görüldüğünü tespit ederek hukuka uygun bulmamıştır. (Danıştay 9.D. T. 11.3.2014, E. 2013/11035, K. 2014/908) Bir başka davada ise, davacı tarafından bizzat açılan davada verilen vekaletname ile davayı takibe başlayan vekile yapılması gereken tebligatın Tebligat Kanunu'nun 11.maddesine aykırı olacak şekilde davacı kurum adresine gönderilmesi ve bu nedenle davaya kimsenin katılmaması yargılama usulüne aykırı bulunmuştur. (Danıştay 3.D. T. 24.11.2011, E. 2009/1720, K. 2011/6748)

Mükelleflerin belirlilik ve temsil haklarına belirgin şekilde temas eden kararlar aşağıda sıralanarak, Danıştay'ın söz konusu mükellef haklarına yaklaşımı ortaya konmaya çalışılmıştır.

4.1.2008 tarihinde tasfiyeye giren ve bu durumu 15.1.2008 tarihinde tescil edilen, ortaklar kurulu kararının 26.05.2009 tarih ve 7318 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımı suretiyle de tüzel kişiliğinin sona eren şirketin 2005 hesap dönemiyle ilgili olarak yapılan vergi incelemesi neticesinde yapılan cezalı tarhiyat önerildiği ancak, şirketin tasfiyesinin tamamlanmış olması sebebiyle kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına cezalı tarhiyat yapıldığı görülen davada, Vergi Mahkemesi, Danıştay dava dairesince bozulmuşsa da Vergi Dava Dairesince uygun bulunan kararında, tasfiyesi tamamlanarak tüzel kişiliği sona eren şirketin tasfiye dönemi ve öncesi dönemde ortaya çıkabilecek vergi kayıp ve kaçığının kanuni temsilcilerden tarhiyat yapılarak aranmasını öngören 5520 sayılı Kanun'un 17'nci maddesinin 9'uncu fıkrasının 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe girdiği dikkate alındığında bu hükmün geçmişe dönük olarak uygulanamayacağı, bu şekilde kanuni temsilcilere cezalı tarhiyat

yapılabilmesinin olanaksız olduğu gerekçesiyle cezalı tarhiyatı kaldırmıştır. (Danıştay VDDK. T. 1.10.2014, E. 2014/543, K. 2014/823)

Ancak, Danıştay, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde tüzel kişilerin tasfiye edilmiş olmalarının kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağını hükme bağlanmış olması karşısında vergilendirme işleminin bu usule uygun olduğunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17'nci maddesine 5904 sayılı Kanunla eklenen ve tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezaların, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağını öngören 9'uncu fıkra hükmü, 3.7.2009 tarihinde yürürlüğe girmekle birlikte, yukarıda belirtildiği gibi uyuşmazlık döneminde mevcut düzenlemelere göre de kanuni temsilciler yönünden aynı doğrultuda uygulama yapılması gerektiği gerekçesiyle vergi mahkemesi kararını bozmuştur. (Danıştay 4.D. T. 29.3.2013 E: 2012/4465, K: 2013/1618)

Benzer bir olayda, 3.7.2009 tarihinde maddenin yürürlüğe girmiş olması, vergiyi doğuran olayın ise 2007 dönemine ait olması nedeniyle maddenin yürürlükte olmadığı dönemlere uygulanmasının **hukuk devleti, hukuki güvenlik ilkesi ve dolayısıyla vergi kanunların geriye yürümezliği ilkesine aykırı olduğunu belirtilerek karar verilmiştir.** Söz konusu kararda yer alan şu ifadeler önemlidir.(Danıştay 9.D. T. 26.12.2013, E. 2013/11310, K. 2013/12989)

*"Bunun yanı sıra; bilindiği gibi, **hukuk devleti en kısa tanımıyla, 'Vatandaşlarının hukuki güvenlik içinde bulundukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır.'** Hukuki güvenlik ilkesi ise, bir toplumda bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri, başka bir ifadeyle ilgililerin hukuki durumun süreceğine olan inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelir. **Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur.***

*Vergi hukuku, devletin, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalesini düzenleyen hukuk dallarından biri olması nedeniyle hukuk devleti ilkesi ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi ile yakından ilişkilidir. **Hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukuku açısından çok özel bir anlam ifade eder. Zira bu ilke sayesinde, vergi yükümlülerinin***

hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden öngörmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlamaları sağlanır. Böylece bireyler geleceğe yönelik planlarını güven içinde yapabilecekler ve sonuç olarak vergilendirmede **keyfilik önlenilebilecektir.**

Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanması için gerçekleşmesi gerekli koşullardan biri de vergi normlarının geriye yürümemesidir. Vergi normlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanması hukuki güveni zedeler. Çünkü bireyler yaşamlarını sürdürürken ekonomik yönden alacakları kararları, yürürlükteki vergi normlarına göre alırlar. Normatif düzenden değişiklik yaratan organ tarafından vergiyi doğuran olaydan sonra ihdas edilecek normlarla, kişilerin geçmiş dönemlere ilişkin vergi yüklerinin arttırılması, vergi yükümlülerinin devlete olan inançlarının sarsılmasına; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gerekli **belirlilik ve istikrarın bozulmasına sebep olur.**

Vergi normlarının geriye yürümemesi ilkesinin uygulanması açısından ise, vergi normlarının uygulanması gereken zamanın tespitinde, vergisel yükümlülüğün tesisinde ilk ve başlıca unsur olan vergiyi doğuran olayın belirlenmesi gerekmektedir. Zira, konusu, matrahı, oranı ve yükümlüsü kanunla belirlenmiş olan verginin bir kamu alacağı olarak yükümlüsünden talep edebilmesi, her şeyden önce, yine kanunla belirlenmiş vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlıdır."

Bir başka olayda ise, hukuk aleminden silinen şirketin tasfiye memuru, temsil hakkı kapsamında dava açmak istemişse de, mahkeme bu şirket adına tasfiye tamamlandıktan sonra temsil hakkının kullanılamayacağı, şirketin yargılamaya taraf olamayacağı, şirket adına tesis edilen işlemlerin hukuki sonucu olmayacağı ve bu nedenle de bir kişinin menfaatini ihlal edemeyeceğini açıkça ortaya koymaktadır

Bu kapsamda davada, tasfiyeye girerek tasfiye işlemleri 16.7.2008 tarihinde tamamlanan şirketin 2003 hesap dönemi işlemleri ile ilgili yürütülen inceleme neticesinde cezalı tarhiyat yapılması üzerine, Tasfiye Memuru tarafından 3.4.2008 tarihinde verilen vekaletnameye istinaden avukat aracılığıyla açıldığı görülmektedir. Vergi Mahkemesi, Danıştay dava dairesince bozulsada Vergi Dava Daireleri Kurulunca uygun bulunan kararında, söz konusu şirketin tüzel kişiliği sona ererek hukuk aleminden silinmesi nedeniyle haklara sahip olması, borçlu kılınması ve temsiline hukuk olarak olanaklı olmadığı, bunun sonucu olarak münfesihi şirket adına tüzel kişiliğinin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi hukuki işlem tesis edilemeyeceği, tesis edilen işlemlerin hukuki sonuç doğurmayacağı, hukuki sonuç doğurmayan, diğer

bir ifadeyle hukuk düzeninde varlık kazanmayan işlemlerin herhangi bir kişinin menfaatini ihlal etmesinin de söz konusu olamayacağı, bu hukuki durum karşısında tüzel kişiliği sona eren şirketin medeni haklarından yaralanma ve bu hakları kullanabilme ehliyeti son bulacağından yargı mercileri nezdinde temsil edilmesi ve yargılamaya taraf olmasının da mümkün olmadığı gerekçesiyle ehliyet yönünden davayı reddetmiştir. (Danıştay VDDK. T. 26.3.2014, E. 2013/377, K. 2014/200) Danıştay Dava Dairesi genel yaklaşımı aynı olmakla birlikte bu olayda farklı olarak, tüzel kişiliği sona eren şirket adına salınan cezalı verginin terkinin suretiyle açılan davanın kabul edilmesi gerektiği görüşündedir. (Danıştay 9.D, T. 09.10.2012, E. 2010/2657, K. 2012/5456)

Bir diğer durum ise, mükellefin başvuru ve mülkiyet hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine bireysel başvurusu sonucu alınan kararın belirlilik ilkesi temelinde içerdiği açıklamalar ve bu kararın Danıştay tarafından yargılama aşamasında dikkate alınmasıdır.

Bu kapsamda davacı banka tarafından çalışanları adına vakıf senedi uyarınca vakfa ödenen katılım paylarından kesinti yapılmaması üzerine yapılan işlemler davaya konu olmuştur. Bankanın farklı şubeleri adına yapılan işlemlerin yargı süreci sonunda kesinleşmesi üzerine, adil yargılanma hakkı ve mülkiyet hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi; olayda *kanun hükmünün açık ve net olmadığı, verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde kanuni düzeyde öngörülebilirlik sağlanamadığı, kanun altında düzenlemelerle ve içtihatlarla da öngörülemezlik durumunun giderilemediği, katkı payının ücret sayılarak vergilendirilmesine dair işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağı olmadığı belirtilmiş, vergi ve cezanın tahsil edilmiş olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği belirtilerek, yeniden yargılamaya gerek görmeksizin tahsil edilen tutarın faiziyle birlikte tazminat ödenmesine* karar vermiştir. Bu nedenle **Anayasa Mahkemesinin hak ihlali kararının her ne kadar diğer davalarda ihlal kararına uymayı zorunlu kılmasa da, temel hak ve özgürlüklerin taraf, konu, sebebi aynı olan davalarda göz önünde bulundurulmamasının Anayasanın üstünlüğü, hukuk devleti ve evrensel hukuk kurallarına aykırı olacağından mülkiyet hakkı ihlal edilen davacının davasının reddine karar veren vergi mahkemesi kararını bozmuştur.**(Danıştay 3.D. T. 5.6.2015, E. 2015/31, K. 2015/4299)

Mükelleflerin belirlilik hakları temelinde ortaya çıkan bir diğer uyumsuzluk ise, yararlanılması vergi incelemesine başlanılmamasına bağlanan pişmanlık müessesesine dair olmuştur. Danıştay, VUK'un 371.maddesi gereğince, vergi incelemesine başlanmış

olması halinde pişmanlıkla beyanname verilemeyeceğini belirledikten sonra, dava konusu olayda 2007 hesap dönemi için incelemeye başlanan mükellefin, 2006 dönemi için bu haktan yararlanmasına engel olmadığını belirtmiştir. (Danıştay 9.D. T. 17.9.2012, E. 2009/3957, K. 2012/4625) Bu kararın da, "belirlilik", "yasallık" "öngörülebilirlik", "keyfiliğe izin verilmemesi" ve "hukuk devleti" ilkesi çerçevesinde şekillendiği söylenebilir.

Yine, mülkiyet hakkına doğrudan etki eden ve 6183 sayılı Kanunun 9.maddesi kapsamında vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359.madde kapsamındaki hallere temas eden amme alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanması halinde vergi incelemesine yetkililerce yapılan ilk hesaplamalara göre isteneceği belirtilen teminatın ve teminata istinaden uygulanan ihtiyati haciz ve tahakkuk işlemlerinin dava konusu edilmesi bu kapsamda ele alınabilecektir.

Bu noktada Danıştay, teminatın inceleme devam ederken istenebileceği, kamu alacağının salınabilmesi için başlatılan işlemler tamamlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra teminat istenemeyeceğine hükmetmektedir. (Danıştay 9.D. T. 5.4.2012, E. 2011/3085, K. 2012/1104)(Danıştay 4.D. T. 12.01.2017, E. 2016/15686, K. 2017/287)(Danıştay 9.D. T. 17.12.2013, E. 2010/7036, K. 2013/12263) (Danıştay 9.D. T. 16.6.2014, E. 2011/3737, K. 2014/4258)

Mükelleflerin af ve yapılandırma kanunlarından yararlanmak istemeleri üzerine çıkan bir takım ihtilaflar ise, esasen kanunun yanlış anlaşılmasından ve/veya anlaşılacak istenmesinden ve dolayısıyla da mükelleflerin kendileri için hak olmayan bir şeyi hak olarak ihdas etme gayretine girmelerinden kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda, mükelleflerin adil ve eşit hizmet alma iddiası ile giriştikleri çabaları, bir anlamda belirlilik haklarından kaynaklı olarak kanunun açık hükümleri nedeniyle Danıştay tarafından uygun görülmemektedir. Bununla birlikte, idare tarafından söz konusu hakların kullanımının ihlal edildiği durumlar da mevcuttur.

Bu noktada, yoğun olarak, hakkında cezalı tarhiyat yapılmış mükelleflerin söz konusu tarhiyatlar dava aşamasında iken af ve yapılandırma kanunları çerçevesinde, davadan vazgeçmeleri karşısında bir takım indirimler elde etme ve yargı sürecinin sonucunu beklemeksizin konuyu sonuçlandırma çabaları olduğu görülmektedir.

Örneğin, mükellef tarafından açılan davada Vergi Mahkemesince dava kısmen reddedilmiş, bunun üzerine mükellef bu kısım için 6111 sayılı Kanunun üçüncü maddesi kapsamında vergi dairesine kısmi yapılandırma talebinde bulunmuşsa da, reddedilmiştir. Söz konusu işlem davaya konu edilmiş, Vergi Mahkemesinin Kanun'da

kısmi faydalanmayı engelleyen hüküm olmadığı gerekçesiyle verdiği iptal kararı, Danıştay tarafından yapılandırmanın, davalardan tamamen vazgeçme ön koşuluna bağlandığı gerekçesiyle bozulmuş, ısrar kararı üzerine de VDDK dava dairesinin kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca temyiz istemini kabul ederek, ısrar kararını bozmuştur. (Danıştay VDDK. T. 14.12.2016, E. 2016/599, K. 2016/1269) (Danıştay 3.D. T. 24.3.2015 E. 2013/4520, K. 2015/1575)

Kanunun yayım tarihinden önce incelemeye defter ve belgelerini sunan mükellefin 6111 sayılı Kanunun 4.maddesinde sunulan haktan yararlanma talebi reddedilmişse de, Danıştay bu konuda verdiği kararında defter ve belgelerin incelemeye sunulmuş olmasını incelemeye başlama için yeterli görmüş, incelemeye başlama tutanağı düzenlenmemesini önemsememiştir. (Danıştay 3.D. T. 25.3.2015, E. 2013/7816, K. 2015/1673) Benzer nitelikteki bir kararda kanunda yapılan incelemeye başlama tanımından hareket edilerek, tutanak düzenlenen tarihe itibar edilmemiştir. (Danıştay 3.D. T. 2.12.2015, E. 2014/2608, K. 2015/8898)

Anayasal ve yasal dayanaktan yoksun olduğu gerekçesiyle, mükelleflerin özel esaslar uygulamasına tabi tutulması sonucunda ortaya çıkan kararların da belirlilik ilkesi temelinde ele alınması gerekmektedir. (Danıştay 3.D. T. 21.11.2014, E. 2014/4826, K. 2014/5855) (Danıştay 3.D. T. 28.11.2011, E. 2011/3615, K. 2011/6949)

Belirlilik ilkesinden kaynaklanan haklarla ilişkilendirilebilecek çeşitli kararlar bulmak mümkündür.

Yetkili idare tarafından tesis edilmeyen işlemlerde, bu durumun işlemin iptalini gerektirdiği açıktır. (Danıştay 3.D. T. 15.10.2015, E. 2014/8130, K. 2015/7010) (Danıştay 3.D. T. 14.9.2015, E. 2012/4440, K. 2015/6277) Adi ortaklıkta, ortaklardan herhangi biri adına düzenlenmesi gereken ihbarnamenin ortaklık adına düzenlenmesi de hukuka aykırı bulunmuştur. (Danıştay 3.D. T. 6.6.2016, E.2016/1642, K.2016/4081) Hukuken geçerli olması için vergi mahkemesinin karar tutanağında yer alması şart olan, başkan ve üyelerin imzalarının olmadığı gerekçesiyle bozulan ve dolayısıyla bir anlamda yargının iç hukukilik denetimi niteliği gösteren kararlar da mevcuttur. (Danıştay 3.D. T. 14.03.2017, E. 2016/15931, K. 2017/1714) (Danıştay 3.D. T. 26.2.2014, E. 2012/726, K. 2014/788)

7.2.3. Mahremiyet Hakkı Temelinde Şekillenen Kararlar

Söz konusu hakkın ihlal edildiğine dair kararlara rastlanmamakla birlikte, daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere, idarenin mahremiyet hakkını elinde bir koz olarak kullandığı, bu şekilde de mükelleflerin bilgi alma ve başvuru haklarını kullanmalarını engellendiğinin tespit edildiği kararlara sıkça rastlanmaktadır. (Danıştay 4. Dairesi, T.24.9.2013, E:2013/928, K:2013/6240)

Hakkın kullanımı noktasında ortaya çıkan bir uyuşmazlıkta ise, Avukatın vekili adına yapılan tarhiyata dair belgeleri idareden talep ettiği ancak talebinin vergi mahremiyeti gerekçesiyle reddedildiği, bu nedenle açılan davada Danıştay'ın tarh dosyasından rahatlıkla temin edilebilecek uyuşmazlık konusu belgeler vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden söz konusu başvurunun reddine ilişkin işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı yönünde karar verildiği görülmektedir. (Danıştay 4.D. T. 16.3.2011, E. 2009/695, K. 2011/1094)

7.2.4. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Hakkı ve Eşitlik İlkesinden Kaynaklanan Haklar Çerçevesinde Şekillenen Kararlar

Eşitlik ilkesi temelinde ortaya çıktığı değerlendirilen, en temel uyuşmazlıklardan biri KDV tebliğleri çerçevesinde mükelleflerin özel esaslara alınma meselesidir. Bu çerçevede, sahte belge düzenleme ve kullanma yönünden olumsuz rapor, olumsuz tespit bulunması, defter belge ibraz etmeme, adreste bulunmama gibi tebliğde belirtilen bir takım sebeplerle mükellefler özel esaslara alınmakta, söz konusu mükelleflerin iade talepleri diğerlerine nazaran farklı uygulama ve şartlar dahilinde yerine getirilmektedir.

Aşağıda yer alan kararlardan görüleceği üzere, mükelleflerin bu şekilde kategorize edilmesi hukuka uygun bulunmamaktadır. Bu uyuşmazlıklar, aynı zamanda hukuk devletinin bireylere tanıdığı çalışma hakkı ve belirlilik ilkesinden kaynaklanan haklar ile de doğrudan ilgilidir. Başka bir deyişle, söz konusu uygulama “eşitlik” ve “kanunilik” ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Danıştay aşağıda yer alan kararlarıyla bu uygulamayı açıkça hukuka aykırı bulunmaktadır.

Bu noktada verilen kararlar incelendiğinde, Anayasal ve yasal alt yapısı olmaksızın mükelleflerin bu şekilde tasniflenmesi hukuka aykırı bulunmuştur. (Danıştay 3.D. T. 21.11.2014, E. 2014/4826, K. 2014/5855) (Danıştay 3.D. T. 28.11.2011, E. 2011/3615, K. 2011/6949)

Başka bir kararda, devletin çalışma hayatını düzenlemesi ve tedbir alması bir görev iken, çalışanlar için çalışmanın hak ve ödev olduğu, gerek bu alanda, gerekse de çalışma hayatının bir sonucu olarak vergilendirmenin yasa ile yapılması gerektiği, dayanağını Anayasa'ya uygun kanunlardan almayan düzenlemelerle hak ve yükümlülük getirilemeyeceği, bu suretle çalışma barışının sağlanması, özel teşebbüsün güvenli ve kararlı çalışmasının temin edilebileceği, ***mükelleflerin kategorize edilmesine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme olmadığı gibi Anayasada buna izin veren hüküm de olmadığı*** ifade edilmektedir. (Danıştay 3.D. T. 5.4.2012; E. 2011/816, K. 2012/1133)

Bu yönde verilen bir mahkeme kararının uygulanmaması nedeniyle açılan maddi ve manevi tazminat talepli davada, ağır hizmet kusuru nedeniyle, hukuk devleti, hukukun üstünlüğü ve yargı kararlarına uyulmasını zorunlu kılan hükümler doğrultusunda, idarenin tazmin sorumluluğu olduğuna karar verilmiştir. (Danıştay 3.D. T. 29.1.2014, E. 2013/5121, K. 2014/283)



BÖLÜM VIII

SONUÇ

Vergilendirmenin kökenleri, birlikte yaşamının zorunlu kıldığı ortak ihtiyaçların karşılanması gereği nedeniyle, ortak insanlık hayatı kadar geriye götürülebilmekte ise de, mükellef haklarının hikayesinin, hukuku üstün kılan ve özgürlük adına Dünya üzerinde atılan en büyük adımlardan biri olarak kabul edilen Magna Carta ile başladığı kabul edilmektedir.

Mükelleflerin seçmen niteliği ile politika belirleyicileri üzerinde baskı oluşturabilmesi, uluslararası alanda yaşanan gelişmeler, vergi sisteminin karmaşıklaşması, teknolojik gelişim ve devletin mükellefe bakış açısının değişmesi yazında mükellef haklarının tarihsel süreç içerisinde önem kazanmasını sağlayan temel unsurlar kabul edilmekle birlikte, çalışma kapsamında da ortaya konulduğu gibi tarihsel süreç içerisinde bu üst başlıkların, rönesans, reform, hümanizm, sanayi devrimi, kapitalizm, burjuva sınıfı ve protestanlığın gelişimi, ihtilaller, anayasacılık hareketleri, demokrasinin gelişimi, küreselleşme, sosyal devlet anlayışı, insan hakları sözleşmeleri, bilgi toplumuna dönüşüm ve yeni kamu yönetimi anlayışı gibi alt başlıklardan beslenerek oluştuğu açıktır.

20.yüzyılın başlarında haklarını korumak için birlikler oluşturan mükellefler, insan hakları alanında yaşanan gelişime ek olarak kamu yönetimi anlayışının müşteri odaklı dönüşümü ile yüzyılın son çeyreğinde hakları tartışılmaya başlanıp, 1990'lı yıllardan itibaren yasal ya da idari statüde belgelerle hakları tanınan ve korunan bir zemine kavuşmuşlardır. OECD'ye göre 2015 yılı itibariyle incelenen 55 ülkenin sadece 10'unda mükellef hakları noktasında yasa ya da idari düzenleme olmadığı görülmektedir. Bu çerçevede, ülkemizde de 2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgesinin yayınlanmakla birlikte, mükellef haklarının kolayca erişilebileceği ayrı bir kanun ya da kanun bölümü olmayıp, haklar farklı isimlerde mevzuata serpiştirilmiş halde bulunmaktadır. Öyle ki, “mükellef hakları” deyimini Vergi Usul Kanununda bile sadece bir kez geçmektedir.

Vergilendirme yetkisinin sınırlanması, anayasacılık hareketleri ve demokratik gelişime bağlı olarak geliştiği görülen mükellef hakları, ikinci dünya savaşının insanlık açısından telafisi güç kayıplarla sona ermesi sonrasında insan hakları temelinde pozitif hukuk kurallarına dönüşmeye başlamıştır. Bugün itibariyle mükellef haklarının

kaynağını, Uluslararası sözleşmeler, Anayasa, Kanun, mükellef hakları bildirge ve beratları ile diğer idari düzenlemelerden aldığı kabul edilmektedir.

Avustralyalı hukukçu Bentley'in yaptığı tanımdan hareketle mükellef hakları genel(temel) ve özel(ikincil) mükellef hakları olmak üzere tasniflenmektedir. Bu ana başlıklardan hareketle yazında, adil, eşit ve saygılı hizmet alma, bilgi alma, mahremiyet, özel hayatın gizliliği, temsilci kullanma, başvuru hakları ile vergi sisteminin işletilmesine temel olan belirlilik ve eşitlik ilkesinden kaynaklanan haklar temel haklar kapsamında ele alınırken, yoğunlukla vergi kanunlarının uygulanması noktasında ortaya çıkan haklar ise özel haklar olarak ele alınmaktadır. Çalışma kapsamında ilk kez özel haklar, usul kanunlarından doğan ve diğer gelir mevzuatından doğan haklar alt başlıkları altında iki kategoride açıklanmıştır.

Çalışmanın, mükellef haklarını dağınık ve ağır denebilecek nitelikteki kanun dili içerisinden ayıklayarak, sade bir dille detaylı ve tertipli şekilde ortaya koyma ve böylece mükellefler için kolay erişilebilir ve anlaşılabilir bir kaynak haline getirme amaçları yukarıda açıklanan temel çerçevede yerine getirilmiştir. Yazında yer verilen teorik açıklamalar ve geliştirilen tanımlar topluca ele alındığında, mükellef haklarının kompozisyonu şu şekilde ortaya konabilir.

“Mükellef hakları, vergilendirme ilişkisi çerçevesinde, ilişkinin aktif tarafı olarak nitelenen devlet ile pasif tarafı olarak nitelenen, üzerine maddi ve şekli anlamda vergi borçları düşen kişiler arasında kurulan hukuki ilişkide, insan haklarının gelişimi temelinde demokrasinin gelişimi, anayasacılık hareketleri ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına bağlı olarak gelişmiş, birey, insan ve yükümlü hakkının ortak paydasını ifade eden, Anayasa, Uluslararası antlaşmalar, kanunlar, idari düzenleyici işlemler ve mükellef hakları imtiyaz ve bildirgeleri başta olmak üzere yazılı ya da yazısız kaynaklarda yerini alan ve bu kaynaklardan ulaşılan, hukuk düzeni tarafından korunan, tanınan, devletten vergilendirme yetkisi kapsamında kuralları oluştururken ve uygularken bir şey yapılması ya da yapılmamasını istemeyi mümkün kılan ve ihlal edilmesi halinde hukuki korunma sağlayan, verimli bir vergilendirme için idare tarafından da ihtiyaç duyulan, tüm mükelleflere vergi kanunlarının oluşturulması ve uygulanması sırasında güvence sağlayan “temel” ve kanunların icrası aşamasında özel işlem ve durumlardan kaynaklı olarak ortaya çıkan ve bu sebeple sahip olunan “özel” haklar olarak tasniflenebilecek, haklar, imtiyazlar özgürlükler ve yetkilerdir.”

Çalışmanın vergi incelemesinde mükellef haklarını özelde konu edinmesi nedeniyle, üst başlık olarak vergi denetimi ele alınmış, bu kapsamda iç denetim (teftiş) ve

dış denetim (bilgi alma, yoklama, vergi incelemesi, arama ve izaha davet) yolları kapsamında mükellef hakları örneklendirilmiştir. Vergi incelemesinden kaynaklı olup, inceleme sürecinde ve sonrasında ortaya çıkan mükellef hakları, çalışmanın beşinci bölümünde her bir başlık altında detaylıca açıklanmıştır. Bu bağlamda, Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığının düzenleyici işlemler, rehberler ve görseller aracılığıyla mükelleflerin hakları noktasında düzenleme ve bilgilendirme yaptığı ortaya konmuştur. Yakın gelecekte Vergi Denetim Kurulu'nun Mükellef İlişkileri Ofisleri kurarak mükelleflere hakları konusunda daha kaliteli hizmet sunma hedefinde olduğu görülmektedir.

Yine, 1990'lı yıllardan itibaren müşteri olarak vatandaş anlayışından hareketle, dış müşterileri yani mükellefleri mutlu eden müşteri odaklı örgütlerin, dış müşteri mutluluğunun, iç müşterileri olarak tabir edilen çalışanlarını mutlu etmekten geçtiğini unutulamayacağından Müfettiş hakları, mükelleflerin haklarının korunması bakımından oldukça önemlidir. Bu konuda da basına yansıyan birçok ihlal olduğu dikkate alındığında, çalışma kapsamında örneklendirilen hakların bu alanda bir boşluğu işaret edeceği açık olmakla birlikte, gerek idari gerekse de akademik anlamda Müfettiş hakları alanında çalışmalar yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Yukarıda bahse konu açıklamaların yapılmasını takiben yargı kararlarına erişim noktasındaki kısıtlar dahilinde vergi incelemesinden kaynaklanan davalarda 2011 yılından bugüne verilmiş 203 Danıştay kararı incelenmiştir. Buna ek olarak konuyla ilgili olup geçmiş yıllarda verilen 3 Danıştay kararı ve 1 Anayasa Mahkemesi Kararı da çalışma kapsamında ele alınmıştır.

Vergi inceleme sürecinde, yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönünden sakat işlemler, kendi başına icrai olmayan vergi incelemesini ve takiben yapılacak işlemleri de sakat hale getirebilmektedir. Bu çerçevede incelenen kararlarda, vergi incelemesi sırasında mükelleflerin sahip olduğu, incelemenin işyerinde yapılmasını isteme, kimlik ibrazı, inceleme tutanağının bir örneğini isteme, incelemede süre sınırı ve sair usul kurallarının ihlaline dair az sayıda iddia davaya rastlanmışsa da, dava sonucunda verilen hükümlerin bu haklar esas alınarak verilmediği sonucuna varılmıştır.

Bununla birlikte, mükelleflerin usul hükümlerinden kaynaklı olarak sahip oldukları hakların ihlali durumunda ne şekilde hüküm kurulacağı noktasında görüş birliği yoktur. Vergi incelemesinin yapılacak tarhiyata hazırlayıcı mahiyette işlem olması nedeniyle inceleme aşamasındaki usul kurallarının ihlal edilmesinin yapılacak nihai işlemi yani tarhiyatı da sakatlayacağı kabul edilmekle birlikte, Danıştay

içtihatlarından hareketle, şekil noksanlıklarının asli ve tali şekil noksanlığı olarak ele alınarak sonucu etkileme niteliğine göre hüküm kurulacağı görülmektedir. Buradan hareketle, mükellef hakları da vergilendirme işleminin iptalini gerektirme durumuna göre asli ya da tali mükellef hakları olarak tasniflenebilecektir.

Mükelleflerin vergi incelemesi aşamasında sahip oldukları usul hükümlerinden kaynaklı hakların ihlali durumlarında Danıştay’a yansıyan davalarda, mükelleflerin hak ihlali iddialarının ve bunların ele alınışının kararlara yansıtılması, bu konularda içtihat oluşturularak paylaşıma açılması, gerek yargının bu konuda yaklaşımının gerekse de hakların yaptırım gücünün anlaşılması için gerekli görülmektedir.

Ayrıca, bu alanda yer alan boşluğun Vergi Usul Kanunu yenileme çalışmalarında taslak kanun metnine yansıdığı, vergi incelemesinde yer alan hakların ihlal edilmesinin vergilendirme işlemi iptal edilmesini gerektirmeyeceği yönünde kanuna hüküm konduğu görülmektedir. Bu durumda, mükelleflerin vergi inceleme sürecinde hakları bulunmakla birlikte, hakların ihlal edilmesi halinde yaptırım uygulanması ve hakların korunması noktasında düzenlemeler yetersizdir. İhlali halinde yaptırımı olmayan, kullanılamayan ve savunulamayan haklar manzumesinin varlığı anlamlı görülmemektedir. Bu alandaki boşluğun yasal düzenlemelerle giderilmesi gerekmektedir.

Çalışma kapsamında çözülmesi hedeflenen bir diğer problem ise, vergi incelemesi sürecinde ve sonrasında vergi idaresi tarafından uygulanan işlemlerde mükelleflerin haklarının ihlal edilip edilmediği, hak ihlali var ise davaya konu edilip edilmediği, Danıştay’ın mükellef haklarına bakış açısının ne olduğu, doğrudan kararlarda mükellef haklarıyla ilgili açıklamalar olmasa dahi, söz konusu kararların mükellef hakları temelinde tasniflenip değerlendirilmesidir.

Bu çerçevede değerlendirilen kararların önemli bir kısmının doğrudan doğruya yargısal başvuru, mülkiyet ve verginin doğru miktarından fazlasını ödememe hakkı temelinde belirlilik ilkesiyle ilişkili olduğu rahatlıkla görülmekle birlikte, esasında birçok kararın birden fazla temel hakka sirayet edebildiği gerçeğinden hareketle bu kararlar mümkün olduğunca kategorize edilmeye çalışılmıştır.

Vergi inceleme sürecinde ortaya konan uygulamalardan belirlilik ilkesi ile ilişkili olduğu değerlendirilen en yoğun kararlar, kanunda öngörülmeyen, benzetmeye dayanan veya kanunda yer almayıp tebliğle getirilen şartlarla mükelleflere tanınan hakların bertaraf edilmesine neden olarak uygulanabilen, “*somut olmayan ve varsayıma dayalı*” işlemlerin bu gerekçe ile iptaline ilişkindir. Bu durumun işlemi amaç ögesi

yönünden de sakatladığı değerlendirilmektedir. Belirlilik ilkesi kapsamında ele alınabilecek bir diğer karar grubu ise, re'sen takdir nedeni olup olmadığına bakılmaksızın verilen kararların yerinde görülmemesidir.

İnceleme sürecinde, re'sen takdir yetkisi olan inceleme elemanları tarafından takdir sebebi olmaksızın sırf zamanaşımını durdurmak amacıyla takdir komisyonuna başvurulduğu durumlarda Danıştay, Anayasa Mahkemesinin VUK'un 114.maddesine dair belirlilik, yasallık, öngörülebilirlik, keyfiliğe izin vermeme ve hukuk devleti ilkelerine aykırı olması nedeniyle verdiği iptal kararından ve getirilen yeni hükümden hareketle, söz konusu işlemleri yasallık ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırı bulmuştur. Ayrıca, bu kapsamdaki davalarda, Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararı, Anayasa'nın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkesi temelinde mükellef lehine geriye yürütülerek dahi uygulanmıştır. Bu durum müteakiben idarenin uygulamalarına da yön vermiştir. 2017/1 sayılı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi bu kapsamda ortaya çıkan ihtilafları büyük ölçüde ortadan kaldıracak düzenlemeler içermektedir.

Vergi inceleme sürecinde defter ve belgelerin istenmesine dair uygulamalarda, mükelleflerin hukuki işlemde haberdar olmaları ve işlemin hukuki sonuç doğurabilmesi için usulüne uygun tebliğ edilmesi gerektiği kararlara yansımıştır. Bilindiği üzere tebliğ, mükelleflerin bilgi alma hakkının doğru işletilmesini sağlayan ve böylece de diğer haklarının kullanımının önünü açan bir müessesedir. Danıştay'a göre usulsüz tebligata istinaden defter ve belgenin ibraz edilmemesi hali re'sen takdir nedeni oluşturmayacaktır. Ayrıca, bu noktada belirtilmesi gereken bir diğer konu ise ibraz etmemenin susma hakkı kapsamında görülmemesidir. Zira Danıştay, gerçek mahiyeti esas alan Türk Vergi Sisteminin doğruluğu ön kabul olan belge ve kayıt nizamına sahip olduğu ancak gerçek durumun vergi incelemesi eliyle ortaya konabileceği, ibraz etmemenin gerçekliği gizleme, engelleme manasına geldiği görüşündedir. Kaldı ki, idareye sunulmayan belgelerin yargı organına sunulması durumunda, bu defter ve belgelerin mükellef lehine verilecek karara esas alınması dahi yerinde görülmemektedir.

İnceleme sürecindeki uygulamalardan eşitlik ilkesi temelinde hak ihlali olduğu iddia edilen tek dava örneği, muhbir sıfatındaki mali müşavirin kendisine 3568 sayılı kanun hükmü gereği ikramiye verilmemesi yönünde tesis edilen işleme ayrımcılığa tabi olmama hakkının ihlali kapsamında itiraz etmesi ve talebin yerinde görülmemesidir. İnceleme sürecindeki uygulamalarda, mahremiyet, gizlilik ve başvuru hakkının kullanımına dair ihtilafa rastlanmamışsa da, Danıştay'ın özellikle sahte belge kullanma incelemelerinde mükelleflerin mal aldıkları firma hakkında bilgi sahibi olmamalarını

vergi mahremiyeti kapsamında olması gereken durum olarak ifade etmesi önemlidir. Ayrıca, 2011 ile 2017 yılları arasında vergi mahremiyetinin ihlali suçu nedeniyle adli makamlarca 398 mahkumiyet kararı verildiği bilinmektedir. Diğer suçlara nazaran az sayıda mahkumiyet kararı olması, ayrı bir çalışma konusu olmakla birlikte, personelin bilinçli olduğunu gösterebileceği gibi, mükelleflerin hakları olduğunu bilmediği ya da bu ihlaller dolayısıyla haklarını kullanmadığını da gösterebilecektir.

Vergi incelemesi sonrasında tesis edilen işlemlerin, idari işlemlerin unsurları yönünden sakatlık içermesi, bu işleme hazırlayıcı mahiyette yapılan incelemeyi hükümsüz hale getirebilecek olması nedeniyle oldukça önemlidir. Bu çerçevede yapılan karar analizlerinde de yine yoğun olarak belirlilik ilkesinden kaynaklanan haklara etki eden uygulamalar göze çarpmaktadır. Bu çerçevede, belirsizlik içeren ve öngörülebilir olmayan kanun hükmünü Anayasa Mahkemesinin iptalini takiben Danıştay'ın bu karar esas alarak hüküm kurması, KVK'nın tasfiyeye dair hükümlerinin geçmişe dair uygulandığı işlemde, işlemin hukuk devleti, hukuki güvenlik ilkesi ve dolayısıyla vergi kanunlarının geriye yürümezliğine aykırı olduğu belirtilerek hüküm kurması, Anayasa Mahkemesinin adil yargılanma ve mülkiyet hakkı ihlaline dair yapılan bireysel başvuruda ilgili kanun hükmünün açık ve net olmaması, öngörülebilir olmaması nedeniyle mülkiyet hakkı ihlaline karar verdiği dava esas alınarak aynı taraf, konu ve sebep içeren başka bir davada bu kararı esas alması örnek gösterilebilir. Son verilen örnek başvuru hakkının kullanımı açısından da oldukça önemlidir.

Belirlilik ve eşitlik ilkesine doğrudan etki eden ve istikrar kazanan bir diğer durum ise, mükelleflerin özel esaslara alınması uygulaması olup, birçok kararda mükelleflerin bu şekilde kategorize edilmesinin yasal ve Anayasal dayanağı olmadığı belirtilerek, dolaylı olarak bu hakların ihlal edildiği sonucu ortaya konmaktadır.

Nihai olarak, inceleme neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporlarının ekini oluşturan ve ihbarnamelerinde raporla birlikte tebliğ edilmesi gereken VTR'lerin mükelleflere vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek verilmemesi en yoğun ihlallardan birini oluşturmaktadır. Bilgi alma, başvuru ve mahremiyet haklarına etki eden bu konuda Danıştay iki farklı görüş ortaya koymaktadır. Birinci görüşe göre; kişinin kendisine ait bilgiler içeren VTR'nin kendisine tebliğ edilmemesi mahremiyet kapsamında ele alınamayacağı gibi, basit şekil noksanlığı olarak nitelenemez. Zira aksi halde, hak arama hürriyeti çerçevesinde iddia ve savunma-talep ve başvuru (uzlaşma, dava açma, savunma) haklarının kullanımı engellenmektedir. İkinci görüşe göre ise; bu eksiklik ihbarnamenin tebliğ süresine göre açılan bir davada vergilendirmeyi hükümsüz

kılacak nitelikte olmayan, dava süresiyle eşit savunma süresinde giderilebilecek, dolayısıyla tebliğin eksik yapıldığını gösteren ve dava açma süresini başlatmayan bir sebep oluşturmaktan öte geçmez. Farklı dava dairelerinde farklı yönde istikrar kazandığı görülen bu kararlar temelinde de idarenin uygulamalarına yön verdiği ve hak ihlaline sebebiyet vermeyecek şekilde VTR'lerin ihbarnameye ek yapılmaya başlandığı görülmektedir.

Sonuç olarak;

- Mükellefler, Vergi Usul Kanununda yer alan vergi incelemesinde sahip oldukları usule ilişkin hakların ihlali gerekçesiyle yeterince başvuru hakkını kullanmamaktadır. Hak ihlallerinin iddia olunduğu davalarda, söz konusu iddia esas alınarak hüküm kurulmadığı görülmektedir.
- Bu durum, idarenin hak ihlali yaratmayacak şekilde özenli çalıştığını, mükelleflerin bu haklarını yeterince bilmediğini, yargılama sürecinin uzun olduğu değerlendirmesiyle idari başvuru yollarıyla çözüm arandığını ya da söz konusu ihlallerin Danıştay içtihatlarından hareketle asli nitelikte şekil noksanlığı olarak değerlendirilmediği sürece vergilendirme işlemi üzerinde etkisiz kalması nedeniyle kullanılmadığını gösterebilir. Söz konusu hususlar üzerinde ayrıca araştırma yapılması gerekmektedir.
- Mükelleflerin vergi incelemesi aşamasında yer alan usul kurallarından kaynaklı haklarının ihlali hallerinde ne şekilde hüküm kurulacağı noktasında görüş birliği yoktur. Ancak Danıştay'ın şekil noksanlıkları noktasında geliştirdiği içtihadı doğrultusunda asli şekil noksanlıkları olması durumunda vergilendirme işlemini iptal edebileceği sonucuna varılmıştır.
- Danıştay'a yansıyan davalarda, mükelleflerin hak ihlali iddialarının ve bunların ele alınışının kararlara yansıtılması, bu konularda içtihat oluşturularak paylaşımın açılması, gerek yargının bu konuda yaklaşımının gerekse de hakların yaptırım gücünün anlaşılması için gerekli görülmektedir. Bu durumda, ihlalin vergilendirme işleminin iptalini gerektirip gerektirmediğine göre hakların, “*asli mükellef hakları*” ya da “*tali mükellef hakları*” şeklinde tasniflenmesi mümkün olabilecektir.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların yaptıkları inceleme sırasında, Anayasa ve kanunlar ile VUK'un 140.maddesinde de ifade edildiği üzere, vergi

kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlemeleri gerekmektedir. Vergi Usul Kanununda ve vergi kanunları uyarınca çıkarılan yönetmeliklerde yer alan mükellef hakları ihlal edilerek yürütülen bir inceleme sonucunda hazırlanan vergi inceleme raporunun bu hükme aykırı olarak ikinci kez mükellef hakkı ihlali oluşturup oluşturmadığı, söz konusu rapor dayanak alınarak tesis edilen vergilendirme işlemlerinin iptal edilip edilmeyeceği noktasında da, mükelleflerin yargısal başvuru haklarını kullanması ve Danıştay'ın içtihat geliştirmesinde fayda görülmektedir.

- Bir hakkın tanınması kadar korunması da oldukça önemli olup, bu noktada vergi incelemesinden kaynaklanan mükellef hakkı ihlallerinin yaptırımlarının yine Vergi Usul Kanununda yapılacak düzenleme ile belirgin hale getirilmesi gerekmektedir.
- İncelenen yargı kararlarından hareketle, gerek inceleme sürecinde gerekse de sonrasında tesis edilen işlemlerde, mükelleflerin yargısal başvuru hakkı kapsamında ihlal edilen haklarını aramasının yasama, yürütme ve yargı fonksiyonlarına etkileri olduğu görülmektedir. Özellikle, Danıştay kararlarıyla hak ihlali olduğu tespit edilen idari uygulamalarda, idarenin genelge ve sair düzenlemeleriyle, yeni bir ihtilafa yol açmayacak şekilde uygulamaya yön verdiği görülmektedir.
- Ayrıca, mükellef memnuniyeti açısından söz konusu hakların tesisi noktasında idarenin Müfettiş haklarını da tanıması, koruması ve bu noktada çalışmalar yaparak aksaklıkları gidermesi oldukça mühimdir.
- Yine vergi incelemelerinden kaynaklı olan davalar dahilinde iptal kararına en yoğun dayanak olmaları nedeniyle, yapılacak vergi incelemelerinde re'sen takdir nedeninin açıkça ortaya konması, “somut olmayan ve varsayıma dayalı” işlem tesis edilmemesi, takdir komisyonuna başvuru yolunun yasal olanaklar dahilinde kullanılmasında fayda görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Abanoz, M. (2014) Gönüllü Uyum İçin Bir Öneri : “Mükellef Hakları Bildirgesi” Revize Edilmeli midir?, Yaklaşım, Eylül, Sayı 261, www.yaklasim.com, Erişim 21.10.2018
- Adalı, S. & Cansel, E. & Şafak, A. & Battal, A. & Yıldız, H. & Bengi, A. & Peker, Ö.L. & Önal, A.S. & Küçükçopur, İ. & Bağcı, M. (2011) Turgut Özal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Anayasa Tasarısı, <https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/turgut-ozal-universitesi.pdf>, Erişim 10.5.2018
- Ağar, S. (2006) Vergi Davalarının Hukuki Niteliği, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 62, s.262-297, <https://www.serkanagar.com.tr/cms-uploads/m2006-62-202.pdf>, Erişim tarihi 23.10.2018
- Ağar, S. (2007) Geçmişten Bugüne Mali İdare, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 73, s.372-432, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2007-73-381>, Erişim 22.08.2018
- Ağar, S. (2012) Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı, Ankara Barosu Dergisi, 2012/2, s.363-392, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/397963>, Erişim 7.5.2018
- Ağcan, M., (2003) Modern Avrupa Düşüncesinin Oluşum Serüveni Çerçevesinde İnsan Haklarının Felsefi Temelleri, İnsan Hakları Araştırmaları, İstanbul, Yıl 1 Sayı 1, s.15-38
- Ağdemir, Z. (2017) XVI. Yüzyıl Fransa’sında Vergiler ve Vergi İsyanları, Ömer Halisdemir Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Nisan, Cilt-Sayı 10(2), s. 141-157, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/298998> Erişim 22.08.2018
- Akçaoğlu, E. (1998) Vergi Hukukunda İradi Temsil, <https://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergi-hukukunda-iradi-temsil/> , Erişim 21.08.2018
- Akdemir, M., (2005) Temel Hak ve Özgürlükler Açısından İnsanın Doğası, Kaygı- Uludağ Üniversitesi Felsefe Dergisi, (4), s.74-79
- Akdoğan, A. (1979) Vergi İncelemesi, A.İ.T.İ.A. Yayın no:217, Ankara
- Akdoğan, A., (1999) Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara
- Akdoğan, A. (2006) Mali Zorlama ve Mükellefin Korunmasına Yönelik Önlemlerin Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Sayı 299, Temmuz, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 25.09.2018
- Akı, E. (1996, 1999) Hukukun Temel Kavramları, İzmir

- Akıllıoğlu, T., (1995) İnsan Hakları I Kavram Kaynaklar ve Koruma Sistemleri, A.Ü.S.B.F İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara
- Akın, İ.F., (1974) Kamu Hukuku, Devlet Doktrinleri Temel Hak ve Özgürlükler, İstanbul
- Akın,E. (2007) Vergisel Hak ve Yükümlülüklerde Ehliyet Kavramı, Yaklaşım Dergisi, Sayı 174
- Akıntürk, T., (2008) Medeni Hukuk, Beta Yayınlar, 13.Bası
- Aksoy, Ş., (1999) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 5. baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul
- Aktan, C.C. & Dileyici, D. & Saraç Ö, (2002a) Vergi, Zulüm ve İsyan, Phoenix Yayınları, Ankara
- Aktan, C.C. & Dileyici, D. & Saraç, Ö (2002b) Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları-I, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F.,Cilt 7, Sayı 2, sy.1-20, Denizli, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/195063> , Erişim 22.08.2018
- Aktan, C.C. & Özkıvrak, Ö. (2003) Sosyal Refah Devleti, <http://www.canaktan.org/politika/refah-devleti/kavram.htm>, Erişim tarihi 28.08.2018
- Aktan, C.C. & Gencel, U. (2003) Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, sy.1-21, <http://www.sbe.deu.edu.tr/Dergi/cilt5.say%C4%B11/5.1%20aktan%20gencel.pdf>, Erişim 22.8.2018
- Aktemur, S. (2012) Vergi Mükellefinin Hakları, Okan Üniversitesi S.B.E, Yüksek lisans tezi, İstanbul
- Akyazan, A.E. (2009) Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’de Gelişimi, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 80, sy.1-30, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2009-81-501>, Erişim 22.8.2018
- Akyıldız, A. (1998) Sened-i İttifak’ın İlk Tam Metni, İslam Araştırmaları Dergisi, Sayı 2, s.209-222, http://www.isam.org.tr/documents/_dosyalar/_pdfler/islam_arastirmalari_dergisi/sayi02/209_222.pdf, Erişim tarihi 22.8.2018
- Alemdar, F. (2010a) Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Vergi Dünyası, Sayı 349, Eylül, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 24.10.2018

- Alemdar, F. (2010b) Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası, Sayı 350, Ekim, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 24.10.2018
- American Bar Association, (2018, March, 18) 3rd International Conference on Taxpayer Rights, https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/abataxtimes_home/18mar/18mar-promotion-3rd-international-conference-on-taxpayer-rights/, Erişim tarihi 22.08.2018
- Anayurt, Ö., (2002) Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Ansay, S.Ş., (1958), Hukuk Bilimine Başlangıç, 7.Baskı, Ankara
- Arıkan, N.A. (2013) Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesi ile İlgili Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 382, Haziran, sy.45
- Arslan, N.T. (2010) Klasik - Neo Klasik Dönüşüm Süreci: “Yeni Kamu Yönetimi”, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 11, Sayı 2, sy.21-38, <http://eskidergi.cumhuriyet.edu.tr/makale/2275.pdf> , (Erişim 23.8.2018)
- Aslan, İ.Ö. (2006) Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir katalog tasarımı, Marmara Üniversitesi S.B.E.(Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul
- Aslan, G. (2007) Weber’in “Protestan Ahlakı Ve Kapitalizmin Ruhu” Adlı Kitabının İncelenmesi, Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi, Sayı 67, Eylül, <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=WEBER%92%DDN%20%93PROTESTAN%20AHLAKI%20ve%20KAP%DDTAL%DDZM%DDN%20RUHU%94%20ADLI%20K%DDTABININ%20%DDNCELENMES%DD&kimlik=1189422995&url=makaleler/gaslan-1.htm> Erişim 22.8.2018
- Aslan, İ.Y., (2001) Hukuka Giriş, 2.basım, Ekin kitabevi, Bursa
- Atar, Y. & Ayan, M. & Karahan, S. & Sümer H.H. & Ulukapı, Ö. & Aslan, İ & Arıkan, Z., (1995) Vergi Kaçakçılığının Nedenleri ve Çözüm Yolları, İşletme ve Finans, Mart
- Atar, Y. & Ayan, M. & Karahan, S. & Sümer H.H. & Ulukapı, Ö. & Aslan, İ, (2000), Temel Hukuk Bilgisi, Konya
- Atçı, M. (2017) Vergi Denetimi ve Mükellef Hakları Sunumu, 4. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu, İzmir

- http://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/20171101KasimSempozyum/20171103_05_MuhsinAtci.pptm , Erişim 22.8.2018
- Ateş, K. (2004), Amerika Birleşik Devletlerinde Mükellef Haklarını Savunma Birimi, Vergi Dünyası, Ekim, Sayı 278, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 24.10.2018
- ATO, Taxpayers' charter – treating you fairly and reasonably, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/Taxpayers--charter---treating-you-fairly-and-reasonably/> Erişim 21.08.2018
- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, <http://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf>, Erişim 01.09.2018
- Ay, H. (1993) Montesquieu, Vergiler ve İbn-i Haldun, İktisat İşletme Ve Finans Dergisi, Yıl 8, Sayı 90, s.16-24, <http://kisi.deu.edu.tr/hakan.ay/MONTESQU%C4%B0E,%20VERG%C4%B0LER%20VE%20%C4%B0BN-%C4%B0%20HALDUN.pdf> , Erişim tarihi 23.08.2018
- Ay, H.M & Şahin, Ü. & Soylu, H. (2010) Mükellef İle Vergi Dairesi İlişkilerinde Yönetişimin Rolü Ve Karaman İli Örneği, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 11, Sayı 1, s.271-288, <http://eskidergi.cumhuriyet.edu.tr/makale/2128.pdf> , Erişim 23.08.2018
- Ayaz, G. (1996) Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi, Vergi Dünyası, Sayı 184, Aralık, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 25.10.2018
- Aybay, A., & Aybay R. (2007) Hukuka Giriş, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul
- Aydın, S. (2006a) Mükellef Hak ve Yükümlölüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları, Vergi Sorunları, S.212, Mayıs, sy.31-36, www.vergisorunlari.com.tr, Erişim tarihi 18.8.2018
- Aydın, S. (2006b) Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları, Vergi Sorunları Dergisi, sayı 213, Haziran, sy.27-35, www.vergisorunlari.com.tr, Erişim tarihi 18.8.2018
- Aydın, U. & Sütken, E. (2017) Hukukun Temel Kavramları, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Haziran, Eskişehir

- Aykın, H. (2017a), Mükellef Hakları Bildirgesinde İmzalar Eksik mi?, <https://vergidosyasi.com/2017/03/16/mukellef-haklari-bildirgesinde-imzalar-eksik-mi/> Erişim tarihi 24.08.2018
- Aykın, H. (2017b) Mükellefin Muhabirini Öğrenme Hakkı, <https://vergidosyasi.com/2017/01/26/mukellefin-muhbirini-ogrenme-hakki/> (Erişim tarihi 24.08.2018)
- Bakan Ağbal Açıkladı! Hepsi İnternette Yapılacak, (2018, Şubat, 28), <http://ekonomi.haber7.com/ekonomi/haber/2561554-bakan-agbal-acikladi-hepsi-internette-yapilacak> , Erişim 23.08.2018
- Bakar, F. (2011) Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler, Yüksek lisans tezi, Bursa
- Bakıoğlu, A. Değişen Dünya’da Değişmeyen İşçilik: Zonguldak Kömür Havzasında Maden İşçilerinin Dünü Bugünü, sy.1-6, http://www.academia.edu/16103805/De%C4%9Fi%C5%9Fen_D%C3%BCnyada_De%C4%9Fi%C5%9Fmeyen_%C4%B0%C5%9F%C3%A7ilik_Zonguldak_K%C3%B6m%C3%BCr_Havzas%C4%B1nda_Maden_%C4%B0%C5%9F%C3%A7ilerinin_D%C3%BCn%C3%BC_Bug%C3%BCn%C3%BC , Erişim 22.8.2018
- Başkan, H.İ. (2016) Vergi Denetiminin Etkinliği, Yaşanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri: Vergi Müfettişleri Perspektifinden Teorik Ve Uygulamalı Çalışma, Doktora Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Kahramanmaraş
- Baykara, B. (2004) Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi, e-Yaklaşım, Sayı 134, Şubat, http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/vergi_tarhinin_hukuki_analizi.doc, Erişim tarihi 14.10.2018
- Baykara, B. (2005) Vergi Ziyat Cezasının Anayasa Mahkemesince İptali Ve Sonuçları, Vergi Dünyası Aralık, Sayı 292
- Baykara, B. (2007a) Vergi İncelemesi, Vergi Dünyası, Sayı 313, Eylül, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 22.10.2014
- Baykara, B. (2007b) Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları, Vergi Dünyası, Sayı 314, Ekim, www.vergidunyasi.com.tr, http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/vergi_incelemesi_sirasinda_mukellefin_haklari.doc, Erişim tarihi 02.10.2018

- Baykara, B. (2014), Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi İncelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının “Bireysel Başvuru” Hakkı Bakımından İncelenmesi, Vergi Dünyası, Sayı 398, Ekim, s.63-72, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 22.10.2014
- Baykara, B. (2015), Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi, Vergi Dünyası, Sayı 404, Nisan, s.4-15, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 22.10.2014
- Bedribey, K. (2016) Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi, Danıştay Dergisi, Sayı 141, Ankara, sy.41-66, https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/15_05_2017_023140.pdf Erişim tarihi 1.10.2018
- Belge, G. & Dilber, E. (2012) Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları Ve Analizi II, Vergi Dünyası, Sayı 367, Mart, sy 159-160
- Bentley, D. (2006) A model of Taxpayers Rights as a guide to best practice in tax administration, Bond Universty, November, sy.265-268
- Beşel, F. (2017) Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi S.B.E., Ocak, sy.11, <http://denetimakademisi.com/turkiyede-vergi-denetiminin-ekonomik-ve-hukuki-etkinligi.html>, Erişim 26.08.2018
- Berat Albayrak: Vergilere yeni istisna ve muafiyet getirilmeyecek, (2018, Kasım, 22) <https://www.yenisafak.com/ekonomi/berat-albayrak-tedbirler-piyasaları-olumlu-etkiledi-3410391>, Erişim tarihi 22.11.2018
- Bilici, N. (2017) Vergi Hukuku, 43.Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara
- Bilge, N., (1975) Hukuk Dersleri Başlangıcı, Ankara
- Bilge, N., (2005) Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel Kavram ve Kurumları, 20. Baskı, Turhan Kitabevi Ankara,
- Binbirkaya, İ. (2006) Türkiye’de vergi denetimi ve kayıtdışı ekonomi, Yüksek lisans tezi, İstanbul Üniversitesi S.B.E., İstanbul
- Budak, T. (2009) Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 52. Seri, sy.43-62, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7235> , Erişim 22.8.2018
- Bulutoğlu, K., (1978), Türk Vergi Sistemi, Cilt II, 6. baskı, İstanbul

- Buyrukoğlu, S. & Erasa, İ. (2012) Vergi bilincinin oluşmasında mükellef haklarının yeri ve önemi, Vergi Dünyası, Sayı 375, Kasım, sy.116-127, https://www.researchgate.net/profile/Selcuk_Buyrukoglu/publication/289529091_Vergi_Bilincinin_Olusmasinda_Mukellef_Haklarinin_Yeri_ve_Onemi/links/568eda5308aead3f42f07517/Vergi-Bilincinin-Olusmasinda-Muekellef-Haklarinin-Yeri-ve-Oenemi.pdf, Erişim 23.08.2018
- Can, İ. (2004) Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri, Maliye Dergisi, Sayı 145, s.1-60, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_derGISI/yayinlar/md/md145/ismailecan.pdf, Erişim 22.08.2018
- Canada Revenue Agency (CRA), (2013a), About the Taxpayer Bill Of Rights, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/taxpayer-bill-rights/about-taxpayer-bill-rights.html>, Erişim tarihi 01.10.2018
- Canada Revenue Agency (CRA), (2013b) Taxpayer Bill Of Rights, <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/rc4417/rc4417-12-13e.pdf>, Erişim tarihi 01.10.2018
- Candan, T. (2006) Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat, Ankara
- Candan, T. (2016) Düşüncelerim, “Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay’ın Bakışı”, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/> Erişim 01.09.2018
- Cevizci, A., (2000) Felsefe Sözlüğü, Ankara, Ekin Yayınları, 2000
- Christians, A, (2016) Taxpayer Rights in Canada, October 17, "Derecho Tributario Y Derechos Humanos/tax Law And Human Rights", César Alejandro Ruiz Jiménez, ed. (2016). Retrieved 17.10.2018 from <https://ssrn.com/abstract=2797381>
- Çağan, N, (1982a) Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982
- Çağan, N. (1982b) Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 1, s.129-151, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/305/2873.pdf>, Erişim 22.8.2018
- Çakır Çelebi, F.B., (2017) Joint Venture’ın Hukuki Niteliği, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Yıl 2, Sayı 2017/2, s. 97-126

- Çavuş, A. (2006) Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.E., İstanbul
- Çelik, S.B., (2003) Vergi Usul Kanununda Mükellef Hakları ve Sorunlar, Maliye Seçme Yazılar, Ankara
- Çelik, K. (2013) İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi : Zonguldak İli Örneği, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek lisans tezi, Zonguldak
- Çelikkaya, A. & Gürbüz, H. (2008). Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi, Sosyoekonomi Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 8, sy.23-54
- Çetin Gerger, G. (2011) Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum
- Çobanoğlu, S. & Kara, E. (2016) Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Davalarının Mükellef Hakları Işığında Değerlendirilmesi, e-Yaklaşım, Kasım, s.287, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 24.10.2018
- Çomaklı, Ş.E. (2007), Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Vergi Dünyası, Ağustos, Sayı 312, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 22.10.2018
- Coşgun, U. (2008) Dünden Bugüne Anayasacılık, Ankara Barosu Hukuk Gündemi Dergisi, s.95-102, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/hgdmakale/2008-1/13.pdf>, Erişim tarihi 23.8.2018
- Coşkun Karadağ, N. & İnneci, A. (2015) Vergi Usul Kanunu'na Göre “Tebliğ”de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı, Maliye Dergisi, Sayı 169, Temmuz-Aralık, s.55-69, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/169/169-04.pdf (Erişim 22.8.2018)
- Çölgezen Batun, Ö. (2013a), Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları-I, Yaklaşım, Eylül, Sayı 249, www.yaklasim.com, Erişim 24.10.2018
- Çölgezen Batun, Ö. (2013b), Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları-II, Yaklaşım, Ekim, Sayı 250, www.yaklasim.com, Erişim 24.10.2018
- Çukurçayır, A. (2000) Siyasal Katılma ve Yerel Demokrasi, Yargı Yayınları, Ankara
- Çüçen, A.K., (2011) İnsan Hakları, Mkm Yayıncılık, Bursa, 2011
- Dalbay, Ö. (1999) “ Kamu Yönetiminde Müşteri Odaklı Misyon ve Vizyon” Kamu Yönetiminde Kalite 2. Ulusal Kongresi, TODAİE Yayını, Ankara

- Darıcı, H. (2017), “Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi” Üzerine Bir Değerlendirme, Yaklaşım, Haziran, Sayı 294, www.yaklasim.com, Erişim 24.10.2018
- Değirmendereli, A. (2015) Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 4(2015) s. 36-67, <http://oaji.net/articles/2016/2811-1452686652.pdf>, Erişim 22.08.2018
- Demircan, E.S. (2003) Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi, Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, s.87-116, Kayseri, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi21/edemircan.pdf>, Erişim 23.08.2018
- Demirsoy, Y. (1991), Vergi Kanunlarının Uygulanması (Yorumu)nda Kullanılacak İlkeler, Vergi Dünyası, Sayı 120, Ağustos, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 24.10.2018
- Derdiman, C. (2014) İdari Yargının Genel Esasları, Aktüel Yayınları, 3.Baskı, Bursa
- Dikmen, M. O., (1964) Maliye Dersleri, Sermet Matbaası, İstanbul
- Doğan, C. & Kapusuzoğlu, T. (2005) Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler, Vergi Dünyası, Mart, Sayı 283, www.veridunyasi.com.tr, Erişim tarihi 01.10.2018
- Doğan, H. & Yavuz, Y. (2014) Örneklerle Vergi İncelemesi, Haziran, İstanbul
- Doğanyigit, S. (2004), Vergi Kayıp Ve Kaçağının Önlenmesinde Yeni Arayışlar: Mükellef Haklarının Korunması Ve Mükelleflerin Vergiye Karşı Dirençlerinin Minimize Edilmesi, E-Yaklaşım, Haziran, Sayı:11, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 01.11.2018
- Doğrusöz, B., (1992) Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”, İstanbul SMMM Odası Yayınları, Yayın no 3, İstanbul
- Doğrusöz, B., (2010, Nisan, 29) Mükellef ve Eksik Hakları, Referans Gazetesi, <http://www.bumindogruso.com/article/mukellef-ve-eksk-haklari>, Erişim 23.08.2018
- Doğrusöz, B. (2015, Kasım, 24) Yargı Kararlarına Erişim, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yargi-kararlarina-erisim/26170>, Erişim tarihi 11.09.2018
- Doğrusöz, B. (2017, Ocak) Mükellef ve Hakları, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/mukellef-ve-haklari/347873>, Erişim 23.08.2018

- Doğrusöz M.E & İzmir, Ü, (2017), Vergi Denetim Türü Olarak Yoklama Karşısında Mükellef Hakları, Yaklaşım, Aralık, s.300, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 01.11.2018
- Dorukkaya, Ş, (2017), Vergi Denetiminde Mükellef Hakları Uygulamaları, Yaklaşım, Mart, s.291, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 24.10.2018
- Dowell, S. (1965), History of Taxation and Taxes in England, Routledge, first published 1884, Eastbourne, <https://content.taylorfrancis.com/books/download?dac=C2004-0-10182-9&isbn=9781134569199&format=googlePreviewPdf>, Erişim tarihi 14.09.2018
- Dökmen, G. & Ova, C. (2016) Vergilerin Seçmen Davranışları Üzerindeki Etkisi: Sakarya İli Örneği, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 7.Cilt, Sayı:15, sy.20-37
- Dönmez, R., (2004) “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramsallaştırma Denemesi” Yaklaşım, Sayı 136, Nisan, Ankara
- Duman, T. & Karakaya, N. & Yavuz, N, (2003) Vatandaşlık Bilgisi, Gündüz Eğitim ve Yayıncılık, Ankara
- Egeli, H. & Dağ, M. (2012) Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Sayı 163, s.130-146, https://www.researchgate.net/profile/Mehmet_Dag5/publication/321376815_Turk_Vergi_Hukuku_Acisindan_Mukellef_Haklarinin_Degerlendirilmesi/links/5a1fb2db0f7e9b9d5e02c16e/Tuerk-Vergi-Hukuku-Acisindan-Muekellef-Haklarinin-Degerlendirilmesi.pdf , Erişim 27.08.2018
- Ejder, H.L. (2000), Türkiye’de Vergi Politikaları, GÜİİBF Dergisi, Sayı:4, s.127-132, <http://iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/view/486/476>, Erişim 27.08.2018
- Emiroğlu, H. (2011) Teori ve Uygulamada Vergi incelemesinde Mükellef Hakları, Yüksek lisans tezi, Manisa
- Emini, M.E., (2004), Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi, Sayı 12, Konya, s.203-216, dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/download/705/657 , Erişim 20.05.2018
- Er, S. (2011) Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları, Sayıştay Dergisi, Sayı 81, Nisan-Haziran, sy.3-32, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der81m1.pdf>, Erişim tarihi 20.10.2018

- Erdem&Erdem, (t.y) İş Ortaklığı Kavramı ve İş Ortaklığının Hukuki Statüsü, Hukuk Postası e-bülten, <http://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/is-ortakligi-kavrami-ve-is-ortakliginin-hukuki-statusu/> , Erişim 14.5.2018
- Erdin, S. (2008) Yasaların Dili, Mecmua - Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencilerinin Fakültelerine Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, s.197-232, Ankara, <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/392.pdf>, Erişim tarihi 20.10.2018
- Eren, V. (2003) Kamu Yönetiminde Yeni Meşruluk Temeli Olarak Müşteri Odaklı Yönetim Yaklaşımı, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt 58-1, sy.55-70, http://politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/58/1/4_veysel_eren.pdf , Erişim 13.09.2018
- Ergen, Z. & Kılınçkaya, L. (2014) “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, Sosyo Ekonomi Dergisi, Cilt 21, Sayı 21, Ocak, sy.281-304, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/197784> , Erişim 26.08.2018
- Erkin, G. (2012) Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, Ankara Barosu Dergisi, 2012/3, sy.237-249, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/397988> , Erişim 23.08.2018
- Eroğlu, N. (1995) Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Adalet Matbaacılık, 2.Baskı, Ankara
- Erol, A. (2010a) Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, İstanbul SMMM Odası Yayını, İstanbul
- Erol, A. (2010b), Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-I, Yaklaşım, Mart, Sayı 207, www.yaklasim.com, 22.10.2014
- Erol, A. (2010c), Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-II, Yaklaşım, Nisan, Sayı 208, www.yaklasim.com, 22.10.2014
- Erol, A. (2010d), Mükellef hakları yönünden 6009 sayılı yasa ile getirilen hükümlerin değerlendirilmesi-I, Yaklaşım, Aralık, Sayı 216, www.yaklasim.com, 22.10.2014
- Erol A. (2011a) Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:89, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2011/10/Ahmet-Erol-M%C3%BCkellef-Haklar%C4%B1-ve-Evrensel-De%C4%9Ferler.pdf>, Erişim 07.05.2018

- Erol, A. (2011b), Mükellef hakları yönünden 6009 sayılı yasa ile getirilen hükümlerin değerlendirilmesi-II, Yaklaşım, Ocak, Sayı 217, www.yaklasim.com, 22.10.2014
- Erol, A. & Elmas, N.(2014a) Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları I, Yaklaşım, Ekim, Sayı 262, Nisan, www.yaklasim.com, Erişim 22.10.2014
- Erol, A. & Elmas, N.(2014b) Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları II, Yaklaşım, Kasım, Sayı 263, Kasım, www.yaklasim.com, Erişim 22.10.2014
- Erol, A. & Özışık, N.(2014a) Mükellef Hakkı Olarak Vergi Hatalarının Düzeltilmesini İsteme Hakkı I, Yaklaşım, Ağustos, Sayı 260, www.yaklasim.com, Erişim 22.10.2014
- Erol, A. & Özışık, N.(2014b) Mükellef Hakkı Olarak Vergi Hatalarının Düzeltilmesini İsteme Hakkı I, Yaklaşım, Eylül, Sayı 261, www.yaklasim.com, Erişim 22.10.2014
- Eskicioğlu, O. (2007) Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi, İzmir, www.enfal.de/vergi.pdf, Erişim tarihi:24/08/2018
- Etimoloji Türkçe sözlüğü, <https://www.etimolojiturkce.com/kelime/hak1>, , Erişim 18.5.2018
- Farmer, P & Lyal, R. (1994) EC Tax Law, (Oxford, Clarendon Press, s.310
- Feyzioğlu, B.N. (1952) Mükellefiyet Doğurucu Vakıa, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, C.7, S.1, s.52-89, http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/7/1/3_Bedi_N_Feyzioglu.pdf Erişim 29.10.2018
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), <http://www.gib.gov.tr/> Erişim 23.08.2018
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), (2006) Mükellef Hakları Bildirgesi, <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>, Erişim Tarihi 22.08.2018
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), (2007a), Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri Broşürü, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergi_incelemelerinde_haklar.pdf, Erişim Tarihi 22.08.2018
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), (2007b), İkamelen, Re'sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin Hakları ve Ödevleri Broşürü, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergi_incelemelerinde_haklar.pdf, Erişim Tarihi 22.08.2018

- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), (2013) 2014-2018 Stratejik Planı, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan2014_2018.pdf , sy.31, (Erişim 22.8.2018)
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), (2014), Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf> , Erişim Tarihi 22.08.2018
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Etik Kurallar Bildirgesi, <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/etiket-kurallar-bildirgesi>, Erişim Tarihi 22.8.2018
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Mükellef Hakları Bölümü, <http://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari> Erişim 23.08.2018
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), İnternet Vergi Dairesi, <https://intvrg.gib.gov.tr/index.jsp>, Erişim 22.08.2018
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), İnteraktif Vergi Dairesi, <https://ivd.gib.gov.tr/SSS.pdf>, Erişim 22.08.2018
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Faaliyet Raporları, <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>, Erişim 23.08.2018
- Gemalmaz, M.S., (2001), İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, 3.Bası, Beta Yayınları, İstanbul
- Gerçek, A. (2005) Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 54, Sayı 3, s.157-193, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/272/2465.pdf>, Erişim 7.5.2018
- Gerçek, A. (2006) “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki durumun incelenmesi” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 209, Şubat, s.121-149, www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/odevler/vergi%20karisik/mukellef-haklari.doc, Erişim tarihi 15.5.2018
- Gerçek, A. & Bakar, F. & Mercimek, F. & Çakır, E.U. & Asa, S. (2014) Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması Ve Türkiye İçin Çıkarımlar, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 63 (1), s.81-130, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1931/20232.pdf> , Erişim 22.08.2018
- Gerçek A & Çetin Gerger G. & Taşkın Ç & Bakar F & Güzel S. (2015a) Mükellef Hakları, 1.Baskı, Seçkin Yayınları

- Gerçek, A. & Çetin Gerger, G. & Taşkın, Ç. & Bakar, F. & Güzel, S. (2015b) Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi, Seçkin Yayıncılık, 1.baskı, Temmuz, Ankara
- Gerçek, A. & Çetin Gerger, G. & Bakar, F. (2016) Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi, Sosyoekonomi Dergisi, Cilt 24 Sayı 29, sy. 45-71, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/227817>, Erişim tarihi 22.10.2018
- Giray, F. (2006) Maliye Tarihi, Ezgi Yayınları, Bursa
- Gök, A. K. (2007) “Vergi Direncinin Gelişimi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 22, Sayı:1, s.143-163, <http://dergipark.gov.tr/muiibd/issue/490/4292>, Erişim tarihi 25.07.2018
- Gökbel, D., (2000) Mükellef Hakları, Doktora Tezi, Eskişehir
- Gökbunar, A. (1997) Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği, Prof.Dr. Nezihe SÖNMEZ’e Armağan, DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir, ss.301-324 <https://docplayer.biz.tr/4160586-Turk-vergi-sisteminde-reform-geregi.html>, Erişim tarihi 23.08.2018
- Gökbunar, R. & Tezcan, K. & Utkuseven, A. (2002). Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu. Yayınlanmamış Manisa, Adana, 2002, https://www.academia.edu/17784090/Yeniden_Yap%C4%B1lanma_veya_Yeniden_Yap%C4%B1lanma_Vergi_%C4%B0daresi_ve_Denetimi_%C4%B0%C3%A7in_%C4%B0%C5%9Fte_B%C3%BCt%C3%BCn_Mesele_Bu, Erişim tarihi 26.08.2018
- Gökbunar, A. & Gökbunar, R. (2007), Mükellef Davranışları Vergi Etiği ve Vergi Uyum, Vergi Dünyası, Temmuz, Sayı 311
- Gökbunar, R. & Çetin, G. (2010a), Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 17(1),17-25, <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423938954.pdf>, Erişim tarihi 13.08.2018
- Gökbunar, A & Çetin Gerger, G. (2010b), Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum: Manisa Merkez İlçe Anket Uygulaması, Vergi Dünyası, Haziran, Sayı 346, www.vergidunyasi.com.tr, <https://docplayer.biz.tr/60509833-Mukellef-haklari-ve-vergiye-gonullu-uyum-manisa-merkez-ilce-anket-uygulamasi.html>, Erişim tarihi 22.10.2018

- Görgün, Ş., (1996) Hukukun Temel Kavramları, Genişletilmiş beşinci baskı, yetkin yayınları, Ankara
- Gözler, K. (1998, 2006, 2007) Hukuka Giriş, Ekin kitapevi, Bursa
- Gözler, K., (2000a), Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, http://www.anayasa.gen.tr/temelhakvehurriyetler.htm#_ftn25, <http://www.anayasa.gen.tr/senediittifak.htm>, <http://www.anayasa.gen.tr/anayasa-yargisi.htm>, <http://www.anayasa.gen.tr/islahatfermani.htm>, <http://www.anayasa.gen.tr/kanunuesasi.htm>, <http://www.anayasa.gen.tr/ihsaygi.htm>, Erişim tarihi 08.05.2018
- Gözler, K. (2000b) "İnsan Hakları Normlarının Anayaüstülüğü Sorunu", in Türkiye'de İnsan Hakları, Ankara, TODAİE Yayını,s.25-46, <http://www.anayasa.gen.tr/insan.htm>, Erişim 23.08.2018
- Gözler, K. (2004) Anayasa Hukukuna Giriş, 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa
- Gözler, K. (2005) "Anayasalar" , www.anayasa.gen.tr/kanun.htm. Erişim 23.08.2018
- Gözler, K. (2008) İdare Hukukuna Giriş, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 9.Baskı, Bursa
- Gözübüyük, Ş. (1991) Yönetim Hukuku, S Yayınları, 4.Bası, Ankara
- Gözübüyük, Ş. (1999) Anayasa Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara
- Gözübüyük, A.Ş., (2000) Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, 14.Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, s.153
- Gribnau, H. (2007) Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands, Legisprudence, Vol. 1, No. 3, January, Retrieved 17.10.2018 from <https://ssrn.com/abstract=2445032>,
- Günay, S. (2017) Vergi Denetiminde Risk Analizi ve Mükellef Haklarına Yansımaları, Yüksek lisans tezi, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Güneş, G. (2008) Vergilendirmenin Yasallığı İlkesi, 2.basım, XII Levha Yayınları, İstanbul
- Güneş, G. & Ertunç, Ş., (2005) , Vergi ödevlisinin hakları, Vergi Sorunları, Sayı 197, Şubat, www.vergisorunlari.com.tr, Erişim tarihi 18.8.2018
- Gümüş, A. (2017), Vergi İnceleme Surecine Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Yıl 36, Sayı 429, Mayıs, s.80-84, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 28.09.2018
- Gümüşkaya, G. (2011) Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları, Marmara Üniversitesi Hukuk

- Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi (MÜHF-HAD), Cilt 17, s.3-4, s.33-57, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/1259> Erişim 21.08.2018
- Güler, B.A, Devlette Reform, <http://www.birgulaymanguler.net/files/pdf/devletreformu.pdf> , s. 1-26 , Erişim 23.08.2018
- Güngör, E., (1997), Ahlak Psikolojisi ve Sosyal Ahlak, İstanbul
- Güriz, A., (1994,1997) Hukuk Başlangıcı, Ankara
- Güriz, A., (1985,1992), Hukuk Felsefesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara
- Gürsoy, H. (2012), Mükellef Hakları ve Mali Anayasa, Vergi Dünyası, Sayı 370, Haziran, s.101-117, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 22.10.2018
- Güzeloğlu, H., (2016) Elektronik Vergi Uygulamalarında Türkiye'nin Durumu, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-hakan-guzeloglu.pdf> , Erişim 28.8.2018
- Hak, İ, (2016), Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları ve Yükümlülükleri, e-Yaklaşım, Mart, Sayı 279, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 24.10.2018
- Hayrulloğlu, B. (2016) Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi, Vergi Müfettişleri Derneği, İzmir
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB), (2017) Maliye Bakanlığı Stratejik Planı 2018-2022, <http://api.maliye.gov.tr/icerik/uploads/2018/03/Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2018-2022-Stratejik-Plan%C4%B1.pdf> Erişim 23.8.2018
- Hesap Uzmanları Derneği (HUD), (2015), Beyanname Düzenleme Klavuzu, İstanbul
- Hesap Uzmanları Derneği(HUD), (2015) Denetim İlke ve Esasları, 1.cilt, 6.baskı, Temmuz, İstanbul
- Hız, Y & Yılmaz, Z. (2004) Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı, 1.baskı, Seçkin Yayınları, Ankara
- HRMC, Your charter, <https://www.gov.uk/government/publications/your-charter/your-charter#A1> Erişim tarihi 21.08.2018
- IBFD, (t.y.) Observatory for the Protection of Taxpayers' Rights, <https://www.ibfd.org/Academic/Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>, Erişim tarihi 20.10.2018
- Internal Revenue Service (IRS) <https://www.irs.gov/> Erişim tarihi 22.08.2018

- Internal Revenue Service (IRS), (2017) “Your rights as a Taxpayer”, The taxpayer Bill Of Rights, Publication 1, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> Erişim tarihi 21.08.2018
- Internal Revenue Service (IRS) Taxpayer Advocate Service (TAS), Our History, <https://taxpayeradvocate.irs.gov/about/our-history> Erişim tarihi 22.08.2018
- Internal Revenue Service (IRS) Taxpayer Advocate Service (TAS), Taxpayer Bill Of Rights, <https://taxpayeradvocate.irs.gov/about-tas/taxpayer-rights> Erişim tarihi 22.08.2018
- International Conference On Taxpayer Rights, <https://taxpayerrightsconference.com/conference-archive/>, Erişim tarihi 20.10.2018
- İnan, A. (2008) Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- İnan, M. (2010) Türkiye’de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci: 1946–1960 Dönemi, Maliye Dergisi, Sayı 158, Ocak-Haziran, sy.350-363, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/158/16.Mahmut.INAN.pdf, Erişim 22.08.2018
- İlal, E. (1969) Magna Carta, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.XXXIV, s.210-242 <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/96147>, Erişim 22.8.2018
- İzveren, A., (1988) Hukuk Felsefesi, Ankara
- James, S. & Murhpy, K. & Reinhart, M. (2004) The Taxpayers’ Charter: A Case Study In Tax Administration, Journal Of Australian Taxation, 7 (2), p.336-356, <https://core.ac.uk/download/pdf/143848995.pdf>, Erişim tarihi 01.09.2010
- Kaba, H. & Beşel, F. (2018) Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Hakları Konusunda Mükelleflerin Farkındalığı, Maliye Araştırmaları Dergisi, Mart, Cilt 4, Sayı 1, sy.39-58, maliyearastirmalari.org/index.php/MAD/article/download/96/97, Erişim tarihi 14.10.2018
- Kaboğlu, İ.Ö., (1989), Kolektif Özgürlükler, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Diyarbakır
- Kaboğlu, İ.Ö., (1993), Özgürlükler Hukuku, Afa Yayınları, İstanbul

- Kaboğlu, İ.Ö., (1996). Dayanışma Hakları, TODAİE İnsan Hakları Araştırma ve Derleme Merkezi Yayınları, Ankara
- Kaneti, S., (1989) Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2.Bası, İstanbul
- Kapani, M., (1981, 1993) Kamu Hürriyetleri, Ankara,
- Kara, M.S. (2016, Mayıs, 29) Mali tatilin vergi incelemelerine etkisi, Mayıs, <https://vergialgi.net/vergi/mali-tatilin-vergi-incelemelerine-etkisi/> , Erişim 24.08.2018
- Karaca, C. & Demirgil, B. (2014) Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları, C.Ü.İ.İ.B. Dergisi, Cilt 15, Sayı 1, 2014, s.365-381 <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/48545>, (Erişim Tarihi 23.08.2018)
- Karadeniz, S. (2005a), İrlanda’da Gelir Denetimi ve Mükellef Hakları-I, Vergi Dünyası, Ağustos, Sayı 288, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 28.08.2018
- Karadeniz, S. (2005b), İrlanda’da Gelir Denetimi ve Mükellef Hakları-II, Vergi Dünyası, Eylül, Sayı 289, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 28.08.2018
- Karagöz, Y., (2012), Yıldız, Liberal Öğretide Adalet, Hak ve Özgürlük, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık, 26.Cilt, s.267-295, , <http://eskidergi.cumhuriyet.edu.tr/makale/73.pdf> , Erişim 18.5.2018
- Karakış, Ş. & Taş, S. (2000), Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu, Vergi Dünyası, Temmuz, Sayı 227, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 28.08.2018
- Karakoç, Y. (1995), Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri, Vergi Dünyası Dergisi, Mart, Sayı 163, <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, Erişim tarihi 15.08.2018
- Karakoç, Y. (1999), Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri, Vergi Dünyası, Nisan, Sayı 212, , <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, Erişim tarihi 15.08.2018
- Karakoç, Y. (2004, 2007), Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara
- Karakum, H. (2016, Nisan, 7), Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları ve Yükümlülükleri Semineri, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Vergi-Incelemelerinde-Mukellef-Haklari-ve-Yukumlulukleri-Semineri>, Erişim tarihi 16.08.2018
- Karaman, V. (2011), Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları, Yaklaşım, Aralık, Sayı 228, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 24.10.2018
- Karyağdı, N. (2001) “Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi”, Ankara Sanayi Odası Yayını, Mart, Ankara

- Karyağdı, N. (2006) Mükellef Hakları Bildirgesi, Vergi Dünyası, Mart, Sayı 295, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 28.08.2018
- Karyağdı, N. (2012, Temmuz, 29) Mükellef Hakları Bildirgesi ne demektir? ” <https://vergialgi.net/mukellef-haklari/mukellef-haklari-bildirgesi-ne-demektir> , Erişim 23.08.2018
- Kaya, E. (2016), Vergi incelemesi Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Yükümlölükleri, e-Yaklaşım, Sayı 280, Nisan, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 24.10.2018
- Kaya, E. (2017), Tüm Yönleriyle Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması ve Mükellef Hakları, e-Yaklaşım, Sayı 298, Ekim, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 24.10.2018
- Kaya, Y. (2010) Vergi Hukukunda Yoklama Ve Yoklamanın Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi, Vergi Raporu, Sayı 130, Temmuz, sy.164-165
- Kayan, A, (2000) “Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar”, Maliye Dergisi, Sayı:135, s.80-87, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/135/AhmetKAYAN.pdf, Erişim 7.5.2018
- Kazıcı, Z. (2014), Osmanlı’da Vergi Sistemi, Kayıhan Yayınları, İstanbul
- Kenneth G.Stewart & Michael C. Webb, (2003) “Capital Taxation, Globalization and International Tax Competition”, s.1-46, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.203.5180&rep=rep1&type=pdf> , Erişim Tarihi 23.08.2018
- Keyman, S., (2000) Hukuka Giriş, Yetkin Yayınları, Ankara
- Kıldış, Y., (2006), Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, e-Yaklaşım Dergisi, sayı 33, <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/017/>, Erişim 21.07.2018
- Kırbaş, S. (1991) Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri, Vergi Dünyası, Sayı 119, Temmuz, s.55-59, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 10.08.2018
- Kırbaş, S. (1998) Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 10.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara
- Kıvanç, H. (2007) Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye’deki Gelişimi, e-Yaklaşım, Sayı 50, Eylül, <http://acikerisim.nku.edu.tr:8080/xmlui/handle/20.500.11776/2544>, Erişim 22.8.2018
- Kızılot, ř. & Kızılot, Z. (2009) Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, 16.baskı, Ankara

- Koç, C. (1990), Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları, Vergi Dünyası, Temmuz, Sayı 107, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 01.08.2018
- Koşar, N. (2007) Avrupa Birliğinde Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellefin Durumu, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- Kuluçlu, E. (2008) Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi Ve Sayıştay Denetimine Etkileri, Sayıştay Dergisi, Sayı 71, sy.3-22, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der71m1.pdf> , Erişim 23.08.2018
- Kumrulu, A. (1988); Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985), A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, C:XL, s.195-211, Ankara
- Kuzey, P. (2003) Avrupa Kamu Yönetimi İlkeleri Sigma Raporları: No 271, Maliye Dergisi, Sayı 147, sy.57-89, <http://www.sigmaweb.org/publications/39560850.pdf>, (Erişim 23.08.2018)
- Küçükcalay, A. M & Çelikkaya A. (2002), Genel Olarak Osmanlı Vergi Sistemi ve Bir Vergi Tahsil Yöntemi Olarak İltizam, Türkler Ansiklopedisi, Cilt:10, Yeni Türkiye Yayınları, Ankara
- Kükre, C. (2017) Türk Vergi Sisteminde Mükellefin Hakları, Nobel Bilimsel Eserler, 2.Baskı, Aralık, Ankara
- Kürşat, Z., (2012), Yeni Borçlar Kanunumuzda Adi Ortaklık Hükümlerinin Değerlendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 70, Sayı:1, sy.301-318, İstanbul
- Li, Jinyan (1997) "Taxpayers' Rights in Canada," Revenue Law Journal: Vol. 7 : Iss. 1 , Article 6. Available at: <http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol7/iss1/6> Erişim tarihi 01.10.2018
- Mazlum, M.S. (2011), Noterlerin Elektronik Ortamda Bildirim Yükümlülükleri, Vergi Raporu, Sayı 139, Nisan, sy.82-90, Ankara
- Mazlum, M.S. (2011), E-Fatura Uygulaması, Vergi Raporu, Sayı:140, Mayıs sy.79-91, Ankara
- Mazlum, M.S. & Kılınç, E. (2013) Vergi Müfettiş Yardımcıları Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarında Görevlendirilebilir mi?, Vergi Raporu, Sayı:167, Ağustos, Ankara

- Mengi, Z. (2014) Yıpratın Meslekler, <http://www.hurriyet.com.tr/ik-yeni-ekonomi/yipratan-meslekler-26608231> Erişim tarihi 14.09.2018
- Mutlu, A, (2009) “Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara
- Mutlu, E. (2017), Mükellef Haklarına İlişkin Üst Hukuk Normlarında Doğrudan Veya Dolaylı Olarak Yer Alan Düzenlemeler, Vergi Dünyası, Yıl 36, Sayı 432, Ağustos, sy.95-102, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 20.10.2018
- Mutluer, K. (2006) Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul
- Mutluer, K. & Heper, F. & Dönmez, R. (2004) Vergi Hukuku, 2.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayını No:1536, Eskişehir
- Mutluer, K. & Heper, F. & Dönmez, R. & Üyümez E. (2006) Vergi Hukuku, 4.Baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını No:1536, s.126, https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=0t8qKN1VQRYC&oi=fnd&pg=PR13&dq=vergi+hukukunda++vekalet&ots=UAtRQ_gLAg&sig=Sxa0g8xImdTY68pU5u8wWbFxoA8&redir_esc=y#v=snippet&q=m%C3%BCkellef%20haklar%C4%B1n%C4%B1n%20s%C4%B1n%C4%B1fland%C4%B1r%C4%B1mas%C4%B1&f=false Erişim 21.08.2018
- Mükellef Haklarında Durumumuz, (2009, Kasım, 24) Akşam Gazetesi, <http://uye.yaklasim.com/OfficialJournal.aspx?categoryidlast=27593&parentid=27590&categoryid=24145> Erişim Tarihi 22.8.2018
- Mükellef Hakları Platformu, Vergi Yasalarına Yönelik Çalışma Yapacak, (2009, Kasım,1), <https://www.haberler.com/mukellef-haklari-platformu-vergi-yasalarina-haberi/>, Erişim tarihi 22.8.2018
- Nazal, E. (2004) Türkiye ve ABD Mevzuatlarına Göre Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı, Vergi Dünyası, Kasım, Sayı 279, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 20.10.2018
- Nebil, F.S., (2013) Devlet Denetleme Kurulundan Önemli Bir Rapor; Devlet Kurumları Kişisel Verileri Dikkatsizce Veriyor 1, <http://turk-internet.net/portal/yazigoster.php?yaziid=45018> (Erişim 14.09.2018)
- Nerad, H., (1994), Hukuka Giriş, Üçüncü bası, İzmir
- ODTÜ Bilgi İşlem Daire Başkanlığı, İnternet tarihi, <http://www.internetarsivi.metu.edu.tr/tarihce.php> , Erişim tarihi 28.8.2018

- Odyakmaz, Z. & Kaymak, Ü. & Ercan, İ. (2008) İdari Yargı, İkinci Sayfa Basım Yayın Dağıtım, Ekim, İstanbul
- OECD, (2003), Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note, OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf> , (Erişim 23.08.2018)
- OECD, (2017) OECD ve Diğer Gelişmiş ve Gelişen Ekonomiler Hakkında Karşılaştırmalı Bilgiler Raporu, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en#page48, Erişim 22.08.2018
- Oğuztürk, B.S. & Ünal, E.K, (2017) Türkiye’de Kayıt dışı Ekonominin Boyutları, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 28, 2017/3, 325-336, <http://sbedergi.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/343/files/28-sayi-yazi17-12112017.pdf> , Erişim 23.08.2018
- Organ, İ. (2008) Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara
- Ortaç, F.R. & Ünsal, H. (2016) Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, Nisan, sy.1-22, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/510547>, Erişim tarihi 22.10.2018
- Ozansoy, A. (2010), 6009 Sayılı Kanunla Getirilen Mükellef Hakları, Yaklaşım, Eylül, Sayı 213, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 25.10.2018
- Öcal, E., (2006) Vergilendirme Açısından Adi Ortaklık, İş Ortaklığı ve Konsorsiyum, Yaklaşım Dergisi, Sayı 167, Kasım, <https://www.ozdogrular.com.tr/fla-haberler-gizli-245/14209-> , Erişim 14.5.2018
- Öğredik, G (2017, Haziran, 27), Mali Tatil Demek “Tatil” Demek Değildir!, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/guray/008/>, Erişim tarihi 20.10.2018
- Ömercioğlu, A. & Dayıoğlu, M.R. & Arslan, C.B. (2018) Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KÜSBD), Ocak, Cilt: 8, Sayı: 1, s.51-70, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/434431>, Erişim tarihi 18.10.2018
- Ömür, T. (1995) OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Hakları ve Sorumlulukları İle Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi, Yaklaşım, Ağustos, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi 22.10.2018
- Öner, E. (2005) Mükellef Hakları-I, Yaklaşım, Aralık, Sayı 156, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 24.10.2018

- Öner, E. (2006) Mükellef Hakları-II, Yaklaşım, Ocak, Sayı 157, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 24.10.2018
- Öner, E. (2018) Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 10.Baskı
- Öncel, M. (1983) “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, Ankara, A.Ü. SBF Yayını No: 522
- Öncel, Y. (1980) “Türk Vergi Sisteminin Tarihi Evrimi”, Maliye Dergisi, Sayı: 47, sy.56
- Öncel,M, & Kumrulu, A. & Çağan, N, (1985) Vergi Hukuku, Ankara, <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/131.pdf> , Erişim 21.08.2018
- Öncel,M, & Kumrulu, A. & Çağan, N, (2004) Vergi Hukuku, Ankara,
- Öz, E. (2004) Tarihi Perspektiften Osmanlı’da Vergi, Mevzuat Dergisi, Yıl 7, Sayı 84, Aralık, <https://www.mevzuatdergisi.com/2004/12a/08.htm> , Erişim tarihi 22.08.2018
- Öz, E & Çevikcan, F. & Hepaksaz, E. (2011) Aramalı Vergi İncelemesi Ve İşlerliği, Vergi Dünyası, Şubat, sy.149-157, www.vergidunyasi.com.tr, <http://www.ersanoz.com/makaleler/02-18-2011-aramali-vergi-incelemesi-ve-islerligi.pdf>, Erişim tarihi 24.08.2018
- Öz, E. (2015) Mükellef Hakları Sunumu, International Conference Of Interdisciplinary Studies ICIS 2015, San Antonio, <http://www.ersanoz.com/sunumlar/mukellef-haklari-usa.pdf>, Erişim tarihi 20.09.2018
- Öz, E. & Buzkıran, D. (2015) Dünya Örneklerinden Önerilerle Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Türkiye’de Mükellef Hakları, International Conference Of Interdisciplinary Studies Conference Proceedings, 2015 Global Forum: Informing Societies, Uniting Cultures, Celebrating Diversity April 16 – 19, pp. 846-867, <http://www.edusolutions.org/proceedings/icis2015.pdf>, Erişim tarihi 20.10.2018
- Özbalcı, Y. (1998) Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara
- Özbilen, Ş. (1998) Türkiye de iktisadi krizin temel nedenleri ve bir mali sistem reformu önerisi, Halle (Saale) : Universitäts- und Landesbibliothek Sachsen-Anhalt, <http://menadoc.bibliothek.uni-halle.de/menalib/content/titleinfo/1311126>, Erişim tarihi 23.08.2018
- Özcan, S. (2008). Kamu Hizmetlerinde Müşteri (Vatandaş) Odaklılık: Türkiye’de Kamu Hizmeti Anlayışı Açısından Bir Değerlendirme. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi,

- C.4, Sayı 8, s.147-171,
<http://www.ijmeb.org/index.php/zkesbe/article/viewFile/183/132>, Erişim tarihi 13.09.2018
- Özdemir, M. (2017) Üstadname, İstanbul
- Özgenç, S. (2007) Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği, Vergi Dünyası, Ocak, Sayı 305, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 27.8.2018
- Özpehriz, N., (2006) Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması, Vergi Dünyası, s.294, Şubat, Sayı 111, s.109-113, http://brainwork.com.tr/wp-content/uploads/M%C3%BCkellef_Haklar%C4%B1.pdf Erişim tarihi 27.8.2018
- Öztañ, B., (2005) Medeni Hukukun Temel Kavramları, 18.Bası, Ankara, Turhan Kitabevi
- Özyurt, C., (2004) İnsan Haklarının Küreselleşmesi, İnsan Hakları Araştırmaları Dergisi, Yıl 2, Sayı 2, s.65-84, İstanbul
- Pamir, A. (2004) Osmanlı Egemenlik Anlayışında Sened-i İttifak'ın Yeri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 2, Cilt 53, sy.61-82 <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/278/2513.pdf>, Erişim tarihi 22.8.2018
- Pazarcı, H. (1985) Uluslararası Hukuk Dersleri 1.Kitap, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara
- Pehlivan, O. (1998) Kamu Maliyesi, Derya Kitabevi, Trabzon
- Roberson, A.R. (2017, March, 22), Taxpayer Rights Around The World (Part 1), McDermott Will&Emery, <https://www.taxcontroversy360.com/2017/03/taxpayer-rights-around-the-world-part-1/> , Erişim tarihi 14.10.2018
- Roberson, A.R. (2017, March, 24), Taxpayer Rights Around The World (Part 2), McDermott Will&Emery, <https://www.taxcontroversy360.com/2017/03/taxpayer-rights-around-the-world-part-2/#page=1>, Erişim tarihi 14.10.2018
- Roland, J. (t.y.), Magna Carta (The Great Charter), <http://www.constitution.org/eng/magnacar.pdf>, Erişim tarihi 15.08.2018
- Saban, N., (2003) Vergi Hukuku: Genel Kısım, Der Yayınları, İstanbul
- Saraç, Ö., (2006) Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1.Baskı, Ankara
- Saran, U. (2004) Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma, Atlas Yayıncılık, Ankara

- Sarılı, M.A. (2003) Türkiye'de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 9, Mayıs, sy. 101-134
- Sav, A. & Sav, N.Ö. (2013) Usûlüne Göre Yürürlüğe Konulmuş Temel Hak Ve Özgürlüklere İlişkin Milletlerarası Antlaşmaların Özü Ve Kapsamı Hakkında, TBB Dergisi, 2013 (109), s.401-408, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-109-1333> , Erişim tarihi 25.08.2018
- Savaş, H.H. (2000) Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı, Mevzuat Dergisi, Yıl 3, Sayı 36, Aralık, <http://www.basarmevzuat.com/dergi/2000-12/a/vergigelirden.htm>, Erişim tarihi 26.08.2018
- Sayar, N.S. (1974) Kamu Maliyesi (Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı) C.II, 5.basım, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, İstanbul
- Sirkeci,O. & Abdula, M.S. (2015) Ortadoğu Uygarlıklarında Vergi Uygulamaları, International Journal of Social Sciences and Education Research, 1 (4), s.1239-1252, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/356196>, Erişim 28.8.2018
- Sözlü Sınavda Elenen 169 Müfettiş Yardımcısı Dava Açtı, (2018, Mayıs, 4) <https://www.memurlar.net/haber/746456/sozlu-sinavda-elenen-169-vergi-mufettis-yardimcisi-dava-acti.html> Erişim tarihi 13.09.2018
- Sunay, Z.A. (2016) Gerekçeli Karar Hakkı ve Temel İlkeleri, Danıştay Dergisi, Sayı 143, Ankara, sy.8-9, https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/29_12_2017_032521.pdf Erişim tarihi 01.10.2018
- Şaan, A. (2008) Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği, Yüksek lisans tezi, Trakya Üniversitesi S.B.E, Edirne
- Şahin, M. (2016) Mükellef Psikolojisi : Teorik Bir İnceleme, Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi, Kış, Cilt:5, Sayı:10, s.52-65
- Şahin, T. (2013) Mükellef Hakları Yönünden Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talebinde Bulunması, Yaklaşım, Şubat, Sayı 242, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim tarihi 28.10.2018
- Şahin, T. (2018a) Bir Mükellef Hakkı Olarak Anayasa’nın Eşitlik İlkesi ve Vergi İncelemesi Sürecine Etkisi-I, Yaklaşım, Ekim, Sayı 310, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim tarihi 28.10.2018

- Şahin, T. (2018b) Vergi İnceleme Türünün Belirlenmesi, İnceleme Sürecine ve Mükellef Haklarına Etkisi, Yaklaşım, Eylül, Sayı 309, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim tarihi 28.10.2018
- Şahin, T. (2018c) Veraset İncelemelerinde Mükellef Hakları Yönünden Düzenlenecek Tutanaklarda Uyulması Gereken Usul, Yaklaşım, Ağustos, Sayı 308, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim tarihi 28.10.2018
- Şarman, C. (2001), Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği, Vergi Dünyası, Sayı 355, Mart, s. 200-207, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 20.10.2018
- Şaşı, M. İdari Yargı Alanındaki Uyuşmazlıkların Çözümünde Alternatif Bir Model “Hakim Temelli Uzlaşma”, Danıştay Dergisi, Sayı 138, s. 65-85, https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_04_2016_115406.pdf, Erişim 01.10.2018
- Şeker, H.N. (1994) Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi. Beta Basım Yayım Dağıtım. İstanbul
- Şenyüz, D., (2005) Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa
- Şenyüz, D. (2013) Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter Ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Sayı: 1, s.29-40, <http://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2015/09/DO%C4%9EAN-%C5%9EENY%C3%9CZ.pdf>, Erişim tarihi 11.09.2018
- Şenyüz D. & Taş, M. (2006), Hukuka Giriş, Ekin Kitabevi, Bursa
- Şenyüz, D. & Yüce, M. & Gerçek, A. (2011, 2018) Vergi Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa
- Şimşek, O. (2017) Küreselleşme ve Yeni Devlet Kapitalizminin Yükselişi, Doktora Tezi, www.acikarsiv.gazi.edu.tr/File.php?Doc_ID=1356, Erişim tarihi 22.8.2018
- Tabiloğlu, D. & Yardımcıoğlu, F. (2016), Mükelleflerin Hakları Konusundaki Farkındalığı: Sakarya İli Örneği, Uluslararası Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Kongresi Bildiriler Kitabı, ICPESS 2016, 24-26 Ağustos, İstanbul, sy.393-420, <http://www.registericpess.org/index.php/ICPESS/article/download/2298/546>, Erişim tarihi 24.10.2018
- Tamer, G. (2017, Nisan, 10), Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri İle Cumhurbaşkanının Kanunları Veto Yetkisi Karşısında Meclisin Durumu, <http://www.anayasa.gen.tr/tamer-ay-degisikligi.pdf>, Erişim tarihi 20.11.2018

- Tamzok, H. (2018) Mükellef Hakları Bildirgesi, Vergi Dünyası, Yıl:37, Sayı 441, sy.35-43, Mayıs, www.vergidunyasi.com.tr, <https://vergialgi.net/mukellef-haklari/mukellef-haklari-bildirgesi/> Erişim tarihi 23.08.2018
- Tanör, B. (1996) Osmanlı Türk Anayasal Gelişmeleri, 3.baskı, Alfa Yayınları, İstanbul
- Taşdelen, A. (2003) Vergisel Arama, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 2, sy. 159-180, <http://acikerisim.deu.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/12345/2030/tasdelen6.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, Erişim tarihi 24.08.2018
- Taşdöken, S. (2016) Vergi Denetiminde Şüphecilik ve Mesleki Yargı Sunumu, <https://slideplayer.biz.tr/slide/10676642/> , Erişim tarihi 22.8.2018
- Tekbaş, A. (2010) Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S. s.123-191, <http://acikerisim.deu.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/12345/2257/5-abdullahtekbas.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Erişim tarihi 23.08.2018
- Tekin F. & Çelikkaya A., (2018) Vergi Denetimi, Seçkin Yayınevi, Ankara
- Tekin, A. & Sökmen Gürçam, Ö. (2016) Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Mükellef Hakları: İngiltere, ABD, Avustralya ve Kanada, İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, Cilt 5, Sayı 7, sy.1989-1999, https://www.researchgate.net/publication/309587512_Secilmis_Bazi_OECD_Ulkelerinde_Mukellef_Haklari_Ingiltere_ABD_Avustralya_ve_Kanada , Erişim tarihi 22.08.2018
- Tekinay, S.S. (1987), Medeni Hukuka Giriş Dersleri, 5.bası, İstanbul
- Tesal, R.D. (1980) Hukukun Temel Prensipleri, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No:340-573, İstanbul
- Tezcan, D. & Erdem, M.R. & Sancaktar, O. & Önok, R.M, (2009) İnsan Hakları El Kitabı, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Tokat, Y. (2005), Defter ve Belge İbrazından Kaçınarak Vergi Sızıntısını Gizleyen Mükellef Hakkında Bir Yargı Kararı, Yaklaşım Kasım, Sayı 155, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 25.10.2018
- Tokat, Y. (2010), Mükellef Hakları Yönünden Vergi İncelemesi Süreci: Fransa'nın Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım, Nisan, Sayı 208, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 25.10.2018
- Tosun, A. N. & Özden, E. (2014) Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

- Yaklaşımı ve Türkiye Örneği, Maliye Dergisi, Sayı 166, Ocak-Haziran, sy. 286-298, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/166/166-16.pdf, Erişim tarihi 11.10.2018
- Tosuner, M. (1989); 1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi, Bayraklı Matbaacılık, İzmir
- Tosuner, M. & Arıkan, Z., (2003, 2005) Vergi Usul Hukuku, İzmir
- Tuay, E. & Güvenç, İ. (2007) Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Ankara, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf, Erişim tarihi 24.08.2018
- Tuncer, S. (2003), Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara
- Tuncer, S. & Şanver, S. (1959) “Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti”, İktisat ve Maliye, Cilt V, Sayı 11, s.525-537
- Tunç, K. (2013) Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu: Yasal, İdari Ve Yargısal Açından Değerlendirilmesi, Yüksek lisans tezi, Adana
- Turhan, S. (1982) Vergi Teorisi, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul
- Turhan, S (1993) Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul
- Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğü, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts, Erişim tarihi 01.05.2018
- Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&view=gts, Erişim Tarihi 7.5.2018
- Türkay, İ. (2018) Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları-I, Yaklaşım, Ekim, Sayı 310, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 31.10.2018
- Türklü, M.E. (2016) Tanzimat Döneminde Ancemaatin Vergi Uygulaması ve Yaşanan Usulsüzlükler Üzerine Bazı Şikâyetler (1841-1865), Current Research in Social Science, 2(3), s. 130-142, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/224687>, Erişim tarihi 22.08.2018
- Türkyılmaz, A. (2013) Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Vatandaş/Müşteri Odaklı Yaklaşım, Denetişim Dergisi, Kasım, s.49-63, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208791>, Erişim tarihi 13.09.2018
- Tüzel, S. (1967), Hukuk Başlangıcı, 3.Baskı, İzmir
- Umur, Z. (1999) Roma Hukuku, Beta Yayınları, 3.Baskı

- Vergi Denetim Kurulu (VDK), (2018a) Mükellef Hakları (Sesli Betimleme ve İşaret Dili) Görseli, <https://www.youtube.com/watch?v=mRM9e4XHv80>, Erişim tarihi 17.9.2018
- Vergi Denetim Kurulu (VDK), (2018b) Taxpayers Rights / Mükellef Hakları Görseli, <https://www.youtube.com/watch?v=jreM6ybw4B4>, Erişim tarihi 17.9.2018
- Vergi Denetim Kurulu (VDK), (2018c) İzaha Davet Nedir?, <https://www.youtube.com/watch?v=jreM6ybw4B4>, Erişim tarihi 17.9.2018
- Vergi Denetim Kurulu, Başkanın Mesajı, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Baskanin-Mesaji>, Erişim tarihi 13.09.2018
- Vergi Müfettişleri Derneği, <http://www.vmd.org.tr/>, Erişim tarihi 13.09.2018
- Vergi Müfettişleri Derneği (VMD), (2018), Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara
- Vergi Mükellefi Savunucuları Derneği, <https://versav.org.tr/hakkinda/> Erişim tarihi 22.8.2018
- Vergi Mükellefi Savunucuları Derneği (VERSAV), Denetim İç Genelgesi ve Mükelleflere Önemli Kolaylık Getirilmiştir, <https://versav.org.tr/denetim-ic-genelgesi-mukelleflere-onemli-kolaylik-getirilmistir/>, Erişim tarihi 10.09.2018
- Vergi Mükelleflerinin Haklarını Koruma Derneği (MÜHAK), www.vmhk.org.tr, Erişim tarihi 22.8.2018
- Verginin Konusu, Verginin Mükellefi ve Verginin Sorumlusu, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_konusu_vergi_sorumlusu_vergi_mukellefi.html , Erişim tarihi 10.05.2018
- Vergi Türü Kodları, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-turu-kodlari>, Erişim tarihi 11.5.2018
- Wheelright, K. (1997) "Taxpayers' Rights in Australia," Revenue Law Journal: Vol. 7: Iss. 1 , Article 10. Available at: <http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol7/iss1/10>, Erişim tarihi 14.08.2018
- Yalçın, R.Ü (2011) Türk kamu yönetimi reform sürecinde kamu hizmet sunumu: Değişim ve etkinlik bağlamında kamu hizmet standartları ve uygulamaları, Yüksek lisans tezi, Selçuk Üniversitesi S.B.E. Kamu Yönetimi Bilim Dalı, Konya
- Yaltı Soydan, B. (2000) Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı, Vergi Dünyası, Sayı 227, Temmuz, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim tarihi 05.05.2018

- Yaltı, B. (2005) Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359/a-2)'nin Anayasa'ya Aykırılığı Sorunu, Vergi Dünyası, Mayıs, Sayı 285
- Yaltı, B., (2006) Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım, İstanbul
- Yay, S. (2014) Tarihsel Süreçte Türkiye'de Sosyal Devlet, 21.yüzyılda Eğitim ve Toplum Dergisi, Cilt 3, Sayı,9, s.147-155, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/59664>, Erişim Tarihi 23.08.2018
- Yıldız, H. (2013) Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XVII, Sayı 3-4, sy. 129-154, <http://hukukdergi.erkincan.edu.tr/vergi-inceleme-isleminin-bir-idari-islem-olarak-unsurlari-yonunden-hukuki-analizi-ars-gor-hayrettin-yildiz/>, Erişim tarihi 11.10.2018
- Yıldız, S. & Bostan, M.K (2017) Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Şubat; 10 (7): s.107-126, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/284528>, Erişim tarihi 22.08.2018
- Yılmaz, B., (1998) "Bilgi Toplumu":Eleştirel Bir Yaklaşım, Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi, Cilt 15, Sayı 1, s.147-158, [http://www.bby.hacettepe.edu.tr/yayinlar/dosyalar/huedebyatdergisi15\(1\)147-158.pdf](http://www.bby.hacettepe.edu.tr/yayinlar/dosyalar/huedebyatdergisi15(1)147-158.pdf) Erişim tarihi 23.08.2018
- Yılmaz, K. (2009), Mükelleflerin Hak Arama Alışkanlıkları ve Yargı Kararları, Yaklaşım, Sayı 204, www.yaklasim.com, Erişim tarihi 25.10.2018
- Yurtsever, H. (2013) Vergi Hukukunda İradi Temsil, Electronic Journal of Vocational Colleges, Aralık, s.113-120, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/62562> Erişim tarihi 21.08.2018
- Yücedoğru, R., (2007) Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları, Yüksek lisans tezi, İstanbul
- Yücel, B. (2009) Amaç ve Unsurları Bakımından Maliye Teftiş Kurulu Uygulamalarında Klasik Anlamda Teftiş, Maliye Dergisi, Sayı 157, s. 47-64, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_derigisi/yayinlar/md/157/03.Bilal.YUCEL.pdf, Erişim tarihi 26.08.2018
- Yücel, Y., (2010). "Hak ve Menfaatler Üzerine Bir İnceleme". TBB Dergisi, 91(1), 335-357 http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2010-91-663.pdf, Erişim tarihi 20.05.2018
- Yüksel, M., (2007) İnsan haklarının sosyo-tarihsel temelleri, TODAİE İnsan Hakları Yıllığı, Cilt 25, s.1-19

- Sander,T. (2018, April, 18) 3rd Taxpayer Rights Conference, GlobeNewswire, <https://globenewswire.com/news-release/2018/04/18/1480601/0/en/3rd-Taxpayer-Rights-Conference.html>, Erişim tarihi 20.10.2018
- 1000’den fazla Müfettiş VDK ile davalık, (2016, Haziran, 25), Timeturk, <https://www.timeturk.com/1000-den-fazla-mufettis-vdk-ile-davalik/haber-184642>
- 2067 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmi Gazete Tarihi 9.11.1982, Sayısı 17863(mükerrer), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, Erişim tarihi 10.05.2018
- Federal Alman Cumhuriyeti Anayasası, <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80207000.pdf> (Erişim 22.8.2018)
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> , Erişim tarihi 10.05.2018
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf> , Erişim tarihi 10.05.2018
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf> (Erişim 7.5.2018)
- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2577.pdf> , Erişim 21.08.2018
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.6102&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=t%C3%BCrk%20ticaret%20kanunu&Tur=1&Tertip=5&No=6102>, Erişim 24.08.2018
- 6111 Sayılı Kanun, www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6111.doc, Erişim 20.08.2018
- 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG: 11 Şubat 2017, 29976
- 1 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=19.5.1&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=19&Tertip=5&No=1> (Erişim 26.08.2018)
- 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/07/20110710-1.htm> , Erişim 21.08.2018

- 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname,
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/201111102-4.htm> , Erişim
 21.08.2018
- 703 sayılı KHK,
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=4.5.703&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=4&Tertip=5&No=703> , Erişim 26.08.2018
- A-1 Seri-sıra nolu Tahsilat Genel Tebliği,
http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Teblici_A1_27062018.pdf , Erişim 14.09.2018
- 482 sıra nolu VUK Genel Tebliği, bkz.
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170725-6.htm> , Erişim
 01.09.2018
- 1 Sıra Nolu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğ,
<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=9.5.11411&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=mali%20tatil> , Erişim 24.08.2018
- Devlet Memurlarının Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/3.5.836525.pdf> , Erişim 14.9.2018
- Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği,
<https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT/1/Documents/Dosya/Vergi%20Denetim%20Kurulu%20Y%C3%B6netmeli%C4%9Fi.pdf&version=1,00> Erişim
 23.8.2018
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,
[https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVERG%C4%B0%20%C4%B0NCELEMELER%C4%B0NDE%20UYULACAK%20USUL%20VE%20ESASLAR%20HAKKINDA%20Y%C3%96NETMEL%C4%B0K%20\(RG%2025.10.2016\).pdf](https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVERG%C4%B0%20%C4%B0NCELEMELER%C4%B0NDE%20UYULACAK%20USUL%20VE%20ESASLAR%20HAKKINDA%20Y%C3%96NETMEL%C4%B0K%20(RG%2025.10.2016).pdf) Erişim Tarihi 22.8.2018
- Vergi İncelemelerinde Uygulama Birliği Sağlama ve Koordinasyon Genelgesi, <http://www.ksavukatlik.com/vergi-incelemelerinde-uygulama-birligi-saglama-ve-koordinasyon-genelgesi/> , Erişim 01.09.2018
- Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi (Sıra No:2017/1),
<http://www.ksavukatlik.com/vergi-inceleme-ve-denetim-ic-genelgesi-sira-no20171/> , Erişim 10.09.2018

Yargı Kararları

- Anayasa Mahkemesi, T. 18.10.2007, E. 2007/4, K. 2007/81, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071208-9.htm>, Erişim Tarihi, 5.6.2018
- Danıştay VDDK. T. 28.5.2010, E. 2008/131, K. 2010/257, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. , T. 26.12.2012, E. 2010/707, K. 2012/618, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 21.11.2012, E. 2010/630, K. 2012/383, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 15.2.2012, E. 2010/679, K. 2012/72, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 15.2.2012, E. 2011/579, K. 2012/54, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 30.1.2013, E. 2011/102, K. 2013/21, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 19.6.2013, E. 2011/359, K. 2013/259, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 29.5.2013, E. 2011/521, K. 2013/211, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 29.5.2013, E. 2012/36, K. 2013/206, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 29.5.2013, E. 2011/467, K. 2013/202, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay VDDK. T. 30.4.2013, E. 2011/491, K. 2013/190,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 30.4.2013, E. 2012/280, K. 2013/166,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 5.3.2014, E. 2013/244, K. 2014/112,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 18.6.2014, E. 2014/304, K. 2014/563,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 1.10.2014, E. 2014/543, K. 2014/823,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 14.5.2014, E. 2014/282, K. 2014/386,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 30.4.2014, E. 2014/46, K. 2014/317,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 9.4.2014, E. 2013/168, K. 2014/223,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 26.3.2014, E. 2013/377, K. 2014/200,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 26.3.2014, E. 2013/385, K. 2014/188,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 26.3.2014, E. 2013/653, K. 2014/178,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay VDDK. T. 28.3.2014, E. 2013/304, K. 2014/158,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 19.2.2014, E. 2013/150, K. 2014/96,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 19.2.2014, E. 2014/26, K. 2014/52,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 19.2.2014, E. 2013/739, K. 2014/39,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 30.4.2014, E. 2014/144, K. 2014/307,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 26.3.2014, E. 2013/440, K. 2014/164,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 17.6.2015, E. 2015/408, K. 2015/323,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 10.2.2016, E. 2015/1073, K. 2016/141,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 24.2.2016, E. 2016/202, K. 2016/199,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 14.12.2016, E. 2016/599, K. 2016/1269,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 14.12.2016, E. 2016/676, K. 2016/1218,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay VDDK. T. 25.1.2017, E. 2016/709, K. 2017/2,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T.14.12.2016, E.2016/1011, K.2016/1212,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 26.04.2017, E. 2017/142, K. 2017/208,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 22.11.2017, E. 2017/610, K. 2017/559,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 26.04.2017, E. 2017/145, K. 2017/227,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 26.04.2017, E. 2017/159, K. 2017/207,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 24.05.2017, E. 2017/211, K. 2017/285,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay VDDK. T. 05.07.2017, E. 2017/325, K. 2017/334,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 20.12.2011, E. 2009/2352, K. 2011/7637,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 13.12.2011, E. 2009/445, K. 2011/7534,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 28.11.2011, E. 2009/3441, K. 2011/6970,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 3.D. T. 28.11.2011, E. 2009/3442, K. 2011/6968 ,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 28.11.2011, E. 2011/3615, K. 2011/6949,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 24.11.2011, E. 2009/1720, K. 2011/6748,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 6.10.2011, E. 2010/1288, K. 2011/5618,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 30.9.2011, E. 2011/1610, K. 2011/5355,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 15.9.2011, E. 2008/5314, K. 2011/4795,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 31.5.2011; E. 2010/2830, K. 2011/2621,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 16.2.2012, E. 2009/3180, K. 2012/486,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 13.2.2012, E. 2011/4603, K. 2012/414,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 24.12.2012, E. 2010/7112, K. 2012/4884,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 24.12.2012, E. 2011/228, K. 2012/4813,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 3.D. T. 28.11.2012, E. 2010/2303, K. 2012/3985,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 6.11.2012, E. 2010/5052, K. 2012/3411,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 12.4.2012, E. 2011/5165, K. 2012/1247,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 5.4.2012; E. 2011/816, K. 2012/1133,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 24.12.2013, E. 2012/1126, K. 2013/6501,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 12.12.2013, E. 2013/1947, K. 2013/5953,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 21.11.2013, E. 2011/3585, K. 2013/5227,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 28.5.2013, E. 2013/802, K. 2013/2373,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 16.4.2013, E. 2013/980, K. 2013/1371,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 19.2.2013, E. 2012/747, K. 2013/478,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 16.6.2014, E. 2013/1241, K. 2014/2862,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 3.D. T. 21.11.2014, E. 2014/4826, K. 2014/5855,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 30.10.2014, E. 2014/10019, K. 2014/4860,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 27.10.2014, E. 2013/1584, K. 2014/4726,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 29.1.2014, E. 2013/5121, K. 2014/283,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 26.2.2014, E. 2012/726, K. 2014/788,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 3.3.2014, E. 2013/4907, K. 2014/867,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 24.3.2014, E. 2013/4787, K. 2014/1272,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 3.2.2014, E. 2012/4410, K. 2014/339,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3. D. T. 6.10.2015, E. 2012/3348, K. 2015/6496,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 18.11.2015, E. 2015/11248, K. 2015/8282,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 15.10.2015, E. 2015/10475, K. 2015/7082,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 3.D. T. 15.10.2015, E. 2014/8130, K. 2015/7010,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 23.12.2015, E. 2014/850, K. 2015/10056,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 14.9.2015, E. 2012/4440, K. 2015/6277,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 12.5.2015, E. 2013/4059, K. 2015/3114,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 23.12.2015, E. 2014/1471, K. 2015/10053,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 2.12.2015, E. 2014/2608, K. 2015/8898,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 5.2.2015, E. 2014/4788, K. 2015/510,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 23.6.2015, E. 2013/4591, K. 2015/4983,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 27.11.2015, E. 2013/8437, K. 2015/8718,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 27.11.2015, E. 2013/8438, K. 2015/8717,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 27.11.2015, E. 2013/8439, K. 2015/8715,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 3.D. T. 4.11.2015, E. 2012/4015, K. 2015/7786,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 5.6.2015, E. 2015/31, K. 2015/4299,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 7.5.2015, E. 2013/7829, K. 2015/2968,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 25.3.2015, E. 2013/7816, K. 2015/1673,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 9.2.2015, E. 2014/8043, K. 2015/538,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 29.4.2015, E. 2014/4642, K. 2015/2676,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 11.2.2015, E. 2014/5835, K. 2015/591,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 24.3.2015 E. 2013/4520, K. 2015/1575,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 19.12.2016, E.2016/13139, K.2016/8464,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 16.06.2016, E. 2016/7905, K. 2016/4561,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 6.6.2016, E.2016/1642, K.2016/4081,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 3.D. T. 24.3.2016, E.2016/3738, K. 2016/2468,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 3.3.2016, E. 2016/1607, K. 2016/1944,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 2.2.2017, E.2013/9693, K. 2017/514,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 14.03.2017, E. 2016/15931, K. 2017/1714,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 3.D. T. 23.2.2017, E.2016/7350, K. 2017/1099,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 16.3.2011, E. 2009/695, K. 2011/1094,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 15.04.2011, E. 2010/9546, K. 2011/2285,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 18.12.2012, E. 2011/6946, K. 2012/8937,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 22.6.2012, E. 2009/9359, K. 2012/3655,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 14.2.2012, E. 2009/6694, K. 2012/458,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 24.9.2013, E. 2013/928, K. 2013/6240,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 4.D. T. 24.12.2013, E. 2013/8030, K. 2013/10451,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 9.12.2013, E. 2013/1150, K. 2013/9562,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 18.11.2013, E. 2010/4990, K. 2013/8180,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 17.5.2013, E. 2013/301, K. 2013/3589,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 23.1.2013, E. 2012/7650, K. 2013/50,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 3.11.2014, E. 2011/1444, K. 2014/6146,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 29.04.2014, E. 2015/539, K. 2015/1849,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 11.11.2014, E. 2014/657, K. 2014/6671,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 14.10.2014, E. 2013/3222, K. 2014/5621,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 10.11.2014, E. 2012/6573, K. 2014/6620,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 10.11.2014, E. 2012/6573, K. 2014/6620,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 4.D. T. 3.6.2014, E. 2011/7308, K. 2014/4091,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 3.6.2014, E. 2014/865, K. 2014/4085,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 15.5.2014, E. 2011/1133, K. 2014/3373,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 7.4.2014, E. 2011/2100, K. 2014/2339,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 2.4.2014, E. 2011/6817, K. 2014/2200,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 17.2.2014, E. 2011/9055, K. 2014/911,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 13.2.2014, E. 2010/3320, K. 2014/805,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 29.4.2014, E. 2014/272, K. 2014/2894,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 29.4.2014, E. 2014/271, K. 2014/2893,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 14.12.2015, E. 2015/2533, K. 2015/6979,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 15.6.2015, E. 2014/8443, K. 2015/3323,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 4.D. T. 10.6.2015, E. 2015/497, K. 2015/3174,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 12.12.2016, E.2016/17163, K. 2016/4117,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 01.12.2016, E. 2013/6954, K. 2016/3709,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 14.06.2016, E. 2015/1788, K. 2016/3090,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T.01.06.2016, E. 2015/4673, K. 2016/2729,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 7.3.2016, E. 2016/1411, K. 2016/932,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 2.3.2016, E. 2013/7569, K. 2016/853,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 8.2.2016, E. 2012/8339, K. 2016/337,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 5.4.2016, E. 2016/3228, K. 2016/1483,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 12.01.2017, E. 2016/15686, K. 2017/287,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 4.D. T. 22.6.2017, E. 2014/8785, K. 2017/5719,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 7.D. T. 29.9.2015, E. 2012/39, K. 2015/4594,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 7.D. T.18.04.2016, E.2013/2360, K.2016/4016,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 7.D. T. 30.3.2016; E. 2013/4184, K. 2016/3549,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 7.D. T. 9.3.2016, E. 2013/5239, K. 2016/2090,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 7.D. T. 25.5.2016, E. 2016/2220, K. 2016/4758,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 7.D. T. 28.3.2017, E.2016/936; K. 2017/2227,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 7.D. T. 23.3.2017, E.2016/879, K.2017/2162,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 7.D. T. 15.3.2017, E. 2016/788, K. 2017/1991,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 16.3.2009, E. 2007/6188, K. 2009/1571,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 23.9.2010 E. 2008/7383, K. 2010/4699,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 30.12.2011, E. 2008/2222, K. 2011/9120,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 9.D. T. 17.11.2011, E. 2008/5263, K. 2011/7772,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 28.10.2011, E. 2008/1603, K. 2011/7262,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 20.10.2011, E. 2008/4327, K. 2011/6852,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T.17.05.2012, E.2010/8085, K.2012/2664,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 5.4.2012, E. 2011/3085, K. 2012/1104,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 26.11.2012, E. 2009/6707, K. 2012/7630,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 8.11.2012, E. 2009/7114, K. 2012/6565,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 9.10.2012, E. 2009/2878, K. 2012/5355,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 4.10.2012, E. 2009/9251, K. 2012/5154,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 17.9.2012, E. 2009/3957, K. 2012/4625,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 19.6.2012, E. 2010/7673, K. 2012/4210,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 9.D. T. 23.5.2012, E. 2008/7281, K. 2012/2865,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 23.5.2012, E. 2009/9913, K. 2012/2862,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 16.2.2012, E. 2009/4846, K. 2012/788,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D, T. 09.10.2012, E. 2010/2657, K. 2012/5456,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T.17.04,2013, E:2012/3573, K:2013/3709,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 19.11.2013, E. 2013/6870, K. 2013/10358,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 26.12.2013, E. 2013/11310, K. 2013/12989,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 17.12.2013, E. 2010/7036, K. 2013/12263,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 24.10.2013, E. 2013/6853, K. 2013/8913,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 24.10.2013, E. 2013/6993, K. 2013/8837,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 2.10.2013, E. 2012/4043, K. 2013/7897,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 9.D. T. 2.10.2013, E. 2012/651, K. 2013/7882,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 4.11.2014, E. 2011/5681, K. 2014/7135,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 24.6.2014, E. 2011/3228, K. 2014/4849,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 16.6.2014, E. 2014/4977, K. 2014/4573,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 11.11.2014, E. 2014/11383, K. 2014/7428,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 11.3.2014, E. 2013/11035, K. 2014/908,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 16.6.2014, E. 2011/3737, K. 2014/4258,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 27.11.2014, E. 2011/9288, K. 2014/2428,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 16.9.2015, E. 2012/9423, K. 2015/8802,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 29.12.2015, E. 2013/3283, K. 2015/19566,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 26.10.2015, E. 2015/10497, K. 2015/11497,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 9.D. T. 21.4.2015, E. 2012/5001, K. 2015/3150,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 27.10.2015, E. 2015/8404, K. 2015/12121,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 27.10.2015, E. 2015/8428, K. 2015/12122,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 11.9.2015, E. 2015/5600, K. 2015/8646,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 7.5.2015, E. 2013/10262, K. 2015/4246,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 8.6.2015, E. 2015/4929, K. 2015/6614,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 21.4.2015, E. 2012/5660, K. 2015/3144,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 11.2.2015, E. 2012/6259, K. 2015/354,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 17.03.2015, E. 2012/4174, K. 2015/1354,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9. D. T. 24.3.2015, E. 2012/6944, K. 2015/1542,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9. D. T. 26.10.2015, E. 2013/3194, K. 2015/11207,
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

- Danıştay 9.D. T. 16.05.2016, E. 2016/6588, K. 2016/4390,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 20.4.2016, E. 2013/8280, K. 2016/2969,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T.14.11.2017, E.2016/3475, K.2017/7784,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 09.03.2017, E.2016/5361, K.2017/2507,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 03.04.2017, E. 2016/1011, K. 2017/3550,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 23.03.2017, E. 2014/9382, K. 2017/3152,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 22.03.2017, E. 2014/9301, K. 2017/3099,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 23.02.2017, E. 2014/8155, K. 2017/2067,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018
- Danıştay 9.D. T. 21.02.2017, E. 2015/1574, K. 2017/1948,
https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_, Erişim tarihi 10.8.2018

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Mustafa Sefa MAZLUM
Doğum Yeri ve Tarihi : Karaisalı – 24.02.1986
e-mail : mustafasefamazlum@hotmail.com
Yabancı Dil : İngilizce

ÖĞRENİM DURUMU

1999 – 2003 : Adana Ticaret Odası Anadolu Lisesi
2003 – 2007 : Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü (Lisans)
2006 – 2012 : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü (Lisans)
2011 – 2018 : Çukurova Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı (Yüksek Lisans)

İŞ DENEYİMİ

2008 – 2010 : Memur, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı
2010 – 2014 : Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
2014 – : Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı