

T.C
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI

Manisa, 2022

T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI



VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI

Nehir AYTÜRE

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Mine UZUN ÇAM

MANİSA-2022

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunmuş olacağım “VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

22/08/2022

Nehir AYTÜRE

İmza

ÖZET

VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Bir devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergilerin başlıca amacı, kamu giderlerini karşılamaktır. Kamu giderlerinin finansmanında kullanılan en önemli gelir kaynağının, mükellefin vergiye gönüllü uyumu ile toplanması, vergi idaresinin temel vergi politikalarındandır. Bununla birlikte devletler, vergi kayıp ve kaçığı ile etkin olarak mücadele etmekte; mükellefler tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla çeşitli vergi denetim yollarına başvurmaktadır. Denetim; denetim birimlerine, -yapısı gereği- bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalede oldukça geniş bir yetki alanı vermektedir. Denetime ilişkin düzenleme ve uygulamalar, mülkiyet hakkı başta olmak üzere bireylerin temel haklarıyla yakından ilgilidir. Tam da bu nedenle, yapılan vergi denetimlerinde mükellef haklarına titizlikle uyulması, anayasal bir zorunluluktur. Ayrıca, pek çok demokratik ülkenin hukuk düzeninde yer almaya başlayan mükellef haklarının ülkemizde de yasal bir temele dayanması, vergiye gönüllü uyumu da artıracak itici bir güç olacaktır.

Bu bağlamda çalışmada seçili ülkelerde mükellef haklarının nasıl korunduğuna dikkat çekilerek, Türkiye örneği üzerinden benzer uygulamalar ile kanunlarımızda tek bir başlık altında olması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Bu doğrultuda tez çalışmamız iki ana bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde mükellef hakları, seçili ülkelerde mükellef haklarının korunması ve Türkiye ile kıyaslamalarına yer verilmiştir. İkinci bölümünde ise vergi denetimi kavramı ve Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi denetim yollarıyla ilgili bilgilere yer verilerek vergi denetiminde mükellef haklarına ilişkin bütüncül bir bakış açısı ile incelenerek bu haklar ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Mükellef Hakları, Vergi Denetimi, Yoklama, Vergi İncelemesi, Arama, Bilgi Toplama.

ABSTRACT

TAX AUDIT RIGHTS OF TAX AUDIT

The main purpose of taxes, which constitute the most important source of income of a state, is to meet public expenditures. The collection of the most important source of income used in the financing of public expenditures with the taxpayer's voluntary compliance is one of the basic tax policies of the tax administration. However, states are actively struggling with tax losses and evasion; it resorts to various tax audit methods in order to investigate, determine and ensure the accuracy of the taxes to be paid by the taxpayers. Audit; it gives a very wide area of authority to the control units to interfere with the fundamental rights and freedoms of individuals, due to its structure. Regulations and practices regarding supervision are closely related to the fundamental rights of individuals, especially the right to property. Exactly for this reason, it is a constitutional obligation to meticulously comply with taxpayer rights in tax audits. In addition, the fact that taxpayer rights, which have started to take place in the legal order of many democratic countries, are based on a legal basis in our country will be a driving force that will increase voluntary tax compliance.

In this context, the study draws attention to how taxpayer rights are protected in selected countries, and reveals the necessity of having similar practices in our laws under a single heading, based on the example of Turkey.

In this direction, our thesis study consists of two main parts. In the first part of the study, taxpayer rights, protection of taxpayer rights in selected countries and comparisons with Turkey are given. In the second part, the concept of tax audit and the tax audit methods regulated in the Tax Procedure Law are given, and these rights are discussed in detail by examining the taxpayer rights in tax audit with a holistic perspective.

Keywords: Taxpayer Rights, Tax Audit, Inspection, Tax Review, Search, Information Gathering.

TEŞEKKÜR

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren ve kendisini tanımaktan büyük onur duyduğum danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Mine UZUN ÇAM' a, bilgi ve tecrübesi ile lisansüstü öğrenim hayatımın her aşamasında yardımcı olan sevgili hocam Sayın Doç. Dr. Pelin MASTAR ÖZCAN' a, öğrenim hayatım boyunca maddi manevi desteğini her zaman hissettiğim değerli babam Ali AYTÜRE' ye, hep yanımda olan sevgili annem Cemile AYTÜRE' ye ve desteklerini esirgemeyen tüm arkadaşlarıma yürekten teşekkür ederim.



İÇİNDEKİLER

VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI

YEMİN METNİ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ	xii
TABLOLAR LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKLARI KAVRAMI

1.1. MÜKELLEF HAKLARININ TANIMI VE HUKUKİ DAYANAKLARI	3
1.1.1. Mükellef Hakları Tanımı ve İlişkili Kavramlar.....	3
1.1.2. Mükellef Haklarının Hukuki Dayanakları.....	5
1.1.2.1. Asli Kaynaklar.....	5
1.1.2.1.1. Anayasa.....	5
1.1.2.1.2. Kanun.....	10
1.1.2.1.3. Uluslararası Anlaşmalar.....	12
1.1.2.2. Tali Kaynaklar	14
1.1.2.2.1. Mükellef Hakları Bildirgeleri/Beratları	14
1.1.2.2.2. İdari Düzenlemeler	15
1.2. MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI	17
1.2.1. Genel Haklar.....	18
1.2.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Görme Hakkı.....	18
1.2.1.2. Bilgi Alma Hakkı	19
1.2.1.3. Dilekçe Hakkı.....	19
1.2.1.4. Mükellefe İlişkin Bilgilerinin Gizliliği Hakkı.....	20
1.2.1.5. Temsilci Kullanma Hakkı.....	21
1.2.1.6. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı.....	22
1.2.1.7. Vergilemede Belirlilik Hakkı	23

1.2.1.8. Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı	23
1.2.2. Özel Haklar.....	24
1.2.2.1. Vergilendirme Sürecindeki Haklar.....	24
1.2.2.1.1. İhtirazî Kayıtlı Beyanname Verme Hakkı	24
1.2.2.1.2. Pişmanlık ve Islah Müessesesinden Yararlanma Hakkı.....	25
1.2.2.1.3. Tarh Zamanaşımından Faydalanma Hakkı	26
1.2.2.1.4. Mücbir Sebep, Zor Durum ve Yanılmadan Faydalanma Hakkı	27
1.2.2.2. Verginin Tahsili Aşamasındaki Haklar	28
1.2.2.2.1. Mahsup ve Takas Hakkı	28
1.2.2.2.2. Tahsil Zamanaşımından Faydalanma Hakkı	28
1.2.2.2.3. Tecil Olanağından Faydalanma Hakkı	29
1.2.2.2.4. Terkin Olanağından Faydalanma Hakkı	29
1.2.2.2.5. Doğru Miktardan Fazlasını Ödememe Hakkı.....	30
1.2.2.3. İdari Çözüm Yolları Sürecindeki Haklar.....	30
1.2.2.3.1. Uzlaşma Hakkı.....	31
1.2.2.3.2. Cezalarda İndirimden Yararlanma Hakkı	32
1.2.2.3.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesini İsteme Hakkı ...	33
1.2.2.3.4. Şikâyet Yolu ile Üst Makama Başvuru Hakkı.....	34
1.2.2.3.5. İzaha Davet Hakkı	34
1.2.2.4. Yargılama Sürecindeki Haklar	35
1.2.2.4.1. Adil Yargılanma Hakkı.....	35
1.2.2.4.2. Delil Serbestisinden Faydalanma Hakkı.....	37
1.2.2.4.3. Yürütmenin Durdurulmasını Talep Hakkı.....	38
1.2.2.5. Vergi Denetimi Sürecindeki Haklar	38
1.3. SEÇİLİ ÜLKELERDE MÜKELLEF HAKLARININ GELİŞİMİ VE KORUNMASI	39
1.3.1. İngiltere’de Mükellef Haklarının Gelişimi ve Korunması	40
1.3.2. Amerika Birleşik Devleti’nde Mükellef Haklarının Gelişimi ve Korunması	42
1.3.3. Fransa’da Mükellef Haklarının Gelişimi ve Korunması	44
1.3.4. Meksika’da Mükellef Haklarının Gelişimi ve Korunması	46

1.4. SEÇİLİ ÜLKELERDE MÜKELLEF HAKLARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	48
1.4.1. Seçili Ülkelerde Mükellef Haklarının Gelişiminin Karşılaştırılması .	48
1.4.2. Seçili Ülkelerde Vergi Denetiminde Mükellef Hakları.....	51

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE MÜKELLEF HAKLARI

2.1. VERGİ DENETİMİNİN AMACI.....	54
2.1.1. Mali Amaç	54
2.1.2. Ekonomik Amaç	55
2.1.3. Sosyal Amaç	55
2.1.4. Hukuki Amaç.....	56
2.2. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ	56
2.2.1. Yasal Bir Denetim Olması.....	56
2.2.2. Yaptırımcı Olması	56
2.2.3. Tarafsız Olması	57
2.2.4. Kapsamlı Bir Denetim Olması	57
2.2.5. Dış Denetim Özelliği Olması	57
2.3. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI.....	58
2.3.1. Araştırma Fonksiyonu	58
2.3.2. Caydırma Fonksiyonu	58
2.3.3. Düzeltme Fonksiyonu.....	59
2.3.4. Eğitim Fonksiyonu.....	59
2.4. VERGİ DENETİMİNİN TÜRKİYE’DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	59
2.4.1. Vergi Denetim Kurulu Öncesi Denetim Birimleri	60
2.4.1.1. Merkezi Denetim Elemanları	61
2.4.1.1.1. Maliye Teftiş Kurulu (MTK).....	61
2.4.1.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu (HUK).....	62
2.4.1.1.3. Gelirler Kontrolörleri.....	63
2.4.1.2. Taşra Denetim Elemanları	64
2.4.1.2.1. Vergi Denetmenleri	64
2.4.1.2.2. Vergi Dairesi Müdürleri	65
2.4.1.2.3. İlin En Büyük Mal Memurları	65

2.4.2. Vergi Denetim Kurulu Sonrası Vergi Denetimi	65
2.4.2.1. Vergi Denetim Kurulu'nun Görevleri	66
2.4.2.2. Vergi Denetim Kurulu'nun Amaç, Hedef ve Araçları	67
2.5. VERGİ DENETİM YOLLARI	68
2.5.1. Yoklama	69
2.5.1.1. Tanım ve Amaç	70
2.5.1.2. Kapsam	70
2.5.1.3. Yoklamaya Yetkili Olanlar	71
2.5.1.4. Yoklamanın Yapılması ve Sonuçlandırılması	72
2.5.1.5. Elektronik Yoklama (E-Yoklama)	74
2.5.1.6. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi	76
2.5.1.7. Yoklamada Mükellef Hakları	76
2.5.2. Vergi İncelemesi	78
2.5.2.1. Tanım ve Amaç	78
2.5.2.2. Kapsam	79
2.5.2.3. İnceleme Yapmaya Yetkili Olanlar	79
2.5.2.4. İncelemenin Yapılması ve Sonuçlandırılması	80
2.5.2.5. Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları	83
2.5.2.5.1. Vergi İnceleme Sürecindeki Mükellef Hakları	83
2.5.2.5.2. İnceleme Sonunda Mükellef Hakları	87
2.5.3. Arama	88
2.5.3.1. Tanım ve Amaç	88
2.5.3.2. Arama Yapmaya Yetkili Olanlar	89
2.5.3.3. Aramanın Yapılması ve Sonuçlandırılması	90
2.5.3.4. Aramada Mükellef Hakları	91
2.5.4. Bilgi Toplama	93
2.5.4.1. Tanımı ve Amaç	93
2.5.4.2. Bilgi Toplamaya Yetkili Olanlar	93
2.5.4.3. Bilgi Toplamanın Yapılması ve Sonuçlandırılması	93
2.5.4.4. Bilgi Toplamada Mükellef Hakları	95
2.6. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI	95
2.6.1. Vergi Denetiminde Mükellef Haklarının Önemi	95
2.6.2. Türkiye'de Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Buna İlişkin Uygulamalar	96

2.6.2.1. Vergi Denetiminde Yeni Mükellef Hakları.....	96
2.6.2.2. Vergi Müfettişlerinin Mükellef Haklarına Dair İlke ve Kuralları.....	98
2.6.2.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Mükellef Portalı ve Sosyal Medya Uygulamaları	99
2.6.3. Türkiye’deki Mükellef Haklarının Gelişimine İlişkin �neriler	100
SONUÇ.....	105
KAYNAKÇA.....	108



SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK.	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
A.İ.H.S.	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Any.	Anayasa
AnyM.	Anayasa Mahkemesi
Bkz.	Bakınız
C.	Cilt
E-Teftiş	Elektronik Teftiş
E-Yoklama	Elektronik Yoklama
GİB.	Gelir İdaresi Başkanlığı
HUK.	Hesap Uzmanları Kurulu
İYUK.	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDK.	Kamu Denetçiliği Kurumu
KDV.	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
m.	Madde
MTK.	Maliye Teftiş Kurulu
ÖKC.	Ödeme Kaydedici Cihaz
S.	Sayı
s.	Sayfa
TBMM.	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK.	Türk Dil Kurumu
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VEDAS	Vergi Denetim Analiz Sistemi
VUK.	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLÄR LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye Mükellef Hakları Bildirgesi	15
Tablo 2: Seçili Ülkelerde ve Türkiye’de Mükellef Haklarına İlişkin Düzenlemeler	49
Tablo 3: Seçili Ülkelerdeki Mükellef Bildirgelerinde Yayımlanan Mükellef Hakları.....	50
Tablo 4: Vergi Denetim Kurulu Öncesi Birimler.....	61



GİRİŞ

Bir devletin, kamu harcamalarını finanse etmek için kullandığı en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Devletin görevi arttıkça gelire olan ihtiyaçta artmaktadır. Bu ihtiyaçların vergilerle karşılanmasından dolayı verginin tabana yayılması, yeni vergi yaratılması ya da vergi oranlarının artması oldukça önem taşımaktadır.

Vergilendirme ilişkisinde alacaklı “devlet”, borçlu “mükellef” olan iki taraf bulunmaktadır. Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ya da tüzel kişi olarak tanımlanmaktadır. Vergilendirme çift taraflı bir süreci ifade etmekle birlikte bu ilişkide, devlet ile mükellef eşit konumda değildir. Devlet kamu gücüne sahip olduğundan mükellefler üzerinde de hukuki yaptırımları bulunmaktadır. Buradan hareketle, vergilerin mükellefler tarafından ancak eksiksiz ödenmesiyle kamu harcamalarının finansmanı sağlanabilir.

Türk Vergi sisteminin ağırlıklı olarak beyana dayalı vergilerden oluşması, ayrıca vergi mevzuatının teknik ve karmaşık olması nedeniyle mükelleflerin vergilendirme sürecinde kasıt ya da ihmallerinden kaynaklanan pek çok hukuka aykırılık söz konusu olabilmektedir. Vergi denetimi, Kazanç Vergisi ile yürürlüğe girmiştir. Vergi denetiminin tanımı aynı zamanda amacını ortaya koymaktadır. Vergi denetimi, mükelleften ya da idareden kaynaklanan hukuka aykırılıkları tespit etmek, gidermek ve vergilerin hazineye zamanında intikalini sağlamak açısından son derece önemlidir. Vergi denetimi yasal olmalı, tarafsız olmalı, yaptırım gücü olmalı, kapsamlı olmalı ve dış denetim özelliğine sahip olmalıdır. Bununla birlikte idarenin vergi denetimlerini mükellef haklarına uygun şekilde gerçekleştirmesi gerekir.

Mükellef haklarının, bireylerin anayasal temel hak ve hürriyetleriyle doğrudan ilgisi bulunmaktadır. Sosyo-ekonomik düzeyi yüksek olan gelişmiş ülkelerde mükellef hakları oldukça önemlidir. Çeşitli yasal düzenlemelerle ve uluslararası anlaşmalarla hüküm altına alınmıştır. Mükellefler açısından bakıldığında, mükellef haklarının sistem dâhilinde sınıflandırılması oldukça önemli bir etkiye sahiptir. Çünkü karmaşık olan hukuk sisteminin mükelleflerin işlerinin kolaylaştırılması, ayrıntılı olarak haklarını inceleyebilmeleri mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırmaktadır. Ancak, mükellefler sahip oldukları haklar konusundaki bilgilere hızlıca ve kolayca erişememektedir. Bunun nedeni, mükellef haklarının vergi mevzuatımızda tek bir başlık altında toplanamaması ve bu duruma bağlı olarak şeffaflık sağlanamamasıdır. 2016 yılında yayımlanan Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı’nda “Mükellefin Hak ve Ödevleri” başlığına yer verilmiş olsa

da taslak hala yasalaşmadığından dolayı mevzuatımızda yer bulamamıştır. 2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgeleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sitesinde yayımlanarak bir adım atılmış, fakat bildirge, hizmet taahhütnamesinden öteye geçememiştir. Bu durumun çözüme ulaştırılması için çeşitli öneriler bulunmakla birlikte insan hakları ve iyi yönetim hakkı kapsamında yeniden ele alınarak vergi kanunları içinde tek bir başlık altında toplanması gerektiği görüşündeyiz.

Buradan hareketle, çalışmanın birinci bölümünde mükellef hakları kavramına yer verilmiş olup, mükellef haklarının asli ve tali kaynakları detaylı olarak incelenmiştir. Konunun devamında mükellef hakları genel ve özel haklar olarak sınıflandırılmıştır. Genel haklar kısmında; adil, eşit ve saygılı hizmet görme hakkı, bilgi alma, dilekçe, mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği, temsilci kullanma, özel hayatın gizliliği, belirlilik hakkı ve kamu denetçisine başvurma hakkından bahsedilmiştir. Özel haklar kısmında ise; vergilendirme sürecindeki, verginin tahsili aşamasındaki, idari çözüm yolları sürecindeki, yargılama sürecindeki ve çalışmanın konusu olan vergi denetimi sürecindeki mükellef haklarına yer verilmiştir. Bunlara ek olarak, seçili ülkelerle ilgili de mükellef haklarına yer verilerek, tablolarla karşılaştırma yapılmıştır. Seçili ülkeler İngiltere, Amerika Birleşik Devleti, Fransa ve Meksika'dır. İngiltere'nin seçilme nedeni mükellef haklarına öncülük etmesi, Amerika Birleşik Devleti'nin nedeni, ilk yasalaşan düzenleme olması, Fransa'nın seçilme nedeni ilk bildirge niteliğinde olmasıyla birlikte denetim sırasındaki mükellef hakları ile sınırlı kalmasıdır. Meksika ise gelişmekte olan ülke olması ve bu açıdan Türkiye'ye benzer özelliklere sahip olduğundan seçilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise vergi denetimi kavramından ve vergi denetiminde mükellef haklarından bahsedilmiştir. Vergi denetiminin amaçları; mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçlar olarak açıklanmıştır. Konunun devamında, vergi denetiminin araştırma, caydırma, düzeltme ve eğitime fonksiyonlarına yer verilmiştir. Bu bölümde ayrıca, vergi denetim yolları; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olarak ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Buna ilaveten, her bir denetim yoluyla ilgili mükellef hakları ayrı ayrı incelenmiştir.

Son olarak; mükellefler haklarının korunması, vergiye gönüllü uyumu da arttıracığından sağlıklı bir vergilendirme ilişkisinin kurulabilmesi açısından mevzuatımızda yer alması gereken mükellef haklarıyla ilgili düzenleme önerilerine yer verilerek çalışma tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKLARI KAVRAMI

1.1. MÜKELLEF HAKLARININ TANIMI VE HUKUKİ DAYANAKLARI

1.1.1. Mükellef Hakları Tanımı ve İlişkili Kavramlar

Mükellef terimi, Vergi Usul Kanunu'nda "*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir*" şeklinde tanımlanmıştır (VUK. m.8/1). Bu yasal tanımdan, her ne kadar mükellefin yalnızca vergi ödemesi gerektiği sonucu çıkarılabilecek olsa da yine aynı Kanun'da mükellefe pek çok şekli ödev yüklendiği de görülecektir. Bu ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi, mükellefin çeşitli yaptırımlara tâbi tutulması sonucunu doğuracaktır. Buradan hareketle mükellefi, maddi ve şekli yükümlülüğü bulunan gerçek ya da tüzel kişi olarak tanımlamak yerinde olacaktır¹.

Özel hukuk ile vergi mükellefiyetindeki borç ilişkisi taraflar bakımından farklıdır. Vergi mükellefiyetindeki borç ilişkisini, özel hukuktaki borç ilişkisinden ayıran en temel fark; bir tarafta devletin, diğer tarafta ise gerçek veya tüzel kişilerin bulunması ve bu ilişkide devletin üstün olmasıdır. Özel hukukta ise taraflar tamamen eşit haklara sahiptir². Vergi borcu ilişkisinde zaman zaman çift taraflı bu ilişkiye üçüncü bir kişinin de katılımı söz konusu olmaktadır ki bu kişi vergi sorumlusudur³. Vergi Usul Kanunu'na göre vergi sorumlusu, vergi borcunun ödenmesinden sorumlu kişi (VUK. m.8/2) olup Kanun'da belirtilen mükellefiyet, vergi sorumlusunu da kapsamaktadır (VUK. m.8/4).

Anayasa'nın 73/3'üncü maddesinde yer alan "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmünden doğan "verginin kanuniliği ilkesi" gereğince mükellefiyet, kanundan var olmaktadır. Aynı zamanda mükellefiyet kişiseldir ve istisnalar dışında herhangi bir özel sözleşme ile başkasına devri mümkün olmayan bir yükümlülüktür⁴ (VUK.m.8/3).

¹ Özgür Biyan, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Dora Yayınevi, Bursa, 2020, s. 13.

² Yusuf Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku)**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2020, s. 157.

³ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 53.

⁴ Naci Birol Muter ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Emek Matbaacılık, Manisa, 2012, s. 142.

“Hak” terimi ise, “hukuk düzeni tarafından kişilere tanınmış yetkiler”⁵, “adalet”, “adaletin, hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey”⁶ gibi anlamları ifade eder. Diğer bir deyişle hak kavramı, bireyin yasal olarak ekonomide, topluluk önünde ve kanun karşısında kendisine yerinde davranılmasına ilişkin sahip olduğu bir durumdur⁷.

Bu çalışmanın temelinde yer alan “mükellef hakları” kavramı, Vergi Usul Kanunu’nda tanımlanmadığından genel kabul edilen bir tanımlama bulunmamakla birlikte çeşitli kaynaklarda ve düzenlemelerde mükellef hakları tanımı yapılmaktadır⁸. Mükellef hakları, “devlet ile mükellef arasında bulunan borç ilişkisinden kaynaklı vergi mükelleflerine tanınan haklar”⁹ ya da “vergi idaresine karşı, mükelleflere olumlu veya olumsuz bir istek yetkisi sunan haklar”¹⁰ olarak tanımlanabilir. Vergi idaresi tarafından yapılan işlem ve eylemlerin, mükellefin bir takım hak ve özgürlüklerini ihlâl etmesi halinde kişiyi devlete karşı korumayı amaçlayan mükellef hakları, “mükellef odaklı” yaklaşımın bir yansıması olduğu kadar, vergiye gönüllü uyumu da destekler niteliktedir¹¹.

Sosyo-ekonomik düzeyi yüksek, gelişmiş ülkelerde mükellef hakları gittikçe önem kazanmakta ve yasal düzenlemelerle hüküm altına alınmakta¹² olsa da, ülkemizde mükellef haklarına yönelik müstakil bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Her ne kadar Türk vergi mevzuatında yer alan çeşitli hükümler mükellef haklarını teminat altına almış olsa da, “mükellef hakları” başlığı altında toplanmış haklar dizgesinden bahsetmek mümkün değildir¹³. Hatta Vergi Usul Kanunu’nun İkinci Kitabı’nın ‘Mükellefin Ödevleri’ başlığı taşıması ve ayrıntılı olarak mükellefin ödevlerini ele almasına rağmen mükellef haklarına dair müstakil bir düzenlemeye yer vermemesi, mükelleflerin herhangi bir hak sahibi olmayıp

⁵ **Hukuk Sözlüğü**, <https://sozluk.adalet.gov.tr/hak> (Erişim Tarihi: 18.07.2022).

⁶ **TDK Sözlükleri**, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 09.03.2021).

⁷ Adnan Gerçek ve diğerleri, **Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, ss. 21-22.

⁸ Güneş Çetin ve Ramazan Gökbnar, “ Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2010, s. 25.

⁹ Sadık Kırbay, **Vergi Hukuku Temel kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 21. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018, s. 67.

¹⁰ Doğan Şenyüz ve diğerleri, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 11. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2020, s. 142.

¹¹ Öner, s. 97.

¹² Gerçek ve diğerleri, s. 24.

¹³ Sevil Şin, **Vergi Hukuku**, Dora Basım, Bursa, 2016, ss. 76-77.

sadece ödev ve yükümlölükleri bulunduğu düşüncesine dahi yol açabilecek bir düzenlemedir¹⁴.

1.1.2. Mükellef Haklarının Hukuki Dayanakları

Devletin vergilendirme yetkisinin keyfilikten uzak, kanunlara dayalı olarak kullanılması zorunluluğu, vergilendirmenin demokratikleşmeyle yakın ilişkisini oldukça eskiye; 1215 tarihli Magna Carta Libertatum’a kadar götürse de, mükellef haklarının korunması, bu hakların kullanılması ve mükelleflerin hakları ile ilgili bilgiye sahip olması ancak 90’lı yıllarda gündeme gelebilmiştir¹⁵.

Mükellef hakları ile ilgili çalışmalar incelendiğinde, birinci ve ikinci dereceden kaynaklar veya asli ve tali kaynaklar olarak detaylandırıldığını görmek mümkündür. Anayasa, kanun ve uluslararası anlaşmalar olarak sayılan kaynaklar; asli kaynakları, mükellef hakları bildirgeleri ve diğer idari düzenlemeler ise tali kaynakları ifade etmektedir¹⁶.

1.1.2.1. Asli Kaynaklar

Asli kaynaklar; Anayasa, kanun ve uluslararası anlaşmalardan oluşmaktadır. Bu kaynaklar, vergilemede yeni kural koyan ve dayanağını parlamentolardan alan hukuk kurallarıdır.

1.1.2.1.1. Anayasa

17’nci yüzyılın sonlarında başlayan anayasacılık düşüncesi, temel hak ve hürriyetlerin diğer yazılı hukuk kurallarından hiyerarşik olarak üstün ve değiştirilmesi zor kurallara bağlanması gerektiği fikrine dayanmaktadır. Böylece devlet, anayasa ile koruma altına alınan temel hak ve hürriyetlere ilişkin yasal düzenlemeleri ancak anayasal sınırlar dâhilinde yapabilecektir. Bu bağlamda, başta

¹⁴ Ceyda Kükrer, **Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları**, Nobel Bilimsel Eserler, 2016, s. 25.

¹⁵ Şükrü Kızılot ve Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 94.

¹⁶ Gerçek ve diğerleri, s. 50.

mülkiyet hakkı¹⁷ olmak üzere pek çok temel hak ve hürriyete müdahale teşkil eden verginin de anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması, bir başka deyişle vergileme yetkisinin anayasaya uygun kullanılması zorunlu olup¹⁸ aksi halde vergi düzenlemelerinin anayasaya aykırılığı sorunu ile karşı karşıya kalınabilecektir¹⁹.

Anayasa'nın 73'üncü maddesine²⁰ göre vergilendirme yetkisi yasama organına verilmiş olup verginin kanuniliği, malî güç ve genellik gibi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Bunun yanı sıra, Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan ve doğrudan vergi ile ilgili olmayan hukuk devleti, eşitlik, sosyal devlet ilkeleri de anayasal vergileme ilkeleri olarak öne çıkmaktadır. Vergilendirme, söz konusu ilkelerin yanı sıra pek çok hak ve hürriyet ile de ilişkili olduğundan, aşağıda mükellef haklarının anayasal temelleri çerçevesinde hem anayasal vergilendirme ilkeleri hem de ilgili temel hak ve hürriyetler genel olarak ele alınmıştır.

Hukuk Devleti İlkesi: Hukuk devleti, “faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı, vatandaşlarına hukukî güvenlik sağlayan devlet” olarak tanımlanmaktadır²¹. Anayasa Mahkemesi de çeşitli kararlarında hukuk devletini; “eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir” şeklinde tanımlamaktadır²². Bu tanımlardan, özellikle yasama ve yürütme organlarının, işlem ve eylemlerinde hukuk devleti ilkesine uygun olarak; insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren biçimde hareket etmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Özellikle mükellef hakları açısından bakıldığında, vergi ve diğer malî yükümlülüklerin, Anayasa'da teminat altına alınan pek çok temel hak ve hürriyete

¹⁷ Mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve değeri parayla ölçülebilen her türlü mal varlığını kapsamaktadır: AnyM. 10.4.2019 tarih ve E.2018/136, K.2019/21, (RG. 20.6.2019-30807).

¹⁸ Yusuf Karakoç, “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı**, C: 13, Y. 1996, s. 306.

¹⁹ Neslihan Coşkun Karadağ ve Mustafa Sefa Mazlum, **Yasal, İdari ve Yargısal Boyutuyla Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları**, Karahan Kitabevi, Ankara, 2019, s. 82.

²⁰ Anayasa'nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73'üncü maddesi:

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

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

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

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

²¹ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018, s. 213.

²² 15.5.2019 tarih ve E.2018/142, K.2019/38 (RG. 20.6.2019-30807), 11.4.2019 tarih ve E.2019/5, K.2019/24 (RG. 30.5.2019-30789), 11.4.2019 tarih ve E.2019/9, K.2019/27 (RG. 17.5.2019-30777), 14.3.2019 tarih ve E.2018/154, K.2019/11 (RG. 25.4.2019-30755).

müdahale etmesi nedeniyle, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması rejimine uygun biçimde kanunla yapılması gerekir (Any. m.13). “Kanunilik ilkesi” şeklinde ifade edilebilecek bu genel ilkenin vergi hukukundaki karşılığı, “verginin kanuniliği ilkesi” dir²³.

Verginin Kanuniliği İlkesi: Verginin kanuniliği ilkesi, mükellef haklarının temel dayanağını teşkil etmekte olup Anayasa’nın 73/3’üncü maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmü gereğince, devletin kanun dışındaki herhangi bir düzenleme ile vergi koyması, bir vergiyi değiştirmesi veya kaldırması söz konusu olamayacaktır. Anayasa’nın 73/4’üncü maddesiyle her ne kadar Cumhurbaşkanı’na bu alanda düzenleme yetkisi verilmiş olsa da “verginin kanuniliği” temel vergilendirme ilkesi olup, yürütme organına verilen yetki, belirli sınırlar dâhilinde kullanılabilecek istisnai bir yetkidir.

Devlet, vergilendirme yetkisini ancak parlamentonun tasarrufuyla (temsilsiz vergi olmaz ilkesi) ve ancak kanunla kullanabilir (kanunsuz vergi olmaz ilkesi). Böylece parlamentoda temsil edilen halk, hangi vergileri yükleneceğine kendisi karar vermekte bir başka deyişle kendi kendini vergilendirmektedir²⁴. Parlamentoların varlık sebebini iktidarların vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması talebine dayandıran görüşler²⁵ ışığında bakıldığında; parlamentolar esasen yasama organı olarak değil, malî bir organ olarak doğmuş, yasama yetkisini daha sonra elde etmişlerdir.

Eşitlik İlkesi: Hukuk devleti ilkesinin devlete yüklediği bir başka yükümlülük ise, hukuk kurallarının genel nitelikte olması, herkes için nesnel hukukî durumlar yaratması ve aynı hukukî durumda bulunan kişilere ayırım gözetmeksizin uygulanabilir olması gereğidir²⁶. Nitekim Anayasa’nın 10’uncu maddesi de, kişilerin hak ve yükümlülükler bakımından kanun karşısında eşit olduğunu düzenlemiştir. Aynı maddenin 5’inci fıkrası, “Devlet organları ve idare makamları bütün

²³ Aziz Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **AUHFD**, Y. 2010, C. 59, S. 4, s. 770.

²⁴ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008, s. 13.

²⁵ Mehmet Selim Bağlı, “Teorik ve Tarihsel Açıdan Bütçe Hakkı”, **Yasama Dergisi**, S: 20, Ocak-Şubat-Mart-Nisan, 2012, s. 52; Kemal Gözler, “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı?”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, C: I, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara 2009, s. 365; Gülsen Güneş, “Hukuksal Teknik Açıdan Bütçede Önceden İzin İlkesinin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İncelenmesi”, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2000, s. 176.

²⁶ AnyM. 10.7.2013 gün ve E.2012/104, K.2013/87: RG. 10.12.2013-28847.

işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar” hükmüyle, devletin bütün organlarının eşitlik yükümlülüğü altında olduğunu düzenlemiştir²⁷. Bu ilkenin gereği olarak kanun koyucu, aynı veya benzer durumda bulunan mükellefler için haklarda ve ödevlerde, yararlar ve yükümlülüklerde eşitliği sağlayacak kanunlar yapmalı, yürütme organı ve idare bu kanunların uygulanması sırasında aynı veya benzer durumda olan herkesin kanun önünde eşit olduğunu gözetmelidir.

Sosyal Devlet İlkesi: Anayasa’nın 2’nci maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti, aynı zamanda sosyal bir devlettir. Sosyal devlet; “insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve güvence altına alan, kişiyle toplum arasında denge kuran, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışma hayatının gelişmesi için sosyal, iktisadi ve malî önlemler alarak çalışanları koruyan, millî gelirin adil biçimde dağılmasını temin eden, hukuka bağlı ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlet”tir²⁸. Bu tanımdan hareketle devletin, sosyal devlet ilkesinin kendisine yüklediği ödevlerini yerine getirebilmesi için özel kesimde yaratılan kaynaklardan bir bölümünün devlete aktarılması, bunu da temel olarak vergileme yoluyla yapması gerektiğini söylemek mümkündür. Kamusal faaliyetleri finanse eden en önemli araçlardan olan vergilerin²⁹, Anayasa’nın 73/1’inci maddesinde yer alan “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” hükmü gereğince, mali gücü aynı olanların eşit, farklı olanların ise farklı oranda vergi ödeyecek şekilde düzenlenmesi gerekir.

Mülkiyet Hakkı: Anayasa’nın 35’inci maddesinde yer alan “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.” hükmüyle tanınmış olan mülkiyet hakkı; ekonomik değer ifade eden ve değeri parayla ölçülebilen her türlü mal varlığını kapsar³⁰. Vergiler, mülkiyet hakkına en geniş şekilde müdahale eden yükümlülüklerden biri olduğundan idarenin, vergilendirme işlemlerini mükellef haklarına uygun şekilde gerçekleştirmesi anayasal bir zorunluluktur.

Hak Arama Hürriyeti: “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil

²⁷ Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu, **Türk Anayasa Hukuku**, 16. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2016, s. 123.

²⁸ AnyM. 29.11.2017 gün ve E.2017/150, K.2017/162: RG. 24.1.2018-30313.

²⁹ Selim Kaneti ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 4.

³⁰ AnyM. 10.4.2019 tarih ve E.2018/136, K.2019/21, (RG. 20.6.2019-30807).

yargılanma hakkına sahiptir.” hükmüyle Anayasa’nın 36’ncı maddesinde düzenlenen hak arama hürriyeti, yargılama aşamasındaki özel mükellef hakları arasında sınıflandırılmaktadır.

Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı: Anayasa’nın 74’üncü maddesi, mükelleflerin dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma haklarını düzenlemiştir. Maddeye göre; vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar, kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne yazı ile başvurma hakkına sahip olup dilekçe sahiplerine başvurularının sonuçları gecikmeksizin yazılı olarak bildirilmek zorundadır. Mükellefler bu hak kapsamında bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma haklarına da sahiptirler.

Ayrımcılığa Uğramama Hakkı: Anayasa’nın 10’uncu maddesi; “Kanun önünde eşitlik” başlığı altında herkesin dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğunu hüküm altına almıştır. Bu madde gereğince; idare, vergilendirme işlemlerinde mükelleflere eşit muamele etmek, vergi yükümlülüğünde hiç kimseye avantajlı ya da dezavantajlı şekilde işlem yaparak ayrımcılığa tâbi tutmamak zorundadır.

Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması Hakkı: Anayasa’nın 20’nci maddesi; “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.” hükmünü içerir. Madde, aynı zamanda kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenlemelere de yer vermiştir. Vergilendirme, mükellefin mülkiyet hakkı dışında özel ve aile hayatına da müdahale eden bir mali yükümlülüktür. Bu nedenle idare, vergilendirme işlemlerinde mükellefin özel hayata ve aile hayatına saygı göstermek, kişisel verilerini korumak ve mahremiyetini ihlâl etmekten kaçınmakla yükümlüdür.

Konut Dokunulmazlığı Hakkı: Anayasa’nın 21’inci maddesinde düzenlenen konut dokunulmazlığı hakkı; kimsenin konutuna dokunulamayacağı, hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca görülen durumlarda kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça kimsenin konutuna girilemeyeceği, arama yapılamayacağı ve eşyalara el konulamayacağı hükmünü içermektedir. Kişinin işyeri de konut dokunulmazlığı hakkı kapsamında koruma altındadır³¹. Özellikle vergi

³¹ Mine Uzun Çam, “Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı El Koyma Yetkisi”, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 4, 2017, s. 184.

denetimlerinde vergi idaresi yetkililerinin, mükellefin konut dokunulmazlığı hakkına saygılı davranması ve ihlâl etmemesi anayasal bir zorunluluktur.

1.1.2.1.2. Kanun

Kanun, yasama yetkisinin verildiği organlar tarafından çıkarılan belgelerdir. Bu yetki ülkemizde, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne verilmiş olup bir başka organa devredilmesi mümkün değildir (Any. m.7). Kanunlar, anayasa ile belirlenmiş nitelik ve usullere göre hazırlanarak yürürlüğe girer ve yürürlükte kaldıkları süre boyunca toplum içinde uyulması zorunlu olan metinlerdir. Kanunlar; sürekli, genel ve soyut hukuk normlarıdır. Diğer bir ifadeyle kanunlar, aynı nitelikteki olay örgüsünü ve kişileri kapsamaktadır. “Anayasanın üstünlüğü ilkesi” gereğince kanunlar, anayasaya aykırı olmamakla birlikte anayasanın belirlediği kurallar çerçevesinde yürürlüğe konulmalı ve uygulanmalıdır (Any. m.11).

Başta mülkiyet hakkı olmak üzere pek çok temel hak ve hürriyete müdahale eden vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin kanunla yapılması gereği/verginin kanuniliği ilkesi, yukarıda açıklanmıştı. Gerek genel bir kanun niteliğindeki Vergi Usul Kanunu, gerek özel vergi kanunları ele alındığında Anayasa'nın 73/3'üncü maddesi gereğince çıkartıldıkları, bir başka deyişle kaynağını Anayasa'dan aldıkları söylenebilir.

Mükellef hakları açısından bakıldığında, mükellef haklarını müstakil olarak düzenleyen bir kanun ya da herhangi bir kanun içinde müstakil bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte “mükellef hakları” içinde sayılan pek çok hakkın başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere çeşitli kanunlarımızda yer aldığını söylemek mümkündür. Vergi mevzuatı içinde dağınık halde bulunan bu düzenlemelerin tek bir kaynakta/kanunda yer alması gerektiğine dair görüşler öteden beri dile getirilmektedir³². Nitekim 2016 yılı başlarında kamuoyuna açıklanan Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı'nda “Mükellefin Hakları” başlığı altında düzenlenen genel ve özel hakların büyük bir kısmının hâlihazırda Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlarla düzenlenmiş olduğu söylenebilir. Aşağıda, mükellef haklarına ilişkin bazı kanun hükümleri genel olarak ele alınmıştır.

³² Gerçek ve diğerleri, s. 239; Okan Atak, **Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef haklarının Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s. 179.

Vergi Usul Kanunu: Vergi, resim ve harçların tahsil aşamasına kadar yürütülmesi gereken süreci başta olmak üzere, vergilendirmeye dair genel usul kurallarını düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bulunan ve mükellef haklarının kaynağı olarak sayılabilecek hükümler şu şekilde sıralanabilir: İspat hakkı (m. 3), vergi mahremiyeti hakkı (m. 5), mücbir sebeplerin varlığı, ölüm ya da zor durum hallerinde sürelerin uzaması (m. 15, m. 16, m. 17), fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin mükellefe red ve iadesi (m. 112/4), vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin mükellefe red ve iadesi (m. 122/5), zamanaşımı (m. 113), vergi hatalarının düzeltilmesini talep hakkı (m. 122) vergi hatalarının düzeltilmesi talebinin reddi halinde şikâyet yoluyla müracaat hakkı (m. 124), vergi denetiminde sahip olunan haklar (m. 129, 131, 132, 136, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 148), idarenin yanılması veya görüş değiştirmesi hallerinde cezalandırılmama hakkı (m. 369), pişmanlık dilekçesi verme hakkı (m. 371), mücbir sebeplerin bulunması halinde cezalandırılmama hakkı (m. 373), ceza zamanaşımı (m. 374), vergi kabahatlerine verilen para cezalarında indirim talebinde bulunma hakkı (m. 376), uzlaşma/uzlaşma talebinde bulunma hakkı (Ek m. 1), karşılıklı anlaşma usulüne başvurma hakkı (Ek m. 14), vergi mahkemesinde dava açma hakkı (m. 377), vergi idaresinden izahat isteme hakkı (m. 413).

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun: 6183 sayılı bu kanun, devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar başta olmak üzere çeşitli kamu alacakları ile fer'ilerinin tahsilini düzenler. Bu Kanun'da bulunan ve mükellef haklarına kaynak olarak sayılabilecek hükümler şu şekilde sıralanabilir: İhtiyaten haczedilen mallara karşı teminat gösterme hakkı (m. 14), ihtiyati hacze karşı dava açma hakkı (m. 15), ihtiyati tahakkuka karşı dava açma hakkı (m. 20), tecil talebinde bulunma hakkı (m. 48), ölüm halinde icra takibinin geri bırakılması (m. 50), ödeme emrine karşı dava açma hakkı (m. 58), haczedilmesi yasaklanan mallar (m. 70), haczin kaldırılmasına dair düzenlemeler (m. 74/A), tahsil zamanaşımı (m. 102), doğal afetler sebebiyle borcun terkin edilmesi (m. 105), mahremiyet hakkının korunması (m. 107).

İdari Yargılama Usulü Kanunu: 2577 sayılı bu kanun, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacak kuralları düzenleyen bir usul kanunudur. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için idari yargı mercilerinin görevlendirilmesi nedeniyle bu Kanun'un pek çok hükmü mükellefin hak arama hürriyeti bağlamında mükellef

hakları ile ilişkilidir. Bu konuda Kanun'un; idari davaların açılması (m. 3), tahakkuk sürecindeki vergilendirme işlemlerine karşı dava açılması halinde yürütmenin kendiliğinden durması (m. 27/4), mahkeme kararlarının vergi idaresi tarafından gecikmeksizin uygulanması (m. 28/1), önceden ödenmiş olan vergi ve/veya cezaların geri ödenmesine dair mahkeme kararları başta olmak üzere, vekâlet ücreti ve yargılama giderlerinin mükellefe ödenmesine dair kararların otuz gün içinde uygulanması zorunluluğu (m. 28/2), mahkeme kararının tebliğ tarihi ile vergi idaresinin ödeme tarihi arasındaki sürede tecil faizi oranında faiz ödenmesi (m. 28/6) hükümleri öncelikli olarak sayılabilir.

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu: 4982 sayılı bu kanunun amacı; “demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek” (m. 1) olarak ifade edilmektedir. Mükellefler de bu Kanun hükümlerinden yararlanarak vergi idaresine başvurmak suretiyle, kendileri veya faaliyet alanlarıyla ilgili bilgileri talep edebilirler.

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu: 6328 sayılı bu kanununa göre “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” (m. 1) amacıyla kurulmuştur. Mükellefler de bu kuruma başvurarak, vergi idaresinin işlem ve eylemleri ile tutum ve davranışlarını şikâyet etme hakkına sahiptirler.

Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun: 3071 sayılı bu kanuna göre “Türk vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne ve yetkili makamlara yazı ile başvurma hakları” bulunmaktadır (m. 1). Mükelleflerde bu Kanun hükümlerinin ışığında, vergi dairesi ile aralarında oluşan anlaşmazlıkların giderilmesi için şikâyetlerini dilekçe ile bildirme hakkına sahiptirler.

1.1.2.1.3. Uluslararası Anlaşmalar

Günümüzde ekonomik, teknik ve ticari alanda değişiklikler söz konusu olmakla birlikte uluslararası alanda da pek çok değişiklik meydana gelmiştir. Değişen ve gelişen koşullar karşısında ülkeler, yabancı ülkelerle ve kuruluşlarla

anlaşmalar yapmaları zorunlu olmuştur. Buradan hareketle, uluslararası anlaşmaların anayasalarda düzenlenmesine ihtiyaç duyulmuştur³³. Anayasanın 90'ıncı maddesinde düzenlenen ve usulüne uygun olarak yürürlüğe giren anlaşmalar kanun hükmündedir. Türkiye Cumhuriyeti'nin uluslararası ve uluslararası kuruluşlara katılımı ile ilgili olarak anayasal ilke sonucu kabul edilen usulüne göre yürürlüğe giren anlaşmaların vergilerle ilgili hükümlerine de değinilmiştir (Any. m.90).

Uluslararası anlaşmalar, ülkelerin vergi kanunlarını “mülklik” ya da “şahsılık” ilkelerinden birini ya da ikisini aynı anda uygulayamıyor olmasından kaynaklanan çifte vergilendirmenin engellenmesi amacı ile yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında devletler, vergilendirme yetkisini sınırlandıran anlaşmalar yapmaktadırlar. Bu anlaşmalar, iki ya da çok taraflı olabilmektedir³⁴.

Mükellef haklarının düzenlenmesine yönelik kaynak olan uluslararası anlaşmalar, pek çok ülkenin vergi kanunlarına kaynaklık etmektedir. Mükellef haklarının korunması, uluslararası alandaki çifte vergilendirmenin önlenmesi, insan hakları sözleşmeleri ve ekonomik bütünleşme anlaşmaları insan haklarının güvence altına alınmasıyla sağlanmıştır³⁵.

Vergilendirmeye ilgili doğrudan veya dolaylı olarak pek çok uluslararası anlaşma bulunmaktadır. Bu uluslararası anlaşmalar; çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması, Gümrük Birliği ve Avrupa Birliği'yle uyum aşamasında yapılan düzenlemelerdir³⁶.

Uluslararası anlaşmaların, genellikle çifte vergilendirmenin önüne geçilmesiyle ilgili olduğuna değinilse de aslında, konunun altında yatan pek çok gerekçe vardır. Bu gerekçeler ise; idareler arası bilgi paylaşımının yaygınlaştırılması, vergi kanunlarının uyumlaştırılması, vergi kaçakçılığının ya da vergiden kaçınmanın engellenmesi ve uyuşmazlıkların kolayca çözüme ulaştırılmasıdır³⁷.

OECD'de yayımlanan bilgi paylaşımına ilişkin sözleşmede mükellef haklarının korunması bakımından, yalnızca sözleşmede belirtilen makamlarla bilgi

³³ M. Kâmil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s. 38.

³⁴ Karakoç, 2020, ss. 58-59.

³⁵ Güneş Çetin Gerger, **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 31.

³⁶ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Beta Basın Yayın, İstanbul, 2020, s. 27.

³⁷ Karakoç, 2020, s. 59.

alışverişinde bulunulabilecek ve yalnızca belirtilen amaca yönelik kullanılacaktır. Böylelikle, mükelleflere ilişkin bilgi gizliliği de ihlal edilmemiş olacaktır³⁸.

1.1.2.2. Tali Kaynaklar

Tali kaynaklar; yeni bir vergi normu çıkarmayan ancak uygulamalara ışık tutan kaynakları ifade etmektedir³⁹. Bu tali kaynaklar mükellef hakları bildirimleri/beratları ve idari düzenlemelerdir.

1.1.2.2.1. Mükellef Hakları Bildirimleri/Beratları

TDK'nin tanımına göre bildirim; beyanname, berat ise devlet tarafından bir haktan yararlanmak için verilen belgeyi ifade etmektedir. Mükellef Hakları Bildirimleri, vergi uygulamalarına ışık tutan ancak yeni vergi normu üretmeyen kaynakların başında gelmektedir. Bu nedenle de tali kaynaklar arasında yer almaktadır. Mükellef Hakları Bildirimleri birçok ülkede yayımlanmakta ve benzer hükümler içermektedir. Ülkemizde Mükellef Hakları Bildirgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2006 yılının Şubat ayında yayımlanmıştır⁴⁰.

Mükellef Hakları Bildirimlerinin mükellef odaklı yaklaşımı, mükelleflere kaliteli ve idari sorumluluk alan bir perspektifle hazırlanmasını sağlamıştır. Asıl amaç, mükelleflerin hakları ve bunların korunmasının açıkça ifade edilerek vergi idaresine yönelik bir güven oluşturmaktır. Bu güvenin oluşturulmasına temel teşkil eden haklar; gizlilik, bilgi edinme, yardım ve hukuki dinlenilme, itiraz, özel hayatın gizliliği, net ödeme tutarının bilinmesi gibi haklardır. Bu haklar sayesinde vergi idaresi ile mükellefler arasında güvene dayalı bir ilişki sağlanabilecektir. Aynı şekilde yine bu hakların mükellefin yükümlülüğünü de kapsadığını söyleyebiliriz. Çünkü mükelleflerin hak sahibi olabilmelerinin en temel yolu vergi yükümlülüğünün sistematik bir şekilde yerine getirilmesiyle gerçekleşebilecektir⁴¹. Böylece, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının artırılması da planlanmaktadır.

³⁸ OECD, **Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters**, 2011, s. 11. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf> , (Erişim Tarihi: 01.08.2022).

³⁹ Karakoç, 2020, s. 76.

⁴⁰ **Gelir İdaresi Başkanlığı**, <https://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari> (Erişim Tarihi: 18.04.2022).

⁴¹ Selda Aydın, "Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler; Mükellef Hakları Bildirimleri ve Beratları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 212, 2006, ss. 32-35.

Tablo 1: Türkiye Mükellef Hakları Bildirgesi

• “Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.	• Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.
• Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.	• 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.	• Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.
• Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.	• Şikâyetlerinizi 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.	• Sürekli olarak kendimizi yenileyerek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.”

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari-bildirgesi> (Erişim Tarihi: 18.04.2022).

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan Mükellef Hakları Bildirgesi, Tablo 1’de yer aldığı şekilde yayımlanmıştır. Gelir İdaresi personelinin hizmet alan kişilere karşı saygılı bir üslup kullanma zorunluluğu, Gelir İdaresi memurlarının mükellefe karşı dürüst olmaları gereği ve mükelleflere kaliteli bir hizmet sunma yükümlülüğü gibi düzenlemeler, Türk Gelir İdaresi’nin mükellef odaklı yaklaşımının açık göstergeleri olarak öne çıkmaktadır.

1.1.2.2.2. İdari Düzenlemeler

Yürütme organı, Cumhurbaşkanlığı Kararı, yönetmelik, tebliğ ve benzeri araçlarla mükellef haklarına ilişkin düzenlemeler yapmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın çıkardığı birçok genel tebliğde bulunmaktadır. İdare, bütün bu

düzenlemeleri anayasal ve vergi kanunlarının sınırları dâhilinde kullanmalıdır. İdari düzenlemelerin incelenmesine geçmeden önce iyi yönetim hakkı kavramından söz etmekte fayda vardır. İyi yönetim, kişinin, insan onuruna yakışan bir muameleye tabi tutulduğu, haklı ve makul düzeyde olan her şekilde beklentisinin karşılandığı, daima yanında olduğunu hissettiği ve kendisine güvendiği şeffaf bir yönetimi ifade etmektedir⁴². İyi yönetim hakkı, bireysel hak olarak kabul edilmesinin yanı sıra diğer temel hak ve özgürlüklerden bağımsız olması ile insan hakları hukukunda yeni bir gelişme yaşandığını göstermektedir⁴³. Bu hak Avrupa Birliği Hukuku'nda ilk kez bahsedilmiş olup, Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nın 41'inci maddesinde düzenlenmiştir⁴⁴.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik: 28101 sayılı Yönetmelik, Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesi ile I. Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228'inci maddesine dayandırılarak düzenlenmiştir. Bu yönetmeliğin amacı; vergi incelemeleri sırasında uyulacak usul ve esasları düzenlemektir (m. 1). Yine sözü edilen yönetmelikte yer alan mükellef haklarıyla ilişkili hükümlere sırasıyla aşağıda değinilecektir. İşe başlamadan önce fotoğraflı kimlik ibrazı isteme hakkı (m. 10/1), mükellefin yazılı talebi doğrultusunda inceleme işyerinde yapılmasını isteme hakkı (m. 13/5), incelemenin resmi saatler dışına taşmamasını isteme hakkı (m. 14/1), en önemlilerinden biriside vergi mahremiyeti hakkıdır (m. 15).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği: 23600 sayılı Yönetmeliği, Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesine dayanılarak hazırlanmış olup, Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya İlişkin Usul ve Esaslarını belirlemek amacıyla düzenlenmiştir (m. 1-3).

⁴² Bahtiyar Akyılmaz, "İyi Yönetim ve Avrupa İyi Yönetim Yasası", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2, 2003, s. 149.

⁴³ Selman Karakul, "İyi Yönetim ve İnsan Hakları İlişkisi Üzerine Değerlendirmeler", **Ombudsman Akademik Dergisi**, Özel Sayı: 1, 2018, s. 42.

⁴⁴ Madde 41- İyi Yönetim Hakkı.

"1. Herkes, işlerin, Birliğin kurum ve kuruluşlarınca, tarafsız ve adil bir şekilde ve makul bir süre içinde görülmesi hakkına sahiptir.

2. Bu hak şunları içerir:

-herkesin, kendisini olumsuz şekilde etkileyecek önlemler alınmadan önce, görüşlerinin dinlenmesi hakkını;

-herkesin, kendi dosyasına ulaşabileceği ve meşru gizlilik çıkarlarına, aynı zamanda da ticari sırlarına saygı gösterilmesini;

- idarenin, kararlarına karşın gerekçesini belirtmesidir.

3. Herkes, topluluğun görevlerini yerine getirdikleri süre boyunca açılan her türlü zararı, topluluğun üye devletlerinin yasasında ki ortak ilkelere tazmin ettirilir.

4. Herkes, anlaşmada bulunan dillerden birisiyle yazı gönderebilir ve aynı dilde cevap verilmesini bekleyebilir."; **Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesi**, <https://www.avrupa.info.tr/tr/avrupa-birligi-temel-haklar-bildirgesi-708>, (Erişim Tarihi: 01.08.2022).

Bu yönetmelikte öne çıkan mükellef hakları ise uzlaşma talebinde bulunma hakkı (m. 7) ve dava açma hakkı (m. 13) olarak sayılabilir.

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik: 28601 sayılı Yönetmelik, 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'na dayanılarak düzenlenmiştir (m. 2). Kamu Denetçiliği Kurumu kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmanın yanı sıra insan haklarına dayanan adalet anlayışı içinde, idarenin her türlü eylem ve işlemleriyle tutum ve davranışlarını; hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden ve iyi yönetim ilkelerini gözeterek incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere kurulmuştur. Yönetmelik, gerçek ve tüzel kişiler tarafından Kamu Denetçiliği Kurumu'na yapılacak şikâyetlerin çalışma usul ve esaslarını düzenlemektedir (m. 1).

Yönetmelik' in 6'ncı maddesinde iyi yönetim ilkelerine yer verilmiştir. Bu ilkeler; kanunlara uygunluğu, ayrımcılığın engellenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmaması, tarafsızlık, eşitlik, kazanılmış hakların korunuyor olması, savunma, dinlenilme, bilgi alma, makul sürede karar verme, gerekçeli karar ve karara karşı başvuru yollarının gösterilmesidir. Görüldüğü gibi; iyi yönetim ilkelerinden pek çoğu mükellef haklarıyla doğrudan bağlantılıdır⁴⁵.

1.2. MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI

Mükellef haklarının bir sistem dâhilinde sınıflandırılmasının önemi oldukça fazladır. Mükellef hakları, sistemli olarak düzenlendiğinde mükelleflerin hem vergiye gönüllü uyumları artmakta hem de işleri kolaylaşmaktadır. Çünkü karmaşık olan hukuk sisteminde mükelleflerin işlerini kolaylaştırmak, haklarını daha ayrıntılı inceleyebilmeleri, anlayabilmeleri ve sistemli çalışmalar yapabilmeleri için Mükellef haklarının sınıflandırılması oldukça önemli bir etkiye sahiptir⁴⁶.

Vergi hukuku literatüründe mükellef haklarının çoğunlukla iki ana başlık altında toplandığı görülmektedir. Bunlardan ilki, vergi mükelleflerinin “vatandaş” olmasından kaynaklanan ve genel kanunlardan doğan haklardır ki, bunlar “genel haklar” olarak adlandırılmaktadır. Diğerleri ise “özel haklar” olarak adlandırılan ve

⁴⁵ Mine Uzun Çam, *Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu*, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2021, s. 152.

⁴⁶ Gerçek ve diğerleri, s. 69.

vergi kanunlarının uygulanması sırasında mükelleflerin karşılaştıkları özel durum ve işlemlerde sahip olunan hakları ifade etmektedir⁴⁷.

1.2.1. Genel Haklar

Dayanağı kanun olan ve bireylerin “vatandaş” olmasından kaynaklanan haklara “mükellefin genel hakları” denilmektedir. Bu genel hakların kullanımı sırasında mükelleflerin herhangi bir önceliği bulunmamaktadır⁴⁸. Genel haklar, öncelikle vergi mevzuatında yer alan, insan hakları ile ilişkili ve mükellefiyetten kaynaklı hak ve özgürlükleri ifade etmektedir⁴⁹. Diğer bir deyişle bu haklar bütün mükellefler için geçerli olup, aynı zamanda güvence niteliği de taşımaktadır. OECD tarafından yapılan çalışmalarda, ülkelerin kanunlarında mükellefler için genel hakların öncelikli olarak korunduğu dile getirilmiştir. Genel mükellef hakları; adil, eşit ve saygılı hizmet alma, bilgi, başvuru, mükellef bilgilerinin gizliliği, temsilci kullanma, özel hayatın gizliliği, belirlilik hakkı ve kamu denetçisine başvurma hakkıdır⁵⁰.

1.2.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Görme Hakkı

Adil, eşit ve saygılı hizmet görme hakkı; vergi idaresi personeline, mükellefe adil, eşit ve saygılı davranması gerektiğini somut bir hukuk kuralı haline getirmiştir. Eşitlik, ayrımcılığa uğramama gibi anayasal ilkelere dayanan adil, eşit ve saygılı hizmet görme hakkı, aynı zamanda iyi yönetim hakkının da bir gereğidir. Vergi hesaplamaları yapılırken mükelleflerin özel durumları göz ardı edilmeden adil ve eşit davranılmalıdır⁵¹.

Vergi yükünün adaletli dağıtılmasından sorumlu olan devletin, mükelleflere adil ve eşit vergi yükü yüklemesi, kimseyi ayrımcılığa tâbi tutmaması, bir başka

⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf> (Erişim Tarihi: 04.11.2021).

⁴⁸ Recep Kantekin, *Anayasa ve Yasalarımızda Mükellef Hakları Trabzon – Ortahisar Örneği*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2019, s. 28.

⁴⁹ Hande Emiroğlu, *Teori ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2011, s.55.

⁵⁰ Gerçek ve diğerleri, s. 70.

⁵¹ Kükrer, s. 55.

deyişle, hak etmeyen kişiye vergi avantajı sağlanmaması ve hak eden kişiye avantajlı vergilendirme işlemleri yapması zorunludur (AnyM. 10). Benzer şekilde, Anayasa'nın kanun önünde eşitlik ilkesi gereğince, vergi idaresi tarafından mükelleflere farklı uygulamalar yapılmamalı, hiç kimse ayrımcılığa uğratılmamalıdır.

1.2.1.2. Bilgi Alma Hakkı

Mükellefler, vergi sistemi hakkında genel ya da kendileri ile ilgili özel bilgiler edinmek isteyebilirler⁵². Bu bilgilerin en doğru kaynaktan edinilebilme imkânı sağlayan bilgi alma hakkı, mükellefler açısından oldukça önemlidir. Mükellefler, vergi uygulamaları açısından tereddüt ettikleri ve mevzuatta açıkça belirtilmeyen konularda Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesi gereğince izahat (açıklama) isteyebilirler.

Gelir İdaresi Başkanlığı, mükellefin istediği izahatı özelge ile cevaplayabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler açısından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler yayımlayarak da açıklamada bulunabilir (VUK. m. 413/2). Sirkülerler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümlere uyulmak şartıyla özalgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet ortamında yayımlanır (VUK. m. 413/5). Sirküler ve özalgelerin yayımlanması, idarenin, vergi hukuku kurallarını nasıl yorumladığı ve uyguladığı hakkında diğer mükelleflere de ışık tutmaktadır.

1.2.1.3. Dilekçe Hakkı

Dilekçe hakkı, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların vergi idaresi içerisinde çözümlenmesi, diğer bir ifadeyle idarenin kararını gözden geçirmesi için kullanılabilecek bir haktır⁵³. Mükellefler dilekçe haklarını üç farklı yol ile kullanabilmektedirler. Mükelleflerin kendileriyle ilgili vergileme bakımından bir

⁵² Şenyüz ve diğerleri, s. 144.

⁵³ Doğan Gökbel, **Mükellef Hakları**, Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2019, s. 40.

sonuca varan işlem yapmalarını talep edebilmeleri, bu çerçevede kullanabilecek ilk yoldur. Mükellefler, aynı zamanda kendileri hakkında da bilgi talep edebilirler⁵⁴.

Dilekçe hakkı kapsamındaki diğer bir yol ise, şikâyet veya itiraz ederek mükelleflerin idari aşamada çözüm yollarına başvurmalarıdır. Ancak mükelleflerin bu yolları sırasıyla takip etmesi gerekliliği bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle; mükelleflerin, kararların tekrardan incelenmesini talep etmesi, yargısal yola başvuru hakkını yok saymamaktadır. Mükellefler, yargı yoluna ikinci yol olan idari aşamadan önce ya da sonra gidebilirler. Ayrıca, mükelleflerin idare önünde dinlenilmesi oldukça önemlidir.

Son olarak, yargı yoluna başvurma bu hak kapsamında üçüncü yol olarak değerlendirilmektedir. İdari çözüm yollarına başvurulmaksızın ve-veya uyuşmazlığın idari yolla çözülmemesi durumunda, dilekçe hakkının üçüncü yolu olarak yargıya başvurulabilir⁵⁵. Anayasa'nın 36'ncı maddesinde düzenlenen hak arama hürriyetinin de gereği olarak, mükellefler idari çözüm yollarına başvurmadan önce ve/veya sonra vergi idaresinin işlem ve eylemlerine karşı yargı yoluna gidebilirler.

Vergi mükelleflerinin yargısal başvuru hakları ile ilgili olarak ihtiyaç duyulabilecek bilgilere tümüyle sahip olmaları gerekir. Öncelikle mükelleflerin hangi yargı organına başvurmak zorunda oldukları, idari çözüm yolu bulunup bulunmadığı, başvuru süreleri ve benzeri bilgiler erişebilir olmalıdır⁵⁶.

1.2.1.4. Mükellefe İlişkin Bilgilerinin Gizliliği Hakkı

Vergi idaresi yetkisi gereği mükellefle ilgili birçok bilgiye sahip olmaktadır. Ancak bu bilgileri yalnızca kanunlarda belirtilen durumlar veya amaçlar için kullanabilir. Mükelleflerle ilgili bu bilgilerle hiç kimseye ya da hiçbir kuruma bilgi aktarımında bulunulamaz⁵⁷.

Mükellefler, bilgilerin gizliliği hakkı sayesinde vergi idaresinde bulunan bilgilerinin ifşa edilmeyeceğinin ve bu kuralı ihlâl eden görevlilerin yaptırıma uğrayacağını bilincindedirler. Vergi idaresinde bulunan bilgiler yalnızca verginin

⁵⁴ Adnan Gerçek, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 209, 2006, s. 140.

⁵⁵ Alper İnan, **Türkiye' de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008, s. 142.

⁵⁶ Gökbel, s. 45.

⁵⁷ Gerçek, s.141.

tarhı ve tahsili konusunda kullanılabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesine⁵⁸ göre, kimlerin mükellefle ilgili bilgi sahibi olacakları ve bu bilgilerin hangi sınırlar içinde kullanılabileceği açıkça belirtilmiştir. Vergi idaresi yetkilisinin görevinden ayrılması durumunda dahi mükellefin gizliliği kurallarına riayet etmesi zorunludur. Mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği hakkını ihlâl edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu madde hükümlerine göre cezalandırılır (VUK.m.362).

Bu hak kapsamında mükellefler ayrıca, vergi idaresine giderek kendileriyle ilgili bilgi isteyebilir, bilgilerin doğru olup olmadığını öğrenmek için kontrol sağlayabilir ve yanlışlık olması durumunda doğruluğunu kanıtlayarak değiştirebilirler⁵⁹. Mükellefe tanınan bu imkân, yukarıda açıklanan dilekçe hakkının bir gereğidir.

1.2.1.5. Temsilci Kullanma Hakkı

Mükellefe ait genel haklardan bir diğeri ise temsilci kullanma hakkıdır. Temsilci; "birinin ya da bir topluluğun haklarını gözeten ve görevlerini onlar adına yapan kişi" olarak tanımlanmaktadır⁶⁰. Vergi idaresi ile herhangi bir uyuşmazlık halinde kişinin bizzat idareye başvurabilmesinin yanı sıra bir temsilci kullanabilme hakkı da bulunmaktadır⁶¹. Mükelleflerin, mali müşavir veya avukatlar başta olmak üzere herhangi bir kişiyi temsilci olarak tayin etmeleri mümkündür.

Temsilci tayin etmek isteyen mükellef, bu iradesini vergi idaresine açıkça bildirmeli, temsilcinin kimlik bilgilerini içeren imzalı belgeyi kimliği ile birlikte kuruma sunmalıdır⁶². Temsilci tayinine ilişkin bu yazılı ve açık rıza beyanı,

⁵⁸Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi mahremiyeti" başlıklı 5'inci maddesi:

"Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırsalar dahi devam eder."

⁵⁹ Emiroğlu, s. 59.

⁶⁰ TDK, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 05.04.2022).

⁶¹ Emiroğlu, s. 59.

⁶² Kükrer, s. 61.

temsilcinin mükellefe ilişkin tüm gizli bilgilere erişecek olması rızaya dayanmaktadır⁶³.

Mükellefin temsilci kullanma hakkından yararlandığı durumlarda temsilciler, beyanname hazırlama ve beyanname verme, faaliyete ilişkin raporları inceleme ve değerlendirme, tarhiyata itiraz etme ve uyuşmazlıkların idari yolla çözülmesi için idareye başvuru gibi pek çok konuda mükellefin iş ve işlemlerini yapabilirler⁶⁴. Uyuşmazlıkların çözümü için yargı yoluna başvuru halinde ise Avukatlık Kanunu'nun 35'inci maddesi⁶⁵ gereğince, mükellef sadece avukat ile temsil edilebilir.

1.2.1.6. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Mükelleflerin, genel haklarından biri de özel hayatın gizliliği hakkıdır. Bu hak, Anayasa'nın 20'nci maddesinde düzenlenmiş olup, herkesin şahsi ve aile yaşamlarına saygı duyulmasını talep etme hakkına sahip olduğunu ifade eder. Özel hayatın gizliliği hakkı gereğince devlet, özel ve aile yaşamının gerektirdiği gizliliğe önem vermek, bu hususta hem kamu kurum ve kuruluşlarının hem de özel hukuk kişilerinin bu hakkın sınırlarına uygun davranmasını sağlamak zorundadır.

Mükellef hakları özeline bakıldığında, vergilendirme ile ilgili işlemlerin pek çoğunda özel hayata müdahale edebilecek durumlar söz konusu olduğu görülmektedir. Özellikle vergi denetim yollarının kullanıldığı durumlarda yetkili merciler tarafından üzeri, evi ve iş merkezi aranan mükellefin özel hayatın gizliliği hakkı kapsamında yer alan ticari, mesleki ve yahut gizli bilgileri de elde edilebileceğinden, mükellefle ilgili bu bilgilerin herhangi bir şekilde paylaşılması yasaklanmıştır⁶⁶.

⁶³ Emiroğlu, s. 59.

⁶⁴ Kükrer, s. 61.

⁶⁵ Avukatlık Kanunu'nun "Yalnız avukatların yapabileceği işler" başlıklı 35'inci maddesi: "Kanun işlerinde ve hukuki meselelerde mütalaa vermek, mahkeme, hakem veya yargı yetkisini haiz bulunan diğer organlar huzurunda gerçek ve tüzel kişilere ait hakları dava etmek ve savunmak, adli işlemleri takip etmek, bu işlere ait bütün evrakı düzenlemek, yalnız baroda yazılı avukatlara aittir.

Baroda yazılı avukatlar birinci fıkradakiler dışında kalan resmi dairelerdeki bütün işleri de takip edebilirler."

⁶⁶ Şenyüz ve diğerleri, s. 146.

1.2.1.7. Vergilemede Belirlilik Hakkı

Vergilendirmede belirlilik hakkı, mükelleflerin yürüttüğü faaliyetlerin vergilemeyle ilgili sonuçlarının önceden tahmin edilebilir olmasını ifade eder. Aynı zamanda belirlilik hakkı, vergisel işlemlerde istikrar ilkesinin de bir yansımasıdır⁶⁷. Belirlilik hakkı, sonuçların önceden tahmin edilebilirliği nedeniyle mükellefin güvenini arttırdığı gibi, öngörülebilir olması da mükellefe gelecekle ilgili planlar yapmasında imkân verir⁶⁸. Bu durum mükelleflerin korunduğunun ve hukuki güvenliğinin bulunduğu bir göstergesidir⁶⁹.

Mükellefler ve idare açısından vergi miktarının, zamanının, konusunun, hangi usul ve esaslara göre şekilleneceğinin, önceden belirli ve kesin olması “verginin belirliliği” ilkesinden kaynaklanır⁷⁰. Vergi kurallarının yazılı olarak yayımlanması, geçmişe dönük etkisinin olmaması, anlaşılır ve açık olması, birbiriyle çelişen kurallar içermemesi, özetle vergiyle ilgili hukuki düzenlemelerin açık, net ve anlaşılır olması gereği hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukukuna özgü boyutunu teşkil eder⁷¹.

1.2.1.8. Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı

Vergi idaresinin işleyişiyle ilgili olan şikâyetleri inceleyen Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK) , ülkemizde 2012 yılında Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunuyla⁷² kurulmuştur. Bu kurumun en temel amacı, mükelleflerin bakış açısıyla, yaşanan sorunlara çözüm önerisi sunmaktır. Mükellefler açısından olumlu bir etkiye sahip olan bu kurumun hem mükellef haklarını koruduğu hem de idarenin işleyişiyle ilgili denetleme yapan kurum olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Kamu Denetçisi Kurumu Kanunu’nda yer alan 5’inci madde hükmüne göre; idarenin hukuka uygunluğunun denetlenmesi, idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetlerinin incelenmesi ve idareye danışmanlık yaparak önerilerde bulunulması bu kurumun görevlerindendir.

⁶⁷ Kükrer, ss. 65-66.

⁶⁸ Orçun Avcı, **Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri**, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 141.

⁶⁹ Gerçek, s. 140.

⁷⁰ Şenyüz ve diğerleri, s. 146.

⁷¹ Gökbel, ss. 45-47.

⁷² 14/6/2012-6328, R.G. 29/6/2012-28338.

1.2.2. Özel Haklar

Vergi mükelleflerinin, kanunların uygulandığı süreçte karşılaştıkları bazı özel durumlar bulunmaktadır. Bu işlemler ve özel durumlar sürecinde mükellefin yalnızca ilgili konuya yönelik olarak faydalanabildiği uygulamalara “mükellefin özel hakları” denilmektedir. Genel haklar tüm mükellefler için geçerli olmasına rağmen, özel haklar yalnızca ilgili mükellefin ilgili vergisel işlemlerinde geçerlidir. Mükellefin sahip olduğu özel haklar; vergilendirme sürecindeki, verginin tahsili aşamasındaki, idari çözüm yolları sürecindeki, yargılama sürecindeki ve çalışmanın asıl konusu olan vergi denetimi sürecindeki özel haklar olarak ayırmak mümkündür⁷³.

1.2.2.1. Vergilendirme Sürecindeki Haklar

Vergilendirme, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden itibaren başlayan ve verginin tahsiline kadar çeşitli aşamalardan geçilmesi gereken bir süreci ifade etmektedir. Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşan vergilendirme sürecinde vergi idaresince yapılan işlem ve eylemlere karşı mükelleflerin kullanabilecekleri çeşitli haklar bulunmaktadır. Bu haklar, pek çok ülkenin vergi mevzuatında da yer almaktadır⁷⁴.

1.2.2.1.1. İhtirazî Kayıtlı Beyanname Verme Hakkı

Türk Vergi Hukuku’nda ihtirazî kayıtlı beyanname vermekle ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. İhtirazî kayıtlı beyandan, yalnızca Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesinde bahsedilmiştir. İlgili madde hükmüne ek olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27’nci maddesinde ve vergi daireleri işlem yönergelerinde de bahsedildiğinden yasal dayanağı bulunduğunu söyleyebiliriz⁷⁵.

Mükellefler ya da vergi sorumluları tarafından ihtirazî kayıtlı verilebilen beyanlar, tahakkuk fişi ile yapılır. Tahakkuk fişi ile yapılan vergiler vadesinde ödenmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 378’inci madde hükmüne göre, mükellefler beyan ettikleri matrahlara bu matrahlar üzerinden tarh olunan vergilere dava

⁷³ Gerçek, ss. 132-133.

⁷⁴ Gerçek ve diğerleri, s. 85.

⁷⁵ Bkz. İdari Yargılama Usulü Kanunu 27. madde; Bkz. Vergi Usul Hukuku Kanunu 112. madde.

açamazlar. Eğer mükellef bu kuraldan emin değil ise dava hakkını saklı tutabilmek amacıyla “ihtirazi kayıt” koyabilir. Mükellef bu açıdan beyanname vermediğinden oluşacak sonuçlarına karşı kendini koruyarak, dava açma hakkına da sahip olmuş olacaktır. Mükellefe tarh edilen vergiye karşı tahsilât durmamakla birlikte yürütmenin durdurulmasını talep edebilirler. Mahkeme ise şartların uygun olması durumunda yürütmeyi durdurabilir⁷⁶. Aynı zamanda dava sonucunda mükellef haklı bulunur ise vadesinde ödedikleri vergileri geri alırlar. Eğer mükellef haksız bulunursa, temyize gönderebilir⁷⁷.

1.2.2.1.2. Pişmanlık ve Islah Müessesesinden Yararlanma Hakkı

Pişmanlık ve ıslah, beyana dayalı olan vergilerde vergi kaybına yol açmaları ve bu nedenle de vergi ziyayı gerektiren fiilleri işleyen mükellefler ile bu eylemlerin işlenişine katılan kişilerin, bu durumdan pişman olmaları halinde yetkili makamlara dilekçeyle kendiliğinden haber verilmesini ve vergi ziyayı cezası kesilmemesini sağlayan bir uygulamadır. Bu düzenlemeyle beraber kanunlara aykırı olan bir duruma sebebiyet veren mükelleflere fırsat tanınmış olur. Bazı koşullarda vergi ziyayı cezasından vazgeçilir. Bu açıdan da mükelleflerin vergi idaresine kanuna aykırı eylemlerini bildirerek, kayıp ve kaçakların azaltılması hedeflenmektedir⁷⁸. Kanun koyucu kaçakçılık suçuna katılanları, iştirak edenleri ya da suça teşvik edenleri de bu kapsama almaktadır. Ancak, şartlar sağlanmaz ise kaçakçılık suçunu işleyenler için Vergi Usul Kanunu’nun 371’inci maddesinden hareketle iştirak hükümleri uygulanmaz. Mükelleflerin bu müesseseden yararlanabilmesi için bazı şartlar bulunmaktadır. Bu şartlar (VUK. m.371);

- Mükellef hakkında herhangi bir ihbar olmaması,
- İnceleme yapılan vergi türüne ilişkin suçun işlendiği belirlenmeden dilekçenin resmi kayda geçmiş olması,
- Mükellefin daha önce vermediği vergi beyanına ilişkin dilekçenin verildiği günden itibaren on beş gün içinde verilmesi,

⁷⁶ Kaneti ve diğerleri, s. 497.

⁷⁷ Refik Arıöz ve Sedat Alar, “İhtirazi Kaydın Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 302, 2013, ss. 86-88.

⁷⁸ **Gelir İdaresi Başkanlığı**, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergilerde_Pismanlikla_Beyan_Uygulamasi_Brosuru.pdf (Erişim Tarihi:02.08.2022).

- Eksik ya da hatalı verilen beyanın on beş gün içinde düzeltilmesi veya tamamlanması,
- Ödeme süresi geçen verginin gecikme zammı oranında hesaplanan pişmanlık zammı⁷⁹ ile birlikte on beş gün içinde ödenmesi gerekmektedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi yalnızca vergi ziyayı fiili için geçerli olup usulsüzlük fiilleri nedeniyle uygulanacak cezalar hakkında pişmanlık hükümleri uygulanamaz⁸⁰. Pişmanlık müessesesinin amacı, vergi idaresi tarafından henüz tespit edilmemiş ve belki de tespit edilemeyecek kaçakçılık fiillerinin mükellefin kendisi tarafından ortaya çıkarılması ve ziyaa uğratılan verginin tahsilinin sağlanmasıdır⁸¹. Kaçakçılık suçlarını işleyenlerin kendileri ilgili mercilere başvuru yaparak durumu anlattıklarında onlar için kamu davası açılamaz ve ceza hükmolunmaz⁸².

1.2.2.1.3. Tarh Zamanaşımından Faydalanma Hakkı

Tarh zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden itibaren verginin tarh ve mükellefe tebliğ edilme süreci ile ilgilidir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği (takvim yılı hesap dönemi olarak kabul edilen mükelleflerde yılbaşı, özel hesap dönemi belirlenen mükelleflerde ise özel hesap döneminin kapanmasını izleyen) yılın başından itibaren beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergi, zamanaşımına uğrar (VUK. m.114). Bu nedenle, süresi içinde tebliğ edilmeyerek zamanaşımına uğrayan vergi tarhı, mükellefler açısından bir koruma sağlamaktadır. Zamanaşımına uğrayan vergiler için mükellefin herhangi bir başvuru yapmasına gerek duyulmaz; zamanaşımı, vergi idaresi tarafından re'sen dikkate alınır (VUK. m.113).

⁷⁹ Pişmanlık zammı; gecikme zammı oranına göre belirlenmektedir. Pişmanlıkla beyanname verilen ve ödeme zamanı dolmuş olan bir verginin normal vergi tarihi ile ödendiği tarihte geçen ay sayısı ile o tarih için geçerli olan gecikme zammı oranının çarpılmasıyla oluşan tutara denilmektedir: Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2018, s. 289.

⁸⁰ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 50. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020, s. 139.

⁸¹ Burçin Bozdoğanoglu, “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar – Yaklaşımlar – Çözüm Önerileri”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2016, s. 159.

⁸² Uzun Çam, 2021, s. 217.

1.2.2.1.4. Mücbir Sebep, Zor Durum ve Yanılmadan Faydalanma Hakkı

Vergi uygulamalarında sürelerin önemli olmasının nedenlerinden biri, sorumlulukların zamanında gerçekleşmesi ya da hakların zamanında kullanılmasıdır. Süreler, mükellef haklarının kullanılması açısından son derece önemlidir. Bununla birlikte mücbir sebep, zor durum ve ölüm hallerinde bu hakların kullanılması açısından süreler uzamaktadır⁸³. Mücbir sebep sayılabilecek haller şunlardır (VUK. m.13):

- Ağır kaza, hastalık ve tutuklu olma,
- Yangın, deprem ve benzeri doğal afetler,
- Zorunlu haller,
- Kendi tercihi dışında defter ve vesikaların elinde olmamasıdır.

Yukarıdaki hallerden herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde süreler durur.

Zor durumu açıklayan müstakil herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda zor durum ile ilişkili bazı maddeler düzenlenmiştir. Hangi hallerde mükellefin zor durumda kabul edileceği idarenin takdir yetkisine bırakılmıştır. Zor durum halinde yalnızca idari süreler uzatılabilir; kanuni süreler hakkında idarenin takdir yetkisi söz konusu değildir⁸⁴. Zor durum halindeki mükellef, kendisine tanınan süre bitmeden yazılı olarak talepte bulunarak zor durum halini açıklamalı ve ek süre talebinde bulunmalıdır (VUK. m.17). Verilen ek süre tamamen mükelleflerin ödevlerini yerine getirmesiyle ilgili ve mükellefe tanınan hakkı kapsamaktadır⁸⁵.

Yanılmadan faydalanma hakkı; mükelleflerin kendi vergi durumlarıyla ilgili tereddüde düştüğü durumlarda vergi idaresinden aldığı bilgilere göre işlem yapması sonucu gerçekleşen bir haktır. Vergi idaresinden bilgi istemesi üzerine kendisine bilgi verilen mükellefe yanlış aktarım yapılarak yanıltılması veya idarenin söz konusu işlem hakkında bakış açısının değişmesi üzerine yanıltma söz konusu olur. Böyle bir durumda mükellefin vergi borcuna faiz hesaplanması ve/veya ceza kesilmesi söz konusu olmaz (VUK. m.369).

⁸³ Mustafa Türkkot, "Vergi Uygulamalarında Sürelerin Uzaması Bakımından Mücbir Sebep – Zor Durum", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 28, Sayı: 197, 2005, s. 37.

⁸⁴ Türkkot, ss. 38-43.

⁸⁵ Gerçek ve diğerleri, s. 90.

1.2.2.2. Verginin Tahsili Aşamasındaki Haklar

Verginin tahsili aşamasındaki haklar; mahsup ve takas hakkı, tahsil zamanaşımı, tecil hakkı, terkin hakkı, doğru vergi miktarından fazlasını ödememe hakkı olarak sayılmaktadır⁸⁶.

1.2.2.2.1. Mahsup ve Takas Hakkı

Mahsup ve takasta vergi borcu kısmen ya da tamamen sona erer. Mükelleflerin vergi idarelerinden alacağı var ise vergi borçlarına ilişkin mahsup ve takas olanağından faydalanma hakkı bulunmaktadır⁸⁷. Mahsup, mükellefin vergi borcu ve/veya cezasına ilişkin bazı kalemlerin alacaktan düşülerek borcun azaltılmasıdır. Hatta vergi idaresi ile mükellef arasında karşılıklı bir alacak söz konusu olmasa da mahsup mümkün olmaktadır. Mahsup işleminde yalnızca gerçek borç miktarı belirlendiğinden yeni bir hukuki durum doğmaz.

Takastan söz edebilmek için ise mükelleflerin kesinleşen bir vergi borcu ya da cezası bulunmalıdır. Vergi dairesinde vadesi gelen alacağı ile vergi cezası ya da borç eşit ise birbirini nötralize ederler. Alacak ve borcun eşit olmaması durumunda ise küçük borç ödenmiş sayılır⁸⁸.

1.2.2.2.2. Tahsil Zamanaşımından Faydalanma Hakkı

Kamu alacağı, vadesini izleyen takvim yılının başından itibaren beş yıl içerisinde tahsil edilmelidir. Bu süre içerisinde tahsil edilmeyen vergi ve diğer kamu alacakları zamanaşımına uğrar. (AATUHK. m.102). Bununla birlikte, zamanaşımına uğramış bir borcu ödemek isteyen mükelleften verginin tahsil edilmesi mümkündür. Fakat mükellefin zamanaşımına uğramış vergi borcunu sehven ödediği iddiasıyla iade talebi reddedilir⁸⁹.

⁸⁶ Gerçek ve diğerleri, s. 90.

⁸⁷ Şin, s. 78.

⁸⁸ Şenyüz ve diğerleri, s. 274.

⁸⁹ Gerçek ve diğerleri, s. 91.

1.2.2.2.3. Tecil Olanağından Faydalanma Hakkı

Tecil; günlük dilde “erteleme” anlamına gelmektedir⁹⁰. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 48’inci maddesinde düzenlenen tecil; kamu alacağının vadesinde ödenmesi veya haciz uygulanması ya da haczedilmiş olan malların paraya çevrilmesi hallerinde çok zor duruma düşecek mükelleflerin talep edebilecekleri bir hak olarak düzenlenmiştir. Maddede sayılan durumdaki mükelleflerin tecil hakkından yararlanabilmesi için yazılı olarak talepte bulunması ve teminat göstermesi gerekir. Tecil müessesesinden yararlanan mükellefe, borcun tecil faiziyle birlikte ödenmesi kaydıyla otuz altı aya kadar süre verilir (AATUHK. m.48).

Aynı kapsamda değerlendirilebilecek bir başka mükellef hakkı ise vergiye uyumlu mükelleflerin borçlarının tecili ile ilgilidir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 48/A maddesine göre; vergi, resim, harç ve cezalar ile bu alacaklara bağlı gecikme faizi ve gecikme zammının vadesinde ödenmesi veya haczin uygulanması ya da haczolunmuş malların paraya çevrilmesi mükellefi çok zor duruma düşürecekse, borçlunun yazılı talebi üzerine, vadesi bir yılı geçmemiş kamu alacakları Hazine ve Maliye Bakanlığınca otuz altı ayı geçmemek üzere faiz ve teminat alınarak tecil olunabilir. Bu madde hükmünden yararlanacak mükelleflerin; başvuru tarihi itibari ile en az üç yıl süreyle ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle yıllık gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması, başvuru tarihinden geriye doğru üç yıla ait vergi beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş olması şartı aranır (AATUHK. m. 48/A).

1.2.2.2.4. Terkin Olanağından Faydalanma Hakkı

Türk Dil Kurumuna göre terkin, yazılmış olan bir şeyin silinmesi anlamına gelmektedir. Mükellef hakları arasında kabul edilen terkin ise, doğal afetler ve tahsil imkânsızlığı sebebiyle mükelleflerin vergi ve cezalarının bir kısmının veya tamamının silinmesidir (AATUHK. m. 105, 106).

Doğal afetler sebebiyle terkin; zarara uğramış mükelleflerin durumlarını daha da kötüleştirmemek ve dolaylı yoldan yardıma bulunmayı amaç edinmiş bir haktır. Bu haktan faydalanmak mükellefin kamu borcunun bir kısmını veya tamamını

⁹⁰ TDK, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 25.04.2022).

ortadan kaldırabilir⁹¹. Terkin yalnızca vergi borcuna ya da cezasına ilişkin olmamakla beraber faizlere de uygulanabilmektedir. Terkin ancak henüz tahsil edilmemiş kamu alacakları için düzenlenmiş bir kurum olduğundan, doğal afetten önce tahsil edilen alacaklara uygulanamaz⁹². Varlıklarının üçte birini kaybederek zarara uğrayan mükellefin yalnızca bu gelir kaynaklarıyla ilgili vergi borçları için terkin işlemi uygulanabilir.

Tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin ise, yapılacak takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alaktan fazla olduğu anlaşılan kamu alacaklarının tahsil zamanaşımından önce silinmesidir. Mükelleflerin, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren kamu alacakları için 10 Türk Lirası, diğer kamu alacakları için ise 20 Türk Lirası'nın altındaki borçları bu hüküm gereğince terkin edilir.

1.2.2.2.5. Doğru Miktardan Fazlasını Ödememe Hakkı

Mükellefler, vergi kanunlarınca hesaplanacak olan vergiyi ödemekle yükümlüdür. Vergi idaresi, vergi kanunlarının emredici hükümlerine göre hesaplanacak vergi ve/veya cezadan fazlasını mükelleften isteyemez⁹³. Zaman zaman bazı süreçlerde mükellefler vergi idarelerine fazla ödeme yapmış olabilirler. Vergi idarelerine form ve belgelerle başvurarak iade istemeleri halinde vergi idaresi, yasal faiziyle birlikte mükellefe fazla ödemelerini iade etmekle yükümlüdür⁹⁴.

1.2.2.3. İdari Çözüm Yolları Sürecindeki Haklar

Vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi kanunlarının uygulanması aşamasında çeşitli anlaşmazlıklar yaşanabilir. Bu anlaşmazlıkların “uyuşmazlık” haline dönüşerek yargıya intikal etmeden çözümlenmesi, şüphesiz ki hem mükellef hem de vergi idaresi açısından avantajlıdır. Türk vergi mevzuatında yer alan barışçıl/idari çözüm mekanizmaları arasında uzlaşma, cezalarda indirim, hataların

⁹¹ Kükrer, ss. 70-71; Kırbaş, s. 141.

⁹² Karakoç, 2020, s. 36; Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 36.

⁹³ Zeynep Demirci, **Türkiye’de Vergi Afları ile Mükellef Hakları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2015, s. 70.

⁹⁴ Emiroğlu, s. 63.

düzeltilmesi, üst makama şikâyet yoluyla başvuru, pişmanlık, ıslah ve izaha davet sayılabilir⁹⁵.

1.2.2.3.1. Uzlaşma Hakkı

Türk vergi sisteminde olağan tarh yöntemi, beyana dayalı tarhtır. Fakat vergi mükellefleri, beyannameyi ya eksik göstererek ya da hiç beyanname vermeyerek verginin zamanında ve doğru tarh edilmesini engellemek istemektedirler. Bu nedenle vergi idaresi tarafından olağanüstü tarh yöntemlerine başvurulmakta; ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat yapılmaktadır⁹⁶.

Türk Vergi Hukuku'na 1963 yılında dâhil olan uzlaşma; belli miktardaki vergi tarhı ile kesilen ceza üzerinde pazarlık yapılarak mükellefle idarenin anlaşması olarak tanımlanmaktadır⁹⁷. Uzlaşma, vergi mükellefi ile idare arasında çıkan anlaşmazlığın barışçıl bir çözüm yolu olan uzlaşma ile yargı yoluna gidilmeden çözüme kavuşmasını ifade etmektedir⁹⁸. Mükellef tarafından uzlaşma müessesesinin sonucu hızlıca çözüme kavuştuğu için tercih edilen bir haktır. Bununla birlikte mükellef mahkemenin yüklediği maliyetlerden de kaçınmış olmaktadır⁹⁹. Aynı zamanda uzlaşmaya başvurulması verginin tahakkukunu ertelemektedir¹⁰⁰.

Uzlaşma görüşmeleri esnasında vergi mükellefi veya vekili, tüzel kişiler ile küçük ve kısıtlılarında kanuni temsilcisi bulunabilmektedir. Vergi mükellefinin isteğine bağlı olmak koşulu ile üye bulunduğu meslek odasından bir temsilci veya TÜRMOB' a kayıtlı olan üyeleri bulundurabilmektedir. Ancak, bu temsilciler yalnızca görüş açıklayabilmektedirler. Asla imza atma yetkili bulunmamaktadır¹⁰¹.

Uzlaşma için zamanında başvuru yapan vergi mükellefi, tarhiyatı gerçekleştiren verginin ya da kesilen cezaya karşı dava açılabilir. Eğer, uzlaşma başvurusundan önce dava açılmışsa sonuca varana kadar mahkeme tarafından incelenemez¹⁰².

⁹⁵ Gerçek ve diğerleri, s. 94.

⁹⁶ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 259.

⁹⁷ Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, 29. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020, s. 178.

⁹⁸ Elif Yılmaz, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1-2, 2009, s. 322.

⁹⁹ Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 84.

¹⁰⁰ Bilici, s. 180.

¹⁰¹ Selda Aydın ve Eren Çalikuşu, **Kamu Maliyesi**, Gazi kitapevi, 2. Baskı, Ankara, 2013, s. 260.

¹⁰² Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Ankara, 2014, s. 120.

Mükellef ile idarenin uzlaşmadığı durumlarda mükellef, yetkili vergi mahkemesine başvurarak dava açma hakkına sahiptir. Eğer dava açma süresini geçirdiyse ya da on beş günden az ise tutanağın tebliği esas alınarak süre on beş gün uzamaktadır (VUK. m.ek7).

1.2.2.3.2. Cezalarda İndirimden Yararlanma Hakkı

Cezalarda indirim, vergi idaresiyle vergi mükelleflerinin arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmadan çözüme ulaştırmanın başka bir yolu olduğunu ifade eden ve yalnızca cezaları kapsayan bir müessesesidir. Ancak uzlaşmadaki gibi bir pazarlık durumu bulunmamaktadır¹⁰³. Mükellef tarafından, hukuka uygun olmayan bir tarhiyat yapılmışsa, mükellefin zaten cezai bir işlem gerektiren suç olduğunu bildiği düşünülmemektedir¹⁰⁴.

Cezalarda indirim, mükellef adına ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen verginin aslıyla, indirimden geriye kalan cezaları ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gün içinde vergi dairesine başvurularak bu indirimden yararlanılacaktır. Ancak vadesi dolmadan teminat gösterirse, üç ay içinde ödeyeceğim sözüne karşılık kanunda belirlenen oranlarda indirimden yararlanıp, kısmi olarak cezalardan kurtulmaktadır. Üç ay içinde ödenmez ya da dava açma hakkını kullanırsa cezalarda indirim müessesesinden faydalanamaz (VUK. m.376).

Mükellef ile idare arasında herhangi bir anlaşmazlığa düşülmeden mükellef cezasını ödemek isterse belirli oranda indirim sağlanır. Cezalarda indirim hakkından yararlanmak isteyen mükellefin kısmi olarak cezaları ortadan kaldırılmaktadır. Bu haktan yararlanmak için öncelikle dilekçe ile başvuru yapılmalıdır. Bu müessese cezalarda indirim hakkından yararlanmayı seçen mükellefler için uzlaşma müessesine başvuru hakkını kaybetmiş sayılır. Mükellef otuz gün içerisinde indirim hakkından vazgeçerek kalan süre zarfında tekrar dava açma hakkına sahip olur.

Cezalarda indirilecek oran cezanın türüne göre değişkenlik göstermektedir. Tahsilât sürecinde eğer şartlar sağlanıyorsa yasada belirlenen oranlarda indirim söz konusudur. Bu oranlar (VUK. m.376);

- Vergi ziyayı, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında 1/2'si,

¹⁰³ Yüce, s. 92.

¹⁰⁴ Hakan Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Sayı: 17, 2016, s. 278.

- Üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i oranında indirim söz konusudur.

Cezada indirim müessesinin öncelikli amacı; vergi uyumsuzluklarının sayısını düşürmek maksadıyla idari aşamada çözüme ulaştırılması ve verginin/cezanın derhal hazineye eklenmesini sağlamaktır¹⁰⁵. Bu müesseseyle birlikte ihtilaf sayısını düşürerek vergi dairesinin daha verimli çalışması da mümkün hale gelecektir¹⁰⁶. Böylelikle, etkin bir otokontrol sağlanarak, idari yargının da yükü azalacaktır¹⁰⁷.

Vergi mükellefi açısından kanunda teminat gösterilmesi durumunda indirimi üç ay daha ileri atabilmektedir. Böylelikle vergi mükellefi ödeme güçlüğü çekmeden indirimden yararlanma hakkı bulunmaktadır¹⁰⁸.

1.2.2.3.3. Vergi Hatalarının Düzeltmesini İsteme Hakkı

Vergilendirme işlemleri süresince, mükellef ya da idare personelleri bazı hatalar yapabilmektedir. Bu hataların nedeni, vergi kanunlarının oldukça sık değişmesidir¹⁰⁹.

Vergi Usul Kanunu'nun 375'inci madde hükmüne göre, vergi cezalarında oluşan hataların vergi hatalarına dair hükümlere Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı ve 126'ncı maddelerine göre düzeltileceği belirtilmiştir. Vergi Hatalarının düzeltilmesi hem vergi hem cezalara yönelik bir yoldur. Vergi hataları, vergisel işlemlerde yapılan fazla ya da eksik alınan ya da cezalarda hata yapılarak eksik ya da fazla ceza kesilmesi durumunu ifade etmektedir¹¹⁰.

Mükellefler tarafından vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinin istendiği diğer bir barışçıl yolu da vergi hatalarının düzeltilmesini isteme hakkıdır. Bu durum, verginin eksik ya da fazla alınmasıyla ortaya çıkan bir hakkı temsil etmektedir. Verginin uygunluk ilkesince, vergilerin uygun zamanda ve uygun şekilde alınması gerekir. Aksi halde verginin adalet ilkesiyle çelişmektedir. Bu nedenle mükellefler bu haktan faydalanarak hatanın düzeltilmesini talep etme hakkına sahiplerdir¹¹¹.

¹⁰⁵ Bilici, s. 140.

¹⁰⁶ Arslaner, s. 278.

¹⁰⁷ Tosuner ve Arıkan, s. 126.

¹⁰⁸ Birben Aydın, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları ve Etkinliği**, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale, 2015, s. 74.

¹⁰⁹ Mutluer, s. 155.

¹¹⁰ Karakoç, 2020, s. 333.

¹¹¹ Çetin Gerger, s. 102.

Matrahta hata, miktarda hata, verginin mükerrerliği cezada hesap hatalarını ifade etmektedir. Cezalandırma hataları ise şahısta hata, mevzunun yanlış nitelendirilmesi, dönemde hata, muhatabının mükellefiyetinde olarak belirtilir (VUK. m.117-118).

1.2.2.3.4. Şikâyet Yolu ile Üst Makama Başvuru Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesine göre, vergi mahkemelerine dava açma süresini geçiren mükellefler şikâyet yolu ile üst makama başvuru hakkını seçebilirler. Şikâyet yolu ile üst makama başvuru, vergideki hata dışında kalan tüm vergilendirme ve cezai süreçleri ifade ettiği için genel bir başvuru niteliğindedir¹¹². Dava açma süresi geçen mükelleflerin eğer vergi hatası düzeltme istekleri reddedilirse üst makama şikâyet yolunu seçebilirler. Bu şikâyet taleplerini Hazine ve Maliye Bakanlığı'na iletmelilerdir. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesinden hareketle, il özel idare vergileriyle ilgili ise valiliğe, belediye vergileri ile ilgili ise belediye başkanlığına başvuruda bulunulmalıdır. İdari dava açma süresini bu başvuru durdurmaktadır. Dava açma süresi ile beraber herhangi bir olumlu ya da olumsuz yanıt gelmesi durumunda süre tekrar işler ve başvuru öncesindeki geçen süre bu süreye eklenir (İYUK. m.11). Üst makamlara yapılan başvurudan otuz gün içinde herhangi bir yanıt gelmez ise ret olduğu düşünülür. Mükelleflere yanıt verilmiş ve hesaplanan süre otuz gün içinde ise bu şikâyet yoluna giderek dava açma hakkından yararlanacaklardır¹¹³.

1.2.2.3.5. İzaha Davet Hakkı

İzaha davet, Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesine göre, idari denetimler sürecinde vergi ziyasına uğradığını gösteren emareler bulunması durumunda uygulanabilecek kurumdur. Vergi idaresi, herhangi bir emarenin varlığı durumunda mükelleflere ağır sonuçlara varmadan izaha davet ederek, açıklama beklemektedirler. Verginin ziyaa uğradığı kesin olmasına gerek bulunmamakla birlikte emare yeterli gelmektedir. Mükellefin izahı yeterli gelirse vergi incelemesi

¹¹² Recep Kaplan, "Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 301, 2013, s. 136.

¹¹³ Mutluer, s. 160.

ya da takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir. İnceleme başlatılmadan önce mükelleflerden düşüncelerini öğrenmek ve bu düzenleme amacına ulaştığı takdirde vergiye gönüllü uyum arttırılması planlanmaktadır. İzaha davet, mükellef ile idare arasındaki oluşması muhtemel olan problemlerin ve uyuşmazlıkların önlenmesi açısından barışçıl çözüm yollarındandır.

Vergilendirmede mükellef haklarına bakıldığında bu kurumun birçok temel hak ve özgürlükle iç içe olduğunu görmekteyiz. İdari süreçlerdeki mükellef hakları; iyi yönetim hakkı, dinlenilme hakkı ve savunma hakkıdır. Adli süreçlerdeki mükellef hakları ise adil yargılanma ve mahkemeye başvuru hakkıdır¹¹⁴.

1.2.2.4. Yargılama Sürecindeki Haklar

İdare ile mükellefler arasında vergileme aşamasında da birtakım uyuşmazlıklar yaşanabilir. Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflere tanınan idari çözüm yollarına başvuramaz ya da başvurusundan bir çözüm üretilemez ise yargı yoluna da başvurabilirler¹¹⁵. Mükellefler, gümrük uyuşmazlıklarında olduğu gibi herhangi bir ön şart belirtilmediği sürece, anlaşmazlığın herhangi bir aşamasında yargısal çözüm yoluna başvurabilirler. Diğer bir deyişle mükellefler, istedikleri zaman dava açma hakkından yararlanabilirler¹¹⁶. Yargı yoluna başvuran mükelleflerin, adil yargılanma hakkı kapsamında sınıflandırılan hakları; adil ve tarafsız bir mahkemeye erişim hakkı, duruşma hakkı, susma hakkı, silahların eşitliği hakkı, delil serbestisinden faydalanma hakkı, yargılanma aşamasında avukat isteme hakkı, adli yardımdan faydalanma hakkı, yürütmeyi durdurma isteminde bulunma hakkıdır¹¹⁷.

1.2.2.4.1. Adil Yargılanma Hakkı

Adil yargılanma hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)'nin 6'ncı maddesinde korumaya alınan bir hak olmasının yanı sıra açıkça belirtilmeyen haklar bütünüdür. Adil yargılanma sağlanabilmesi için bazı haklar bulunmaktadır. Bu haklar; mahkemeye başvuruda bulunma hakkı, objektif, bağımsız, halka açık, aleni, hakkaniyetle ve olması gereken süre içerisinde yapılmasına dikkat

¹¹⁴ Uzun Çam, 2021, ss. 150-157.

¹¹⁵ Coşkun Karadağ ve Mazlum, s. 140.

¹¹⁶ Özgür Saygın, **Vergi Mevzuatında Mükellef Yararı**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, s. 101.

¹¹⁷ Şenyüz ve diğerleri, s. 148; Kükrer, s. 67.

edilmelidir. Bu haklar dışında silahların eşitliği, çekişmeli yargılanma, susma ve asgari sanık hakları da bu kapsamda ele alınmaktadır¹¹⁸. Bu hak mükellefler açısından oldukça önemli bir haktır. “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*” (Any. m.36).

Mahkemeye başvuruda bulunma hakkı; “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*” hükmü mükelleflerin yargı yolunu seçebilme olanağından açıkça bahsetmektedir (Any. m.125). Vergi mahkemesine başvurarak dava açılabilmesi amacıyla verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, takdir komisyonlarının kararlarının tebliğ edilmesi ve verginin kesinleşmiş olması gerekir (VUK. m.378). Verginin tarh edilmediği süreçte, izah reddedilemez. Bu nedenle davaya da konu olamaz¹¹⁹. Dava açma süresi, Danıştay’da ve idari mahkemelerde altmış gün ve vergi mahkemelerinde ise otuz gündür. Bu süreler özel kanunlarda ayrı süre gösterilmediği durumlarda geçerlidir (İYUK. m.7).

Bağımsız ve tarafsız bir mahkemede yargılanma hakkı, adil bir yargılanma gereğidir. Çünkü ancak bağımsız ve tarafsız bir mahkemede yapılan yargılama sonucunda verilecek hüküm adaletin tecellisini sağlar. Mahkemelerin bağımsızlığı; hâkimin çevresel etkilere karşı korunması diğer bir ifadeyle, vicdani kanaatlerine göre karar verilmesi, anayasaya, kanuna ve hukuka uygunluğuna bakılmaması anlamına gelmektedir (Any. m.138). Mahkemelerin tarafsızlığı ise; Hâkimin karar aşamasında kendi düşüncelerini vicdanındaki ön yargılardan kurtarıp, yürürlükteki mevzuatı olaya uygulaması anlamına gelmektedir¹²⁰.

Makul sürede yargılanma hakkı; mükellefleri maddi ve manevi süreçlerden hızlıca kurtarmak amacını taşır¹²¹. Makul sürede, başlangıç ve bitiş çizgileri içerisindeki bağlı olduğu olguların belirlenmesi oldukça önemlidir. Başlangıç ve bitiş çizgileri arasındaki dönemin “makul” olarak adlandırılması ayrı bir durumdur. Öncelikle olguları belirleyerek bu olgular için makul süre hesaplaması yapılmalıdır. Bu nedenle her olgu için makul süre değişkenlik göstermektedir¹²².

¹¹⁸ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım, İstanbul, 2006, ss. 80-82.

¹¹⁹ Uzun Çam, 2021, s. 160.

¹²⁰ **Anayasa Çalışma Metinleri 3**, https://www.tepav.org.tr/upload/files/1299851562-0.Yarginin_Bagimsizligi_ve_Tarafsizligi.pdf (Erişim Tarihi: 02.08.2022).

¹²¹ Gerçek ve diğerleri, s. 98.

¹²² Yaltı, s. 121.

Aleni yargılanma hakkı; “Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır.” hükmü ile aleniyet ilkesi anayasal bir hüküm haline getirilmiştir (Any. m.141). Ancak özel durumlarda duruşmalar tamamen ya da kısmi kapalı olarak yapılabilmektedir.

Susma hakkı; sanığın, bir soruşturma esnasında aleyhine olacak sorulara yanıt vermeme hakkını ifade eder¹²³. Diğer bir anlatımla vergi hukukunda susma hakkı, mükellefin kendi aleyhine olan delilleri ya da beyanları idareye vermeme hakkıdır. Bu hak aynı zamanda, idarenin delillere ulaşma yetkisini sınırlandıran bir durumdur. Susma hakkının ihlali, baskı altında kişinin kendi aleyhine delil niteliğinde bilgiler vermesiyle ortaya çıkmaktadır¹²⁴.

Silahların eşitliği hakkı; mahkeme önünde sahip olunan birtakım haklar ve yükümlülükler bulunmaktadır. Bu kavram, taraflar arasında eşitlik sağlanmasını ve bu süreçte bu durumun korunmasını ifade etmektedir¹²⁵.

Çekişmeli yargılama hakkı; diğer tarafın, hem iddia hem savunma makamlarına karşı ileri sürdüğü iddia ve kanıtlara dair öğelerden bilgi edinilmesi ve bunların tartışılması anlamına gelmektedir¹²⁶.

Asgari Sanık Hakkı; herhangi bir sanığın bir suç ile itham edilmesi durumunda asgari haklara sahip olması gerekmektedir. Bu asgari haklar aşağıda belirtildiği gibidir (AİHS. m.6/3):

1. Sanığa savunma yapabilmesi için zaman vermek,
2. Gerekli olduğu durumlarda ücretsiz avukat bulundurma hakkına sahip olmak ya da kendisinin talebi üzerine seçtiği avukatının ve yahut kişinin kendisini savunabilmesi için ortam hazırlamak,
3. Tanıkların sorguya çekilmesi ve aynı şartlar altında dinlenilmesini talep etmek,
4. Sanığın aynı dili konuşmadığı mahkemede ücretsiz tercüman hakkından faydalanabilme hakkına sahiptir.

1.2.2.4.2. Delil Serbestisinden Faydalanma Hakkı

Türk Dil Kurumuna göre; Delil, “kişiyi aradığı sonuca ulaştıran iz” olarak tanımlanmaktadır. Mükelleflerin kendi iddia ettiği her türlü durumun delille ispat

¹²³ TDK, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 01.05.2022).

¹²⁴ Yaltı, s. 140.

¹²⁵ Gerçek ve diğerleri, s. 99.

¹²⁶ Yaltı, s. 125.

edildiği ilkeye delil serbestîsi denilmektedir¹²⁷. Delillerde şekli delil anlayışı vergi yargısında benimsenmemiştir. Bunun nedeni, vergiyi doğuran olay idarenin bilgisi dâhilinde bulunmadığından gereken tedbirler alınamamaktadır. İddiaların ispatı için her türlü maddi delil kullanılabilir. Yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunmayan tanık delil serbestîsinin istisnai durumlarından. Delil çeşitleri; defter, belge, tutanak, özel sözleşmeler, beyannameler, şahit beyanları, bilirkişi görüşleri, keşif, karineler ve ikrardır¹²⁸.

1.2.2.4.3. Yürütmenin Durdurulmasını Talep Hakkı

Ülkemizde idari yargılama hukukunun en eski hükümlerinden olan yürütmenin durdurulması, 1964 yılından bu yana uygulanmaktadır¹²⁹. Anayasal bir güvenceyle korunmakta olan yürütmenin durdurulması kararının verilmesi vergi ve idari mahkemelerdeki düzenlemeleri sert koşullara dayandırılmaktadır¹³⁰. Yürütmenin durdurulma isteminde bulunmak için¹³¹; telafisi imkânsız zararlar ortaya çıkma ihtimali ve işlemin açıkça hukuka aykırı olması gereklidir.

Yürütmenin durdurulması kararı, davaları tamamen kapatmaz yalnızca idarenin aldığı kararın yargılama sonuna kadar uygulanmasını askıya alır. Diğer bir ifadeyle yürütmenin durdurulması kararı, geçici bir durumu ifade etmektedir. Vergi anlaşmazlıklarında yürütmenin durdurulmasının yanında iptalinin de talebinde bulunulmalıdır¹³².

1.2.2.5. Vergi Denetimi Sürecindeki Haklar

Çalışmanın konusu vergi denetiminde mükellef hakları olduğu için, ileride ayrıntılı olarak ele alınan haklara bu bölümde kısaca değinilecektir.

¹²⁷ Feride Bakar, **Mükellef Hakları ve Türkiye’ de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2011, s. 111.

¹²⁸ Şenyüz ve diğerleri, s. 323.

¹²⁹ Hasan Nuri Yaşar, “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Gerekçesi Olarak Anayasaya Aykırılık “Kanısı”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt: 72, Sayı: 2, 2014, s. 752.

¹³⁰ Müzeyyen Eroğlu Durkal, “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. Maddesi Kapsamında Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 2, 2016, ss. 288-289.

¹³¹ Biyan, 2020, s. 336.

¹³² Gerçek ve diğerleri, s. 102.

Mükellef haklarını öne çıkaran diğer özel haklar ise vergi denetimi sürecindeki haklardır. Mükellefleri denetleme görevi vergi dairesine ait olmakla birlikte idarenin gerekli gördüğü durumlarda vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun denetlemesi yapılmaktadır. Mükellefler genellikle bazı verilere dayandırılarak veya ihbar edildiği durumunda denetlenmektedir¹³³. Denetleme yapılırken mükellef hakkında hem idarenin hem de mükellefin uyması gereken birtakım kurallar bulunmaktadır. Denetim esnasında bu kurallara yetkili kişiler tarafından uyulmadığı takdirde denetim geçersiz dahi sayılabilir¹³⁴. Bu nedenle denetleme yapılırken mükellefin hakları korunmak istenmekte ve bu kapsamda bazı özel haklar da mükelleflere verilmektedir. Bu haklara örnek vermek gerekirse; vergi denetimi yapmaya yetkili kişilerden mükellefler fotoğraflı kimlik ibraz etmelerini isteyebilir. Mükellefleri denetleme yollarından biri olan incelemenin iş yerinde yapılmasını ve aynı zamanda da işlerinin aksatılmamasını isteme hakkı gibi haklar vergi denetimi sırasındaki haklardan bazılarıdır.

1.3. SEÇİLİ ÜLKELERDE MÜKELLEF HAKLARININ GELİŞİMİ VE KORUNMASI

Vergi idaresinin kamu otoritesine sahip olmasıyla birlikte bazı zamanlarda mükellefin hak ve çıkarlarını koruyamaması ve sınırını aşması durumu söz konusu olmaktadır. Bunun için mükelleflere bazı haklar tanınarak onların korunmaları oldukça önemli bir durum haline gelmiştir. Çünkü mükellefin haklarını korurken aynı zamanda idare ile mükellef arasında bir güven oluşmaktadır. Bu güveni kaybetmemek adına mükellef şeffaf bir şekilde bilgilendirilmelidir¹³⁵.

Vergisel işlemlerde devletin yetkisi sınırlandırılmasıyla mükellef hakları gelişmeye başlamıştır. Mükellef haklarının ilk geliştiği ülke İngiltere'dir. Bununla birlikte mükellef haklarıyla ilgili diğer önemli gelişmelerinde takibi yapılmalıdır. Mükellef haklarına yönelik diğer önemli gelişmelerin yaşandığı bazı ülkeler Fransa ve Amerika Birleşik Devleti (ABD)'dir¹³⁶.

¹³³ Haluk Egeli ve Mehmet Dağ, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, 2012, s. 135.

¹³⁴ Neslihan Karataş Durmuş, "Türk ve Fransız Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 48, 2016, ss. 119-120.

¹³⁵ Bakar, s. 118.

¹³⁶ Gerçek ve diğerleri, s. 33.

Çalışmanın bundan sonraki kısımlarında İngiltere, Amerika Birleşik Devleti, Fransa ve Meksika’da ki mükellef haklarının gelişimi ve haklarının korunması ile ilgili bilgilere yer verilecektir. Bu ülkelerin seçilmesinin nedeni; mükellef haklarının gelişimine öncülük etmeleri ve Meksika’nın seçilme nedeni ise Türkiye ile benzer nitelikte olan bir ülkenin karşılaştırılmasının yapılmasıdır. Aynı zamanda aşağıda daha detaylı olarak açıklanacak olmasıyla beraber mükellef haklarının gelişimine İngiltere öncülük etmektedir. Bunlar dışında mükelleflerin şikâyetleriyle ilgilenen yapılar bulunmaktadır. İngiltere’ de Hakem Ofisi ya da Parlamento Ombudsmanı, Amerika Birleşik Devletin’ de Mükellefin Avukatı İdaresi, Fransa’da Cumhuriyet Arabulucusu ve Meksika’ da ise Mükellefin Savunma Avukatı olarak adlandırılan kurumlar bulunmaktadır. Mükelleflerin şikâyetleriyle ilgilenen ayrı birimlerin var olması mükellefe ve mükellef haklarına da verilen değeri göstermektedir.

1.3.1. İngiltere’de Mükellef Haklarının Gelişimi ve Korunması

Mükellef hakları İngiltere’de, ilk kez kamu hukukunun vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasıyla ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle ilk kez İngiltere’de demokratikleşme hareketi Magna Carta Libertatum ile olmuştur¹³⁷. Vergilerin kanuniliği ilkesinin temeli Magna Carta’ya dayanmaktadır¹³⁸. Bu belgenin mükellef hakları açısından temel belge niteliğinde olmasının nedeni, kralın vergileme yetkisini sınırlayarak, meclise sunup oylama yaptırmasını şart koştuğundan dolayı vergi ödeyen kişilere de birçok hakkı beraberinde getirmiştir. Bunun dışında Magna Carta’nın 12. maddesinden hareketle kralın vergi getirebilmesi için öncelikle parlamentonun fikrini ve onayını alması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında, “vergiye rıza” ya da “temsilsiz vergi olmaz” prensibi benimsenmiştir¹³⁹.

İngiltere’nin yazılı bir anayasası olmamasıyla beraber anayasal özelliğe sahip belgeleri bulunmaktadır. Bu nedenle İngiltere, Magna Carta ve 1688 tarihli Haklar Bildirgesi gibi anayasal niteliği olan belgelerle hukuki korumayı sağlamaktadır¹⁴⁰. 15 Haziran 1215 tarihinde Magna Carta’ ya mührünü basan Kral John’un altmış üç

¹³⁷ Filiz Giray, **Maliye Tarihi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2010, s. 63.

¹³⁸ Ahmet G. Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1, 1979, s. 148.

¹³⁹ Gerçek ve diğerleri, ss. 33-34.

¹⁴⁰ Philip Baker Qc, The Equality Principle in United Kingdom Taxation Law, <https://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2015/09/The-Equality-Principles-in-United-Kingdom-Taxation-Law.pdf> (Erişim Tarihi: 19.02.2022).

maddelik fermanı ilk anayasal belge niteliğindedir. Buradan hareketle “Magna Carta’nın üstünlüğü” yaklaşımı olarak değer kazanmıştır. Bunun nedeni hem kral bu hakların sınırını aşamayacağını hem de İngiltere ve tüm dünyada hukuk devleti olarak temel oluşturduğu gerçeğinden kaynaklı olduğunu belirtebiliriz¹⁴¹.

Birçok ülkede mükellef hakları ihmal edilen bir durum olmasıyla beraber 1990’lı yıllardan sonra gündeme gelen bir konu olmuştur. İdarelerin mükellef odaklı yaklaşımı benimseyerek vergisel süreçlerinin etkin, şeffaf ve adil hale getirilmeye çalışılmıştır. Gelir idareleri yeniden yapılandırılırken aynı zamanda haklara da önem vermeye başlanmıştır. Bunun yanı sıra birçok ülkede haklar ihmal edilse de mükellefler belirli haklara sahiptirler. Ancak, bu ülkelerin çok az kısmı haklarla ilgili bildirge yayımlamışlardır¹⁴². Bu nedenle İngiltere, öncülük ettiği Mükellef Hakları Bildirgeleri’nin dünyada şu anki haline gelmesine en önemli katkıyı sağlamış olan devlettir¹⁴³.

İngiltere Gelir İdaresi tarafından 2004 yılının Temmuz ayında güncellediği “mükellef hizmetlerine genel yaklaşımı” benimseyerek broşür olarak basılmasını sağlamıştır¹⁴⁴. Aynı zamanda İngiliz Gelir İdaresi, Mükellef Hakları Bildirgelerini (Charter for Taxpayers) personellerinin ve mükelleflerinin düşüncelerini önemseyerek metin haline getirip yayımlamıştır. İngiliz Gelir İdaresi bu bildirmede mükellef yerine “müşteri”, “talep sahibi” ve “alıcı” gibi ifadelerle adlandırmıştır¹⁴⁵. Sözü geçen bildirmede haklar kelimesi hiç kullanılmamıştır. Onun yerine “Sizin Bildirgeniz” (Your Charter) başlığı altında mükellef haklarından bahsedilmiştir. Mükelleflerin var olan ve vergi yasalarıyla korunması gereken hakları yeni düzenlemeyle birlikte değiştirilmeyecektir¹⁴⁶.

İngiltere Gelir İdaresi tarafından yayımlanan raporda, mükelleflere sizden beklediklerimiz ve bizden bekledikleriniz olarak başlıklandırılan bazı hak ve

¹⁴¹ Ersan İlal, “Magna Carta”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 34, Sayı: 1-4, 1968, ss. 210-225.

¹⁴² Gerçek, s. 122.

¹⁴³ Gerçek ve diğerleri, s. 35.

¹⁴⁴ Simon James ve diğerleri, *The Taxpayers’ Charter: A Case Study in Tax Administration*, The Australian National University Centre for Tax System Integrity, Çalışma Kâğıdı: 62, 2005, s. 5. <https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/154905/1/62.pdf> (Erişim Tarihi: 19.07.2022).

¹⁴⁵ Ersan Öz, *Mükellef Hakkı*, Uluslararası Disiplinler arası Çalışma Konferansı, San Antonio, 2015, s. 15. <http://www.ersanoz.com/sunumlar/mukellef-haklari-usa.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.07.2022); James ve diğerleri s. 1.

¹⁴⁶ Bakar, s. 48.

yükümlülüklerden bahsedilmiştir¹⁴⁷. Ancak ondan önce yasalarla korunması gereken mükellef haklarının varlığı unutulmamalıdır. Bu haklara örnek vermek gerekirse, Bilgi alma hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, kararları gözden geçirme hakkı, yargıya başvurma hakkı ve mükellefe ilişkin bilgileri gözden geçirme hakkıdır. İngiliz Gelir İdaresi müşterilerine karşı etkin, adil ve verimli bir hizmet sunmak istemektedir¹⁴⁸. Sizin Bildirgeniz başlığı altında yayımlanan haklar ise şunlardır¹⁴⁹:

- Kendisine saygılı ve dürüst davranılmasını isteme hakkı,
- Etkili ve verimli hizmet almayı isteme hakkı,
- Profesyonelce hizmet almayı isteme hakkı,
- Gizliliğe önem verilmesini isteme ve bilgilerinin korunmasını isteme hakkı,
- Temsilci kullanmayı isteme hakkı,
- Şikâyet ya da itiraz hakkı,
- Kuralların ihlal edildiği kişilerle mücadele edilmesi hakkıdır.

1.3.2. Amerika Birleşik Devleti’nde Mükellef Haklarının Gelişimi ve Korunması

İngiltere’ de kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının dayanağı Magna Carta’dır. İngiltere bu bağlamda aydınlanma ve demokratikleşme hareketleriyle Amerika ve Fransa’ ya da öncülük etmiştir. Anayasal gelişmelerinin uzantısı sayılan Virginia Bildirgesi bağımsızlık savaşına dayanmaktadır¹⁵⁰. Amerika Birleşik Devleti’nin kuruluş hikâyesi 1608 yılında Virginia bölgesine İngiltere’den gelen 100 kişinin yerleşmesiyle başlamaktadır. Amerika’da koloni olarak adlandırılan yerleşim yerleri Avrupa’dan gelmeye devam eden göçlerin etkisiyle kurulmuştur. İngiltere’den gelen grubun kendi parlamentolarında Amerikan kolonilerinden vergi almayı kararlaştırmaları üzerine 1765 Pul Kanunu Kongresi, 1774 İlk Kıtasal Kongre ve 1776 Virginia İnsan Hakları Bildirgesi adı verilen çeşitli

¹⁴⁷ Atak, s. 154.

¹⁴⁸ Ahmet Tekin ve Özlem Sökmen Gürçam, “Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Mükellef Hakları: İngiltere, ABD, Avustralya ve Kanada”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 7, 2016, s. 1991.

¹⁴⁹ Her Majesty Revenue and Customs (HMRC), Annual Report and Accounts 2017-18, s. 13. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/726849/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2017-18__web_.pdf, (Erişim Tarihi: 21.07.2022).

¹⁵⁰ Gerçek ve diğerleri, s. 36.

girişimler başlamıştır. Bu girişimler temsilsiz vergi olmaz prensibine dayandığından İngiliz kolonilerinin vergi alma yetkisini ortadan kaldırmıştır. Böylelikle Amerika kolonileri bağımsızlık kazanarak yeni bir devlet kurarak adına Amerika Birleşik Devleti demişlerdir. Kolonilerin bu durumları aslında vergilendirme aşamasındaki haklarını korumak istemesidir¹⁵¹. Burada aslında anlatılmak istenen ortada herhangi bir devlet yokken bile mükellefler haklarını korumak istemişler ve temsilsiz vergi alınmaz prensibiyle bu durumdan kurtulmuşlardır.

Mükellef haklarına dair önemli adımlar atılan ülkelerden biri de Amerika Birleşik Devleti'dir. Mükellef haklarına dair bildirge Amerika Birleşik Devleti'nde ilk kez mecliste onaya sunularak Amerika Birleşik Devleti Kongresi tarafından kabul edilmiştir. 1979' da Amerika Birleşik Devleti Gelir İdaresi içinde ki birim olan Mükellef Ombudsmanlığı oluşturulmuş ve hemen akabinde Amerika Birleşik Devleti Kongresi mükellef haklarını 1988 tarihinde yasalaştırmıştır¹⁵². Diğer ülkelerden farklı olmasının en önemli nedeni mecliste onaylanarak kanunlaştırılmış olmasıdır. İç Gelir İdaresi'nin (Internal Revenue Service - IRS) yetkilerini sınırlayarak kötüye kullanımını engellemesine yönelik birtakım hareketler Mükellef Hakları Bildirgesi'nin (Taxpayer Bill of Rights) düzenleniş amacını ifade etmektedir. Bu düzenlemeler sorunlar göz önünde tutularak hazırlanırken hukuki yapının temelini de inşa etmektedir. Düzenlemelerde öncelik olarak bilgi ve yardım alma konularına ve denetimlere önem verilmiştir¹⁵³.

Mükellef haklarını etkileyen iki bildirge arası sekiz yıldır. Mükellef Hakları Bildirgesi 1 ve Mükellef Hakları Bildirgesi 2 arasında değişen en önemli durum mükellef haklarına verilen önemin daha çok artmasıdır. İki bildirge arasında değişen diğer bir durum ise Ombudsman müessesesi kaldırılarak "Mükellefin Avukatı İdaresi" adlı birim kurulmuştur¹⁵⁴. Diğer bildirge ise iki yıl aradan geçtikten sonra güncellenmiştir. Bu güncellemede birçok değişikliğin yanı sıra farklı farklı vergi ödeme sistemleri geliştirilerek mükellefler vergi ödemeye teşvik edilmeye çalışılmıştır. Örnek vermek gerekirse, kazandığında öde sistemi mükellefi teşvik amacıyla geliştirilen bir uygulamadır. IRS' nin 2005 yılında Amerika Birleşik Devleti mükelleflerinin haklarına rahatça erişebileceği "Mükellef Olarak Haklarınız"

¹⁵¹ Bakar, ss. 50-51.

¹⁵² Atak, s. 157.

¹⁵³ Bakar, s. 51.

¹⁵⁴ Abe Greenbaum, "Taxpayer Bills of Rights 1 And 2: A Charter to be Followed By The Rest of The World or Just Another Attack on The Tax Authority?", **Australian Taxation Studies Program The University of New South Wales**, 1997, s. 152.

(Your Rights As a Taxpayer) adlı bir belge yayımlamıştır. İlk kısımda haklar tek tek ele alınarak açıklanmıştır. Belgenin ikinci kısmında ise vergi iadeleri, vergi toplama, incelemeler ve başvuru ile ilgili bilgilerden söz edilmiştir¹⁵⁵.

2017 yılına kadar birçok kez düzenlenmiş olan Amerika Birleşik Devleti Gelir İdaresinin yayımladığı Mükellef Hakları Bildirgelerinde temel haklara yer verilmiştir. Bu haklara aşağıda yer verilmiştir¹⁵⁶.

- Bilgilendirilmeyi İsteme Hakkı,
- Kaliteli Hizmet Almayı İsteme Hakkı,
- Doğru Tutardan Fazlasını Ödememe Hakkı,
- IRS' nin konumuna Başvuru, İtiraz Etme ve Yanıt Bekleme Hakkı,
- İdari İtiraz, Temsil ve Dava Açma Hakkı,
- Denetimin Başlangıç ve Bitiş Süresini Bilme (Kesinlik) Hakkı,
- IRS Soruşturulması Kısımında Gizlilik ve Kanuna Uygunluk Hakkı,
- Mükelleflere İlişkin Bilgi Gizliliği Hakkı,
- Temsil ve Yardım Hakkı,
- Adil Vergi Sistemi Uygulanmasını İsteme Hakkıdır.

Mükelleflere haklarını ve yükümlülüklerini hatırlatmak IRS personelinin görevi olmakla birlikte IRS Başkanı ve personelleri mükelleflerin temel haklarına saygı gösterip aynı zamanda da bu haklarına uygun davranması gerektiği Amerika Birleşik Devleti'nin mevzuatında belirtilmiştir¹⁵⁷.

1.3.3. Fransa'da Mükellef Haklarının Gelişimi ve Korunması

Fransa'da krallar gereksinimlerini şahsi mülk gelirleriyle veya kendilerine özgü olan imtiyazlardan faydalanarak gerçekleştirmektedir. Ancak bunlar yeterli gelmediğinden halktan vergi toplamak istemektedirler. Ortaçağ'da kralın halktan vergi toplayabilmesi için "Genel Meclis" adı verilen soylu kişilerin ve kilise temsilcilerinin oluşturduğu topluluktan onay alması gerekmektedir. Ancak, 15. yüzyıl ile 17. yüzyıl arasında krallar vergisel işlemlerini Genel Meclisin onayına

¹⁵⁵ Bakar, s.52.

¹⁵⁶ IRS, <https://apps.irs.gov/app/picklist/list/priorFormPublication.html?indexOfFirstRow=0&sortColumn=sor tOrder&value=Your+Rights+As&criteria=title&resultsPerPage=25&isDescending=false>, (Erişim Tarihi: 22.07.2022).

¹⁵⁷ Atak, s. 158.

sunmayı bırakıp, 18. yüzyılın başlarında nüfuzlarını kullanarak istediği şekilde vergi toplamaya başlamışlardır. Bu bakımdan Fransa'nın İngiltere'den sosyal ve siyasal açıdan farklı olduğunu söyleyebiliriz. 1789 tarihinde "Büyük Fransız Devrimi" olmasıyla birlikte birçok alanda olduğu gibi mali alanda da önemli düzenlemeler getirmiştir¹⁵⁸. Bu düzenlemelere örnek vermek gerekirse, vergisel işlemlerin meclis onayına sunulması yeniden şart olmuştur. Vergilendirme işlemlerinde kiliselerin ve derebeylerin yetkileri kaldırılmıştır¹⁵⁹. Yine bu dönemde "İnsan ve Vatandaşlık Hakları Bildirisi" adlı bir belge yayımlanmıştır. Bu bildiride dikkat çeken bazı maddeler bulunmaktadır Bu maddeler¹⁶⁰:

- Bütün kişiler gerek bireysel gerekse temsilcileri aracılığıyla kanunun oluşturulmasına katılabilirler. Çünkü kanun herkesi aynı şekilde korumalı ya da cezalandırmalıdır. Hiçbir ayırım yapılmaksızın bütün yurttaşlar kanun önünde eşittir (m.6)¹⁶¹.
- Kamu gücünün sürekliliğini sağlamak ve idarenin masraflarını karşılamak için herkesten vergi toplanmalı ve olanakları oranında eşit vergi alınmalıdır (m.13).
- Tüm mükellefler bizzat veya temsilcileri aracılığıyla, vergilemeyi serbestçe onaylamalı, gerekliliğini bilmeli, verginin miktarını, matrahını, vergi gelirlerinin nasıl kullanacağını gözlemlemesine ve süresini belirleme hakları bulunmaktadır (m.14).

Bu bildiri mükellef hakları açısından oldukça önemlidir. Bu bildiride bahsedilen ilkeler anayasal temele dayandırıldığından mükellef haklarının korunması sağlanmıştır. İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin yansımalarının bulunduğu Fransa'da 1975 tarihinde yayımlanan Mükellef Bildirgesi (Charte du Contribuable) idari bir düzenlemedir. Bu düzenlemelerde vergi idaresiyle mükellefler arasında mükellef haklarına ve yükümlülüklerine yer verildiği gibi diğer taraftan da vergi tahsilâtının kolaylaştırılmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır¹⁶².

Yukarıda sözü geçen maddelerde genellikle vergilerin kanuniliği, eşitliği, genel oluşu ve belirlilik ilkesi üzerinde durulmuştur. Ayrıca bu düzenlemede vergi

¹⁵⁸ Giray, ss. 68-69.

¹⁵⁹ Bakar, s. 53.

¹⁶⁰ **Fransız Vatandaşlarının Talep Ettikleri Özgürlükleri Nelerdir?**
<http://dusuncetarihi.kapadokya.edu.tr/makale/insan-ve-yurttas-haklari-bildirisi-1789.html> (Erişim Tarihi: 22.07.2022).

¹⁶¹ Karataş Durmuş, s. 112.

¹⁶² Gerçek ve diğerleri, ss. 38-39.

denetiminde mükellef haklarına da dikkat çekilmiştir. Vergi denetimi sırasında idareye yol gösterici nitelikte olan vergi kanunlaştırılmıştır. 1975 tarihinde dünyadaki ilk Mükellef Bildirgeleri Fransa’da ortaya çıkmıştır. Ancak bildirge denetim esnasındaki haklar çerçevesinde ilerlediği için oldukça sınırlı bir yapıya sahip olduğundan kaynaklarda yer verilmemektedir¹⁶³.

Dünyadaki gelir idarelerinin yeniden yapılandırılmasıyla birlikte 2000 yılında Fransa’da da düzenlemeler başlamıştır. Bu çalışmalarda yeni teknoloji kullanımı, şeffaflık, diyalog ve deneyim konularında atılımlar gerçekleşmiştir. Fransa’da 2005 yılında Mükellef Haklarını ve yükümlülüklerini içeren, amacı mükellefle idare arasındaki güveni sağlamak olan bildirge yeniden düzenlenmiştir. 2007 yılındaki güncellemede ise mükellef odaklı yaklaşım benimsenerek mükellef haklarına saygılı davranılacağını belirtmiştir¹⁶⁴. Fransa’ da temel mükellef hakları yasal düzenlemeler ve var olan uygulamalar ışığında oluşturulmuştur. Bu haklara aşağıda değinilmiştir¹⁶⁵.

- Bilgi Almayı İsteme Hakkı,
- Başvuru Hakkı,
- İlave Süre İsteme Hakkı,
- Yargı Yoluna Başvuru Hakkı,
- Mesleki Gizliliğe Önem Verilmesini İsteme Hakkı,
- Gizlilik Hakkıdır.

1.3.4. Meksika’da Mükellef Haklarının Gelişimi ve Korunması

Meksika Orta Amerika’da bulunan ve NAFTA’ ya üye olan tek Latin ülkesidir. Aynı zamanda OECD’ye üye olan Meksika 1990’lı yıllarda çeşitli ekonomik krizler yaşamıştır. Bu ülke federal bir yapıya sahiptir ve başkent ile birlikte 32 eyaletten oluşmaktadır. Ülkenin yapısından dolayı vergileme alanındaki yetkileri federal hükümetin yetkileri ile sınırlandırıldığından hükümet mali açıdan güçlü bir yapıdadır¹⁶⁶.

¹⁶³ Bakar, ss. 53-54.

¹⁶⁴ Gerçek ve diğerleri, s. 39.

¹⁶⁵ Atak, s. 165.

¹⁶⁶ Yunus Demirli, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 2011/412, Ankara, 2011, s. 195.

Meksika dar tabanlı vergi sistemine sahiptir. Bu açıdan incelendiğinde diğer ülkelere oranla vergiden elde edilen gelir oldukça düşüktür. Meksika'nın 2008 yılında gerçekleştirdiği vergi reformunun temel amacı; daha iyi bir vergi sistemi oluşturulması, kamu gelirlerinde istikrarın sağlanması ve vergi gelirlerinin artırılmasıdır. Eyaletlerde vergi toplama ve denetim yetkileri genişletilmiş fakat toplanan vergiler değiştirilmemiştir¹⁶⁷.

2013 tarihinde yeni vergi reformu tasarısı onaylanarak 1 Ocak 2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni vergi reformu ile var olan gelir vergisi yürürlükten kaldırılmış ve vergi sistemlerinde iyileştirmeler yapılmıştır. Meksika'da vergilendirme işlemleri Meksika Vergi İdaresi (The State Administration of Taxation of Mexico) (SAT) tarafından yürütülmekte ve gerçekleştirilen reformlar ile SAT'ın vergilendirme alanında yetkileri genişletilerek daha kapsamlı hale getirilmiştir¹⁶⁸.

Meksika'da vergi denetimleri dört aşamalıdır. Bunlar; denetim öncesi araştırma, inceleme, çalışma kâğıdı dokümantasyon ve gözden geçirmedir. Vergi denetmenleri tarafından gerçekleştirilen denetimlerde; acil denetim, rutin denetim, mükellefin yönetildiği denetim, iç denetim, dış denetim, standart dönem denetimi, uzun dönem denetimi ve yeniden denetim kullanılan yöntemlerdendir¹⁶⁹.

Mükelleflerin vergi denetimlerinde bazı hakları bulunmaktadır. Meksika'da mükellef hakları, 2005 yılında Federal Vergi Mükellefi Hakları Yasası (Ley Federal de los Derechos del Contribuyente)¹⁷⁰ ile güvence altına alınmıştır. Meksika'da mükellef hakları yasal düzenlemeler ve var olan uygulamalar ışığında oluşturulmuş olup buradan hareketle Meksika'daki mükelleflerin hakları aşağıdaki gibidir¹⁷¹:

- Fazla Tutarı Alma Hakkı,
- Bilgi ve Yardım Alma Hakkı,
- Saygılı Davranılmasını İsteme Hakkı,
- Bilgi Edinme Hakkı,
- Kimlik İbrazi İsteme Hakkı,

¹⁶⁷ Fatih Çavdar, **Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2016, s. 83; Demirli, ss. 199-200.

¹⁶⁸ Çavdar, s. 83.

¹⁶⁹ **Audit and Compliance Division**, "General Audit Manual", 2009, ss. 10-12. <http://realfile.tax.newmexico.gov/general-audit-manual.pdf> , (Erişim Tarihi: 01.08.2022).

¹⁷⁰ **Prodecon**, <https://www.gob.mx/prodecon/documentos/ley-federal-de-los-derechos-del-contribuyente> , (Erişim Tarihi: 01.08.2022).

¹⁷¹ **SAT**, <https://www.sat.gob.mx/personas/derechos-de-los-contribuyentes> , (Erişim Tarihi: 01.08.2022).

- Dinlenilme Hakkı,
- Vergi Durumunuzu Düzeltme Hakkı,
- Adres Belirtme Hakkı,
- Denetim Detaylarını ve Haklarını Öğrenmeyi İsteme Hakkı,
- Sunulan Beyannamelerin Tasdiki ve Kopyasını İsteme Hakkı,
- Eylemlerin Külfetsiz Şekilde Gerçekleştirilmesini İsteme Hakkı,
- İddialarının ve Kanıtlarının Sunulmasını İsteme Hakkı,
- İdarede Bulunan Belgeleri Tekrar Sunmama Hakkı,
- Bilgilerin Gizliliğini Hakkıdır.

1.4. SEÇİLİ ÜLKELERDE MÜKELLEF HAKLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu kısmında seçilen ülkelerin vergi denetimindeki mükellef hakları hakkında bilgiler verilerek ülkemizdeki vergi denetimindeki mükellef haklarıyla karşılaştırmalar yapılacaktır.

1.4.1. Seçili Ülkelerde Mükellef Haklarının Gelişiminin Karşılaştırılması

Vergi sistemlerinin etkin olabilmesi ve verimli çalışabilmesi için öncelikle mükelleflerin hak ve ödevleri dengeli olmalıdır. Devletler demokratik toplumlarda mükelleflerine birçok ödev ve bunlara karşılık olarak hak vermektedirler. Günümüzdeki birçok ülkede mükelleflerin hak ve ödevleri yasalarda düzenlenmiştir¹⁷². 2015 yılında OECD tarafından yayımlanan “Tax Administration Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” ülkelerle ilgili bir rapor hazırlanmıştır. Bu raporda, Türkiye ve diğer ülkelerin mükelleflerinin haklarına ilişkin bilgiler yer almaktadır¹⁷³.

¹⁷² Gerçek ve diğerleri, s. 232.

¹⁷³ Atak, s. 170.

Tablo 2: Seçili Ülkelerde ve Türkiye’de Mükellef Haklarına İlişkin Düzenlemeler

Ülkeler	Kanun ya da Diğer Yasal Düzenleme	İdari Belge Niteliği	Şikâyet Birimi Varlığı	Şikâyet Birimi Varsa İsmi
İngiltere	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Hakem Ofisi, Parlamento Ombudsmanı
ABD	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mükellefin Avukatı İdaresi
Fransa	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Cumhuriyet Arabulucusu
Meksika	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mükellefin Savunma Avukatı
Türkiye	Mevcut Değil	Mevcut	Mevcut Değil	Kamu Denetçiliği Kurumu ¹⁷⁴

Kaynak: OECD, *Tax Administration Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, 2015, s. 48/289. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page291 (Erişim Tarihi: 22.07.2022).

Tablo 2’ de belirtilen seçili OECD’ye üye ülkelerle ilgili veriler incelendiğinde hemen hemen hepsinde mükellef haklarına kanunda ya da diğer yasal statüde yer verildiğini görebilmekteyiz. Ancak Türkiye’de herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Tablodan hareketle, seçili ülkelerde de mükelleflerin şikâyetleriyle ilgilenen ayrı ya da idare içinde ilgilenen bir birim bulunmaktadır. Bu birimler mükellef ile idare arasında köprü olmakla birlikte adil ve tarafsız hakem görevini üstlenerek ücretsiz hizmet sunmaktadır¹⁷⁵. Bu durum mükelleflerin haklarının önemsendiğinin ve korunduğunun göstergesi olmaktadır. Ülkemizde ise gelir idaresinden bağımsız ve ayrı bir müessese olmamakla birlikte bu durum idare ile mükellef arasındaki güveni yalnızca yok etmekle kalmayarak sistemin düzgün çalışmasına da engel olur¹⁷⁶.

Seçili OECD ülkeleri de mükelleflerine haklarını açıkça ifade etmek amacıyla çeşitli bildirgeler yayımlamışlardır. Bu bildirgeler tamamen mükelleflerin haklarını korumak amacıyla oluşturulmuştur. İngiltere, Amerika Birleşik Devleti ve Fransa’da

¹⁷⁴ OECD raporuna göre Türkiye’de pilot bir uygulama olarak 2012 yılında Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuştur.

¹⁷⁵ Atak, s. 175.

¹⁷⁶ Gerçek ve diğerleri, s. 236.

temel mükellef haklarını ülkelerin yayımladıkları Mükellef Bildirgelerinden inceleyebilmekteyiz¹⁷⁷.

Mükelleflerin hakları ve ödevleri pek çok ülkede yalnızca bir yerde toplanılmaya çalışılmıştır. Bunun dışında mükelleflerin hakları ve ödevleri çeşitli kanunlarla ya da idari düzenlemeler yoluyla korunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında herkesin kolayca ulaşabileceği yalnız bir yerde toplanamadığından şeffaflık sağlanamamıştır¹⁷⁸. Ülkeler kolayca ulaşılabilir olması ve şeffaflığın sağlanabilmesi için son zamanlarda önemli atılımlar yapmıştır¹⁷⁹.

Tablo 3: Seçili Ülkelerdeki Mükellef Bildirgelerinde Yayımlanan Mükellef Hakları

Mükellef Hakları	İngiltere	ABD	Fransa	Meksika	Türkiye
Mahremiyet Hakkı	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mevcut
Yardım Hakkı	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mevcut
Şikâyet Hakkı	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mevcut
Vergiye Uyum Maliyetini Azaltma	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mevcut Değil
İtiraz Hakkı	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mevcut
Temsil Hakkı	Mevcut	Mevcut	Mevcut Değil	Mevcut	Mevcut
Tarafsızlık Hakkı	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mevcut	Mevcut
İyi Niyet Hakkı	Mevcut	Mevcut Değil	Mevcut	Mevcut Değil	Mevcut Değil

Kaynak: Atak, s. 172.

Tablo 3’ den hareketle, bütün hakların mevcut olduğu ülke İngiltere’dir. İngiltere önceki konularda açıklandığı üzere Mükellef Hakları Bildirgesini modernize eden ilk ülkedir. Türkiye’de ki Mükellef Hakları Bildirgesine bakıldığında bazı hakların yer almadığını görebiliriz. Türkiye’de yayımlanan Mükellef Hakları Bildirgesi hizmet taahhütnamesi olmaktan öteye geçememiştir. Bu

¹⁷⁷ Atak, s. 171.

¹⁷⁸ OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information on Series**, 2008, s. 122. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/comparative/CIS-2008.pdf> (Erişim Tarihi: 22.07.2022).

¹⁷⁹ Bakar, s. 60.

açından bakıldığında oldukça yetersiz olduğu hissedilmekte ve yeniden düzenlenmesine gereksinim duyulmaktadır¹⁸⁰.

1.4.2. Seçili Ülkelerde Vergi Denetiminde Mükellef Hakları

Çalışmanın bu kısmında seçili ülkelerde dikkat çeken hakların Türkiye’de bulunup bulunmadığını ve benzer uygulamaların olup olmadığıyla ilgili bilgiler verilecektir.

İngiltere’de mükellef denetim kısmının her sürecinde profesyonel yardım talep etme hakkına sahiptir. Bu hakkın dışında mükelleflerin yardım aldığı kişiler haklarını korumak amacıyla idareyle yapılan görüşmelere de dâhil olabilmektedirler. Bu hizmet ücretlidir. Ancak, ücret ödemek istemediği ya da bu hizmeti satın almaya imkânı yoksa gönüllü gruplardan destek alabilir¹⁸¹. Vergi denetimi esnasında mükelleflere uzman yardımı olanağı ücretsiz olarak İngiliz Vergi Dairesi tarafından sağlanır¹⁸².

Ülkemizde denetimin tarihi ya da saati mükellefe önceden bildirilmez ve uygunluğu kontrol edilmez. Amerika Birleşik Devleti’nde ise mükellefe, denetim personeli denetim gününü, saatini ve uygunluğunu sormaktadır. İç Gelir İdaresi saatine ve gününe karar veren görevindedir¹⁸³.

Amerika Birleşik Devleti’nde denetim personeliyle mükellefler on gün önceden yazılı olarak bildirilmesi halinde görüşmeye kayıt makinesi ile katılabilirler ya da IRS’ nin cihazını kullanarak ve maliyetine katlanarak görüşmeyi kayda aldırabilmektedir¹⁸⁴.

Amerika Birleşik Devleti’nde vergi denetimi daha başlamadan mükellefin bilgilendirileceği basılı bir broşür verilmektedir. Fransa’da da Amerika Birleşik Devleti’ne benzer bir uygulama denetim elemanları tarafından uygulanmaktadır. Mükelleflere denetim sırasında verilen “Denetime Tabi Tutulmuş Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesinin” mutlak bir verilme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu bilgilendirici broşür ya da bildirgelerin veriliyor olması oldukça

¹⁸⁰ Gerçek ve diğerleri, s. 239.

¹⁸¹ Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2005-17, İstanbul, 2005, s. 154.

¹⁸² Atak, s. 175.

¹⁸³ Emiroğlu, ss. 33-34.

¹⁸⁴ Nazmi Karyağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2006-371, Ankara, 2006, s. 53.

modern bir uygulama olduğunun göstergesidir. Ülkemizde ise böyle bir zorunluluk hali bulunmamakla birlikte mükellefe Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlölükleri broşürü verilmektedir¹⁸⁵.

Amerika Birleşik Devleti'nde diğerk ülkelerden farklı olarak vergi inceleme esnasında gecikme faizinin durdurulması hakkı söz konusudur. Gecikme faizinin durdurulması ise vergi incelemesi sonucunda vergi tarh edileceğı düşünöldüğünde bu miktarın bir kısmının ya da tamamının denetim daha devam ederken mükellef ödemek isterse faizin işlemleri durmaktadır. Denetim sonunda ise hesaplanan tutar daha çoksa kalan kısım için tekrar faiz hesaplanmaktadır¹⁸⁶.

Fransa'da vergi idaresi tarafından verilen özelgelerin bağlayıcılığı yalnızca vergi idaresi açısından bulunmaktadır. Vergi idaresinin görüşleri denetim personelleri için öneri niteliğindedir. Ancak bu özelgelere Fransız vergi sisteminde uyulma zorunluluğı bulunmamaktadır¹⁸⁷. Ülkemizde ise özelgeler bağlayıcı niteliğesi sahiptir. Diğerk bir ifadeyle, denetim personelleri özelgelere aykırı rapor hazırlayamazlar. Fakat Fransa'da böyle bir durum bulunmamakla birlikte özelgelere aykırı rapor hazırlanabilir¹⁸⁸.

Fransız vergi sistemindeki diğerk önemli bir fark ise ciro tutarına bağli olmakla birlikte denetim süresinin üç aylık süre zarfında bitirilmesi şarttır. Bunun dışında aynı döneme ait ve aynı tür vergiler için ikinci kez denetim yapılmamaktadır¹⁸⁹. Ancak ülkemizde denetim elemanları tarafından incelenen mükelleflerin daha önce aynı vergi türüne ilişkin incelenmiş olması fark etmeksizin yeniden denetlenebilmektedir¹⁹⁰.

Meksika'da ise vergi durumunu düzeltme hakkı adı verilen seçili ülkelerde yer almayan bir hak bulunmaktadır. Vergi durumunu düzeltme hakkı, vergi denetim işlemleri sona ermeden önce, masrafları mükellefe ait olmak üzere bu hak kapsamında mükellefler bazı makbuz ve belgeleri inceleme elemanlarına sunma hakkına sahiptir. Denetim sırasında doğrulanan ve beyan edilen matrahlar arasındaki fark incelemeler sonucunda saptanırsa mükellef durumlarını düzeltebilmektedirler.

¹⁸⁵ Atak, s. 176.

¹⁸⁶ Mustafa Aydoğar, **Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir, 2020, ss. 122-123.

¹⁸⁷ Karataş Durmuş, s. 109.

¹⁸⁸ Atak, s. 177.

¹⁸⁹ Karataş Durmuş, s. 115.

¹⁹⁰ Atak, s. 177.

Bu haktan yararlanmanın en temel koşulu özel ilgi talebinde bulunulması gerekliliğidir¹⁹¹.



¹⁹¹ SAT, (Erişim Tarihi: 01.08.2022).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE MÜKELLEF HAKLARI

2.1. VERGİ DENETİMİNİN AMACI

Denetleme, bir işin doğru yapıp yapılmadığını öğrenmek için araştırma yapılması, kontrol ve teftiş edilmesi anlamlarına gelmektedir¹⁹². Şüphesiz ki vergi idaresinin de etkin ve mutlak bir denetim mekanizması olmalıdır. Çünkü Türk vergi sisteminde vergisel işlemlerin büyük bir bölümü mükellefin beyanı dikkate alınarak yürütülmektedir. İdare tarafından kamu alacağını eksiksiz ve süresi içerisinde tahsilât yapabilmesi denetimin doğru ve tam yapılmasına bağlıdır¹⁹³. Denetimin “uygunluk denetimi” olarak da ifade edilmesinin sebebi, vergisel işlemlerde kanunlara uygunluğunun denetlenmesidir¹⁹⁴.

Vergi denetiminin sağlanmasındaki amaç, yalnızca mükellefin vergiyi kaçırması ya da vergiden kaçınmasıyla ilgili olmamaktadır. Mükellefin eksik veya hatalı bilgisi olması da denetim yapılmasına sebep olabilir¹⁹⁵. Vergi denetimi yalnızca dış denetim yaparak mükelleflerin beyanını kontrol etmez, aynı zamanda da iç denetim yaparak idarenin kanunlar kapsamında ve sistemli çalışmasının kontrolünü de yapar¹⁹⁶. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla tüm önlemler alınmaktadır. Vergi hukuku literatüründe genellikle mali amacından söz edilse de mali amacının dışındaki ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları da sayılmalıdır¹⁹⁷.

2.1.1. Mali Amaç

Vergi denetiminin gelir kaybını engellemek ve devlete gelir sağlamak mali amacını ifade etmektedir. Devletin görevi arttıkça gelire olan gereksinimde artmaktadır. Bu gereksinimler, yeni vergi yaratılması, verginin tabana yayılması ya da vergi oranlarının yükseltilmesiyle karşılanabilir. Fakat vergi kaçakçılığı ile mücadele edilirse yukarıda bahsedilen gereksinimlerle ilgili daha sonra adım atılabilir. Vergi kaçakçılığını önlemenin en temel yolu vergi denetimleridir. Bu

¹⁹² TDK, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 02.05.2022).

¹⁹³ Karakoç, 2020, ss. 212-213.

¹⁹⁴ Saban, s. 371.

¹⁹⁵ Özhan Uluatam, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Adım Yayıncılık, Ankara, 1994, s. 205.

¹⁹⁶ İbrahim Organ, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 37.

¹⁹⁷ Atak, s. 26.

kapsamda, dolaylı olarak potansiyel vergi kaçaklarını azaltan bir amaçtır¹⁹⁸. Çünkü vergiler devletin hizmetlerini finanse etmektedir. Vergilendirme kısmındaki gelirler için kayıp ve kaçakları en aza indirmek denetimin oldukça önemli amaçlarından biridir¹⁹⁹. Bunların yanı sıra denetim yollarına mükellefler fazla ses çıkaramamaktadırlar. İdarenin bu nedenle sıklıkla kullandığı yöntemlerdendir.

2.1.2. Ekonomik Amaç

Devletin vergi denetiminin ekonomik amacı, hedeflediği ekonomik büyümeyi tutturmak ve kalkınmanın sağlanmasıyla beraber hedeflediği ekonomik istikrara kavuşmasıdır²⁰⁰. Ülkemizde idarenin en önemli görevi kayıt dışı ekonomi ile mücadelede olmasıdır. Çünkü oldukça yüksek oranda kayıt dışı gelir bulunmaktadır²⁰¹. Vergi kayıp ve kaçaklarının ülke ekonomisini sarsmasındaki nedenlerden biri de kamu hizmetlerinin yeterli düzeyde finanse edilemeyişi sonucunu doğurmaktadır. Kayıt dışı ekonominin engellenmesi aynı zamanda ekonomiye yük olan sonuçların doğmasını engelleyebildiği gibi kamu hizmetlerinin de finansmanını sağlayabilecek durumda olmasıdır²⁰².

2.1.3. Sosyal Amaç

Vergi denetiminin sosyal amacı, adil gelir dağılımını ve adaleti sağlamaktır. Vergi kayıp ve kaçakları olduğu sürece sosyal amaç bu şekilde sağlanamaz. Eğer vergiyi kaçıran mükellefler belirlenirse bozulan gelir dağılımı düzelir. Etkin bir vergi denetiminin olması ve buna bağlı olarak da adaletin sağlanması vergi kayıp ve kaçaklarını engelleyebilmektedir²⁰³. Çünkü en önemli amaçlarından birisi de adil vergilemedir. Diğer bir deyişle ödeme gücüne göre vergi verilmesini ifade eder. Adil vergilendirilme düzelmez ise sosyal devlet ilkesi ile çelişecektir²⁰⁴. Devletler, ödeme gücü fazla olan mükelleflerden kazancına göre aldığı vergileri finanse ederek düşük

¹⁹⁸ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 8.Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2018, s. 53.

¹⁹⁹ Atak, s. 26.

²⁰⁰ Atak, s. 27.

²⁰¹ Tekin ve Çelikkaya, s. 53.

²⁰² Organ, ss. 40-41.

²⁰³ Atak, s. 27.

²⁰⁴ Tekin ve Çelikkaya, ss. 54-55.

gelirli mükelleflerden daha az vergi alması durumunda düşük gelirli mükelleflerin de refahının artması sağlanmaktadır ve bu durum sosyal adalet ilkesiyle ilgilidir²⁰⁵.

2.1.4. Hukuki Amaç

Kanunlarla konulmuş vergilerin, kurallar çerçevesinde ve mevzuata uygun olarak toplanması vergi denetiminin hukuki amacı sayılmaktadır²⁰⁶. Kuralların herkese aynı şekilde uygulanması, hukuk devleti olmanın gereğidir. Bunun dayanağı ise devletin egemenlik gücüdür. Etkin vergi denetimleri sayesinde, ödevlerin yerine getirilmesi, kanunlara uyulması ile ilgilidir²⁰⁷. Diğer bir ifadeyle hukukun izin verdiği sürece idare ve mükelleflere denetimle müdahale edilebilir²⁰⁸.

2.2. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ

Vergi denetiminin özellikleri; yasal olması, tarafsız olması, yaptırım gücüne sahip olması, kapsamlı olması ve dış denetim olması gibi sıralanabilir²⁰⁹.

2.2.1. Yasal Bir Denetim Olması

Yetkili mercilerce yapılan vergi denetimleri kanuni bir yetki çerçevesinde olmalıdır. Vergilerin kanunlarla getirilmiş olması, devletin saygınlığını, inandırıcılığını ve gücünü arttıran bir durumdur. Kanunlarla yapılmasından kaynaklı mükelleflere sorumluluklar getirmesinin yanı sıra denetim sonucunda cezai işlemler de getirmektedir²¹⁰.

2.2.2. Yaptırmacı Olması

Vergi denetiminin yaptırmacı olması oldukça önemli bir özellik sayılmaktadır. Vergi denetiminin kanuni yönünü de ön plana çıkartan bir

²⁰⁵ Organ, s. 41.

²⁰⁶ Atak, s. 28.

²⁰⁷ Tekin ve Çelikkaya, s. 55.

²⁰⁸ Organ, s. 42.

²⁰⁹ Atak, s. 24.

²¹⁰ Organ, s. 45.

özelliğidir²¹¹. Çünkü mükelleflerin kanunlara uygun davranmadıklarının saptanması durumunda raporlar tutulur. Vergi idaresince tutulan bu raporlar koşulsuz işleme geçirilir²¹². Denetleme sonrasında işleme konulan bu raporlar, mükelleflere adli veya idari cezaları da beraberinde getirir²¹³. Vergi denetimi bu açıdan incelendiğinde hem kanuni hem de yaptırımcı olma gücüne sahip bir denetimdir.

2.2.3. Tarafsız Olması

Tarafsızlık, vergi denetiminin en önemli unsurlarından biridir. Mutlak suretle vergi denetimi esnasında tarafsız olunmalıdır. “Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.” ifadesiyle aslında tarafsız olunmaya ve kanun önünde eşit davranılmaya davet edilmiştir (Any. m.10). Denetim esnasında, devlete ek bir gelir var mı diye bakmak yerine denetim personellerince öncelikle mükellefe ve idareye aynı mesafede olunmalıdır. Bunun dışında eğer mükelleften fazladan alınan vergiler var ise mutlaka iadesi yapılmalıdır²¹⁴.

2.2.4. Kapsamlı Bir Denetim Olması

Geniş kapsamlı bir denetim olması vergi denetiminin başka bir özelliğidir. Diğer bir ifade ile yalnızca hesap denetimi olarak sınırlandırmak doğru olmayacaktır. Çünkü kayıtların gerçeğe uyup uymadığını araştırmak, usul ve esasları yönünden denetlenmesini de sağlayan hesap denetimidir. Bu açıdan ele alındığında hesap denetimini de içine alan geniş kapsamlı bir denetimi ifade eder²¹⁵.

2.2.5. Dış Denetim Özelliği Olması

Bir işletmeye ait verilerin aynı işletme personellerince denetlenmesi vergi denetimi olarak düşünülemez²¹⁶. Ancak bu işletmeye ait verilerin, bu işletme dışındaki yetkili kılınan kişilerce incelenmesi dış denetim olarak ifade edilir. Eğer ki

²¹¹ Tekin ve Çelikkaya, s. 56.

²¹² Organ, s. 45.

²¹³ Atak, s. 25.

²¹⁴ Organ, s. 46.

²¹⁵ Atak, ss. 25-26.

²¹⁶ Organ, s. 46.

bu süreç vergi dairesinin yetkili kılınan personellerince incelenmesi durumunda bize vergi denetimi yapıldığını kanıtlar. Yapılan bu vergi denetimi de bize dış denetim özelliğinin bir parçası olduğunu ifade eder²¹⁷.

2.3. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI

Vergi denetiminin fonksiyonları; araştırma, caydırma (önleme) ve düzeltmedir. Ancak günümüzde bu fonksiyonlara ek eğitime fonksiyonu da diğer fonksiyonlarla bir bütün olarak kullanıldığı için eklenmiştir²¹⁸.

2.3.1. Araştırma Fonksiyonu

Vergi denetiminin en önemli fonksiyonlardan biri olan araştırma fonksiyonu, denetim yaparak hata ve hileleri tespit etmeyi hedeflemektedir. Hedefine ulaşması durumunda tahsil edilmesi gereken vergiyi ortaya çıkarır. Eğer bu fonksiyon yeterli gelmiyor, kayıp ve kaçaklar bulunamıyor ise diğer fonksiyonlarda geçersiz sayılır. Çünkü araştırma fonksiyonunun doğru çalışmaması denetimin etkinliğini azaltıcı bir etkiye sahip olacaktır²¹⁹. Araştırma fonksiyonu adı verilen bu fonksiyon aynı zamanda dedektif fonksiyonu olarakta bilinmektedir²²⁰.

2.3.2. Caydırma Fonksiyonu

Vergi denetiminin fonksiyonlarından biri de caydırma fonksiyonudur. Akademik çalışmalar incelendiğinde caydırma fonksiyonundan önleme fonksiyonu diye bahsedildiğini görebiliriz.

Sıklıkla yapılan vergi denetimi etkindir. Bu nedenle de kayıp kaçakları ya da hata ve hileleri ortadan kaldırarak önlemeyi hedefler. Çünkü denetim sonrasında belirlenen kayıp ve kaçaklar ya da hata ve hileler cezai işlemler gerektirir. Bu cezai işlemler bu açıdan caydırıcı ve yahut önleyici niteliktedirler²²¹.

²¹⁷ Atak, s. 25.

²¹⁸ Organ, s. 43.

²¹⁹ Furkan Beşel, **Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2017, s. 18.

²²⁰ Organ, s. 43.

²²¹ Atak, s. 29.

2.3.3. Düzeltme Fonksiyonu

Birtakım akademik çalışmalar ayrı ayrı incelese de aslında eğitime fonksiyonu ile düzeltme fonksiyonu birlikte yürütülmektedir. Denetim esnasında mükelleflerin ödevleriyle ilgili hatalı ya da eksik olan durumlarına denetim elemanlarınca çözüm sunularak düzeltmelerine yardımcı olmaktadırlar. Bu açıdan bakıldığında birazdan açıklanacak olan hem eğitime fonksiyonunun hem de düzeltme fonksiyonunun kullanıldığını göstermektedir. Bu fonksiyonun kullanılmasıyla vergi bilinci ve vergi ahlakını da arttırarak kayıp ve kaçakların daha da azaltılması hedeflenmektedir. Aynı zamanda verimli olarak geri dönüş alınması fonksiyonların etkin olduğunun bir göstergesidir²²².

2.3.4. Eğitim Fonksiyonu

Vergi denetiminin önemli fonksiyonlarından biri de eğitime fonksiyonudur. Eğitim fonksiyonu aslında iki şekilde düşünülmelidir. Hem mükellefin eğitilmesi hem de denetim elemanının karşılaştığı farklı olaylardaki tutumuyla ilgili olarak düşünülmelidir. Genellikle mükellefi eğitime fonksiyonu üzerinde durulmaktadır²²³. Çünkü bu fonksiyon, denetim elemanlarının mükellefi bilgilendiren ve aydınlatan konuşmalar yaparak vergiyle ilgili süreçleri eğiten ya da öğretici kişi olma görevindedir. Mükellefleri bilinçlendirmek amacıyla yapılan konferanslar sayesinde idareyle mükellef arasında bir köprü kurarak olumlu bir iletişim sağlamaktadır²²⁴.

2.4. VERGİ DENETİMİNİN TÜRKİYE'DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

Ülkemizde vergi denetiminin temelleri 22 Ocak 1880 yılında atılmıştır. Ancak Türkiye'de bir müessese olan vergi denetimi kazanç vergisinin yürürlüğe girmesiyle uygulanmaya başladığını söyleyebiliriz²²⁵. Denetim görevi direkt olarak

²²² Beşel, ss. 20-21.

²²³ Beşel, s. 20.

²²⁴ Tekin ve Çelikkaya, s. 61.

²²⁵ Mustafa Ali Sarılı, **Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılanması**, İstanbul Ticaret Odası Basım Evi, İstanbul, 2004, s. 65.

bakana bağılı bulunan Teftiş Kurulu'na aittir. Vergi yönetimi ile ve vergiyle ilgili kanunlar ise Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevindedir²²⁶.

Tarihteki ilk düzenleme 1 Haziran 1936 yılında yürürlüğe girerek 2996 sayılı Maliye Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun²²⁷ ile ilgili olmuştur. Bu kanundan hareketle Gelirler Genel Müdürlüğü üçe ayrılmıştır. Tahsilât Müdürlüğü, İtiraz Komisyonu ve Temyiz Komisyonu, yeni bir kurul bakana bağılı olarak kurulmuştur. Adına da Tetkik Kurulu denilmiştir. Taşrada ise iki dereceli bir denetim sistemi kurularak gelir ve tahsilât kısımları birbirinden ayrılmıştır. Aynı zamanda merkezi elemanlarının haricinde yerel memurlar da denetim görevini üstlenmişlerdir. Vergi denetiminin örgütlenmesinde ikinci bir düzenleme olarak 1983 yılında yürürlüğe giren 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle Maliye ve Gümrük Bakanlığı kurulmuştur. Fakat gümrük ayrı olarak değerlendirilince Maliye Bakanlığı olarak devam edilmiştir²²⁸.

Ülkemizde vergi denetimiyle ilgili üçüncü olarak 16.05.2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile düzenlemeler yapılmıştır. 2005 yılından önce yalnızca Maliye Bakanlığınca denetim yapılırken, bu kanun ile beraber Maliye Bakanlığı'na bağılı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından denetim yapılmaya başlanmıştır. Gelir İdare Başkanlığı yarı özerk kuruluş sayılmaktadır. Çünkü aslında yine Maliye Bakanlığı'na bağılıdır. Son düzenleme olarak 2011 yılındaki Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile tüm başkanlıklar ve yahut kurullar Maliye Bakanlığı'nın birimlerinden sayılarak direkt bakana bağılı Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanlığı oluşturulmuştur²²⁹.

2.4.1. Vergi Denetim Kurulu Öncesi Denetim Birimleri

Vergi denetimi, hem dış hem de iç denetim olarak değerlendirmektedir. Çünkü Gelir İdaresi'nin kontrol edilmesini iç denetim, mükelleflerin ödevlerini yapıp

²²⁶ Tekin ve Çelikkaya, s. 239.

²²⁷ Bkz. **Maliye Vekâleti Teşkilat ve Kanun Vazifeleri Hakkında Nizamname (29.05.1936)**, T.C. Resmi Gazete, 3349, 07.07.1936.

²²⁸ Bkz. **Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (13.12.1983)**, T.C. Resmi Gazete, 18251, 14.12.1983.

²²⁹ Bekir Sami Oğuztürk ve Ertuğrul Kutay Ünal, "Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem", **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Cilt:7, Sayı:13, 2015, s. 217.

yapmadıklarının ya da beyanlarının doğruluğunu dış denetim olarak ele almaktayız. Vergi denetim birimleri bu açıdan çok başlı ve çeşitli bir yapıya sahiptir²³⁰.

Tablo 4: Vergi Denetim Kurulu Öncesi Birimler

İç Denetim		Dış Denetim	
Merkez Denetim Elemanları	Taşra Denetim Elemanları	Merkez Denetim Elemanları	Taşra Denetim Elemanları
Maliye Müfettişleri	Vergi Denetmenleri	Maliye Müfettişleri	Vergi Denetmenleri
Gelirler Kontrolleri		Hesap Uzmanları	Vergi Dairesi Müdürlükleri
		Gelirler Kontrolleri	İlin En Büyük Mal Memurları

Kaynak: Mustafa Alparslan, **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2003, s. 72.

Yukarıda bulunan tablo 4’ten hareketle öncelikle bu birimleri tek tek inceleyerek çalışmaya devam edeceğiz.

2.4.1.1. Merkezi Denetim Elemanları

Vergi Denetim Kurulu öncesinde Türkiye’de üç farklı merkezi denetim elemanları Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak görev yapmıştır. Görev yapanlar; Maliye Teftiş Kurulu (MTK), Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) ve Gelir Kontrolörleridir.

2.4.1.1.1. Maliye Teftiş Kurulu (MTK)

Maliye Teftiş Kurulu idari bakımdan Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlıdır. Ancak, yetkisi ve işin ciddiyeti düşünüldüğünde Devlet Müfettişi olarak sayılabilir. Çünkü görevi gereği en üst denetim birimidir. Aynı zamanda Türkiye’de Maliye

²³⁰ Atak, ss. 78-79.

Teftiş Kurulu ilk kurul niteliğinde görülmektedir. Teftiş kurallarının oluşmasına etkisi oldukça büyüktür²³¹. Maliye Teftiş Kurulu' nun elemanları;

- Maliye Başmüfettişi,
- Maliye Müfettişi,
- Maliye Müfettiş Yardımcılarıdır.

Yukarıda sayılan kurul elemanları bakandan alınan emirle beraber teftiş, inceleme, soruşturma ve yahut danışmanlık görevlerini üstlenmektedirler. Ancak en öncelikli görevleri vergi incelemeleridir²³².

2.4.1.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu (HUK)

1926 tarihinde kazanç vergisinin alınmaya başlamasıyla vergi incelemelerine önem oldukça artmıştır. Çünkü beyanname veren mükellef sayısı da bu vergiyle doğru orantılı olarak artmıştır²³³.

4709 sayılı kanun ile birlikte 29 Mayıs 1945 yılında Hesap Uzmanları Kurulu yürürlüğe girmiştir. Vergi denetiminin en önemli birimlerinden sayılan Hesap Uzmanları yalnızca vergi incelemesinde uzman olan kişilerden oluşturulmaktadır. Hesap Uzmanları Kurulu'nun yetkisi incelendiğinde araştırma ve danışma görevleri de bulunmaktadır. Ancak yetkisi sınırlı olduğundan Gelir İdaresi'nde bulunan görevlilerle ilgili soruşturma yapamazlar. Bu kişilere Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları unvanları verilmektedir. Kurulun merkezi Ankara'dır. 5974 sayılı Hesap Uzmanları Kurumu'nun görevleri aşağıda belirtilmektedir.

- Gelir Kanunlarından yetki alarak gerçek kişi ve kurumların vergilerinin incelenmesi,
- Her çeşit dış denetim işlerinin yapılması ve sonuçlarının izlenmesi,
- Vergi politikasının yeni var olan bir oluşumun çalışmalarına destek sağlamak, vergi sistemi tekniğinin geliştirilmesine katkıda bulunmak ve uygulamadaki her türlü sorun için çözüm önerisi sunmak ya da araştırmalara katılarak sorunların çözümüne yardımcı olmak,

²³¹ Organ, ss. 106-107.

²³² Atak, s. 80.

²³³ Tekin ve Çelikkaya, s. 244.

- İlgili mevzuatın gerekli gördüğü durumlarda inceleme ya da araştırmalar yapmak,
- Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verilen tüm görevleri yerine getirmek.

2011 yılındaki düzenleme ile Hesap Uzmanları Kurulu ismindeki birim kaldırılarak yerine Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcıları adı verilen kişiler yerlerini almıştır. Var olan yeni birimler direkt olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olan Vergi Denetim Kurulu'na bağlanmıştır²³⁴.

2.4.1.1.3. Gelirler Kontrolörleri

Gelirler Kontrolörleri ülkemizde denetim yapma, idareyi kontrol etme ve elemanlarıyla ilgili soruşturma başlatma yetkisi ile kuşatılmış birimdir. Aynı zamanda yetkileri bakımından en çok caydırıcılığı bulunan vergi denetimidir²³⁵.

Baş Kontrolör, Kontrolör ve Stajyer Kontrolör unvanları olarak Gelirler Kontrolörleri oluşturulmuştur. Gelirler Kontrolörlerinin görevleri aşağıda açıklanmıştır²³⁶.

- Merkez ve Taşra ile ilgili tüm işlerinin kontrolünü sağlayarak incelenmesi,
- Vergi dairesinin sahip olduğu tüm para, madeni eşya, depo, kıymetli kâğıtlar ve benzeri ürünlerinin sayımı ve tespitinin sağlanması,
- Memurlar hakkında soruşturma yürütmek,
- Soruşturma ya da kontrolle ilgili olan her türlü mahremiyetine ilişkin olsa dahi belgeyi derinlemesine incelemek,
- Mükelleflerle ilgili vergi incelemesini yürütmek,
- Gelirler Kontrolörleri kapsamında bulunan konularla ilgili görüş ve öneri bildirmek,
- Kara para aklama suçuyla ilgili araştırmalar yaparak, incelenmesi,
- Tahsile yetkili olan kişilerin hesaplarının kontrolü,

²³⁴ Tekin ve Çelikkaya, ss. 244-245.

²³⁵ Mehmet Emin Merter, **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2004, ss. 72-73.

²³⁶ Alpaslan, ss. 131-132.

- Kanun, tüzük, kararname ya da yönetmeliklerde yer alan diğer görevleri yapmak,
- Müdürlük tarafından verilen diğer tüm görevleri yapma yetkisine sahiptirler.

2011 yılında Kanun Hükmünde Kararname ile görev ve yetkilerine son verilmiştir. Vergi Denetim Kurulu'na geçirilerek unvanları değişmiştir. Yeni unvanlar, Vergi Baş Müfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak değiştirilmiştir.

2.4.1.2. Taşra Denetim Elemanları

Ülkemizde Vergi Denetim Kurulu öncesinde Maliye Bakanlığı'na bağlı taşra teşkilatından üç çeşit denetim biriminin yetkileri bulunuyordu²³⁷. Bu birimlerden vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar aşağıda belirtilmiştir (VUK. m.135).

2.4.1.2.1. Vergi Denetmenleri

Taşra teşkilatında vergi inceleme yapanların en önemlisi Vergi Denetmenleridir. Vergi Denetmenleri, dış ve iç denetim yapmaya yetkili kişilerden oluşturulmuştur. Türkiye'de vergi denetimlerinin büyük bir kısmı Vergi Denetmenlerince yapılmaktadır²³⁸. Yoğunluktan kaynaklı olarak diğer yetkililer denetime katılamazlar²³⁹. Vergi Denetmenlerinin il ya da bölgeyle sınırlandırılması mümkün olmayacaktır. Çünkü bu konuyla ilgili herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır²⁴⁰.

Vergi Kontrol Memurluğu unvanı 1994 yılında bırakılarak yeni vergi sistemiyle beraber Vergi Denetmeni unvanıyla değiştirilmiştir. Bu tarihlerden önce de birçok kez unvanlar değiştirilmiştir. 2011 yılında bundan önceki denetim birimleri gibi taşra denetim birimlerinden olan Vergi Denetmenleri unvanları da kaldırılmıştır. Vergi Denetim Kurulu'na bağlı Küçük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı adı

²³⁷ Atak, s. 81.

²³⁸ Organ, ss. 116-119.

²³⁹ Merter, s. 76.

²⁴⁰ Alpaslan, s. 148.

verilen birimde görev yerlerini almışlardır. Unvanları Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcıları olarak değiştirilmiştir (646 sayılı KHK).

2.4.1.2.2. Vergi Dairesi Müdürleri

Vergi Dairelerinin idarecisi sayılan Vergi Dairesi Müdürleri  ift fonksiyonlu olarak deĐerlendirilmektedir²⁴¹.      denetim fonksiyonunun yanı sıra yönetim fonksiyonunu da içinde barındırmaktadır. Mükellefin tespiti, verginin tarh ve tahakkuku aynı zamanda da tahsili Vergi Dairesi M d rlerce yapılmaktadır. Yetkileri izin verdikçe Vergi Denetim Kurulu öncesinde de sonrasında da vergi incelemesi yapmaya devam etmektedirler. Ancak günümüzde yoğunluklarından dolayı bu yetkileri unutulmaya yüz tutmuŐtur²⁴².

2.4.1.2.3. İlin En Büyük Mal Memurları

Defterdarlar, ilin en büyük mal memurları olmalarıyla beraber, vergi incelemesi görevleri Vergi Dairesi Başkanlığı'na devredilmiŐtir. EĞer, Vergi Dairesi Başkanlığı yoksa defterdarlar vergi incelemesi yapmaya devam edebilmektedirler²⁴³. Başka bir deyişle Vergi Dairesi Başkanlığı var ise ilin en büyük mal memurları onlardır. Yoksa defterdarlardır. Vergi Denetim Kurulu öncesinde de sonrasında da bu durum birebir geçerlidir. Yönetici fonksiyonlarını yerine getiren defterdarlar ve Vergi Dairesi Başkanları vergi incelemeye yoğun iŐlerinden kaynaklı olarak zaman ayıramamaktadırlar²⁴⁴.

2.4.2. Vergi Denetim Kurulu Sonrası Vergi Denetimi

Vergi Denetim Kurulu 10.07.2011 tarihinde vergi denetim birimlerinin bir araya toplanıldığı bir kurul oluşturulmuştur. Kurulan Vergi Denetim Kurulu

²⁴¹ Organ, s. 120.

²⁴² Atak, s. 82.

²⁴³ Organ, ss. 119-120.

²⁴⁴ Atak, s. 84.

sayesinde Maliye Bakanlığı'na bağlı olan birimler tek bir yerde toplanarak Vergi Müfettişi unvanını almıŐlardır²⁴⁵.

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile;

- Vergi BaŐmüfettiŐ kadrosuna önceden Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Baş Kontrolörü unvanına sahip olanlar,
- Vergi Müfettişi kadrosuna önceden Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmeni unvanına sahip olanlar,
- Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrosuna önceden Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı, Stajyer Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmen Yardımcısı unvanına sahip olanlar atanmıŐtır.

Bu kurul oluŐturulmadan önceki hali ile merkez ve taşra denetim birimleri, çalışmanın önceki kısımlarında detaylıca anlatılmıŐtır. Çalışmanın bu kısmında, Vergi Denetim Kurulu'nun kuruluş amacı, görevleri ve yapısı detaylı olarak incelenecektir.

Ülkemizde görevi vergi denetimi olan birimlerinin denetimde çok baŐlılıĐa engel olmaları kaldırılma nedenlerinden biridir. Ancak aslında vergi denetiminin tek bir kurulla yönetilmek istenmesinin sebepleri aşağıda belirtilmiŐtir²⁴⁶.

- UzmanlaŐmak istenmesi,
- Vergi denetim ihtiyacının giderilmesi,
- Etkin ve standart denetimlere kapıların açılması,
- Performansa göre denetim yapılmasıdır.

2.4.2.1. Vergi Denetim Kurulu'nun Görevleri

Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 1'inci Sayılı 228'inci maddesinden hareketle görev ve yetkilerinden bahsedilmiŐtir²⁴⁷.

- Gelir kanunları ve Vergi Usul Kanunu bakımından vergi incelemesinin yapılması,

²⁴⁵ Furkan Beşel, "Türkiye'de Vergi Denetiminin  eŐitli Göstergeler ile Analizi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 107, 2017, s. 73.

²⁴⁶ Atak, s. 85.

²⁴⁷ Bkz. **Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi** (2018), T.C Resmi Gazete, 30474, 10 Temmuz 2018.

- Risk Analiz Sistemi bilgi, veri ve istatistik toplanmasından yararlanarak mükelleflerin faaliyetlerinin sektörel tabanda analizini yapmak, kıyaslarının yapılması ve bu kıyas sonucunda risk alanlarının tespitinin yapılması,
- Mükelleflerle ilgili gelen ihbar ve şikâyetlerin doğruluğunun değerlendirilmesi,
- Gelir İdaresi Başkanlığı ile vergi incelemelerinde iş birliği yapmak,
- Denetimle ilgili sonuçları değerlendirmek ve istatistikler belirlemek,
- İnceleme yapmaya yetkisi bulunanların ahlaki kurallarını çizmek, vergi denetimi ve inceleme ait raporlarla ilgili standart, yöntem ve ilkelerini belirlemek, bunlara ilişkin rehber hazırlamak,
- Vergi müfettişlerinin performansının değerlendirilebileceği bir sistem yaratarak, bu unvanlara sahip kişileri değerlendirmek,
- Vergi kaçırmanın engellenebilmesi için araştırmalar yapmak,
- Vergi mevzuatıyla ilgili önerilerde bulunarak, görüş belirtmek,
- Teftiş, inceleme, denetim ya da soruşturma görevlerinin bakan tarafından verilerek yetkilendirilmesi,
- Bakanın verdiği tüm diğer görevlerin yapılması da Vergi Denetim Kurulu'nun görevlerindendir.

Vergi Denetim Kurulu, yukarıda çoğunlukla belirtildiği gibi vergi incelemeleri yapmaya yetkili olmalarının yanı sıra vergi kaçırma ve kayıt dışı ekonomi ile savaşıması, kontrol, araştırma inceleme, mevzuat, seminer çalışmaları ve soruşturma gibi çeşitli görevleri de bulunmaktadır²⁴⁸.

2.4.2.2. Vergi Denetim Kurulu'nun Amaç, Hedef ve Araçları

Vergi Denetim Kurulu'nun 2021 yılı Performans Programında stratejik amacına ve hedefine değinilmektedir. Buradan hareketle stratejik amacı; kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve suç oranlarının düşürülmesi iken, kayıt dışılıkla mücadele ederken vergi denetimin bir araç olarak kullanılmasıdır. 2021 Genel Çalışma

²⁴⁸ Atak, s. 94.

Planında bulunan Vergi Denetim Kurulu amaç ve hedefe ulaşabilmek için aşağıda belirtilen görevleri yerine getirmiştir²⁴⁹.

- Vergi denetiminin etkin ve verimli olması,
- Mücadele edilmesi gereken kayıt dışılık,
- Yolsuzluk ile mücadele edilmesi,
- Kontrollerde etkinliğin artırılması istenildiğinden bu süreçte rol almıştır.

Diğer bir bakımdan, hedeflere ulaşırken kullanılan birtakım araçlar bulunmaktadır.

Bu araçlar;

- Risk analizi için merkezi çalışmaların yürütülmesi,
- Performans değerlendirme sistemine geçilmesi,
- Vergi denetiminin standartlara dayandırılması,
- Mükelleflerle ilgili ihbarların ve şikâyetlerin dinlenilmesi ve değerlendirilmesi,
- Komisyonların rapor okumaları,
- Plan ve programlara katılım sağlamak,
- Elektronik Teftişin (E-Teftiş) yapılması,
- İdarenin değer katmaya çalışması, rehberlik etmesi ve geliştirmesi,
- Vergi Denetim Kurulu-SIGMA denetim ağıının kullanılması,
- Vergi Denetim Kurulu ve Vergi Denetim Analiz Sistemi (VEDAS) kullanımı ve bu sistemlerin kullanımına ilişkin rehberlerin hazırlanması,
- Dijital denetim projesinin uygulanması,
- Sektörel tabanda uzmanlaşma,
- İş geliştirme uygulamasına geçmek olarak ifade edilir.

2.5. VERGİ DENETİM YOLLARI

Vergi sistemlerimizde genellikle vergiler mükellefin beyan etmesi üzerine tarh edilmektedir. Mükellefler, işe başlamalarını, bırakmalarını, iş yeri adres değişikliklerini, şube açılışlarını, personel çalıştırmalarını vb. vergilendirmeyi etkileyen her türlü maddi olayları vergi dairesine bildirmekle yükümlüdür²⁵⁰. Ancak,

²⁴⁹ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, **2021 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara, 2021, ss. 25-35.

²⁵⁰ Tosuner ve Arıkan, s. 157.

mükellefe tamamıyla güven olduğu söylenemez. Eğer mükellef iyi niyetli değil ise, ödevini yerine getirmeyebilir, getirse de eksik yerine getirebilir ve yahut bazı durumları saklayabilir²⁵¹. Dürüst mükellefler ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirdiğinden dolayı vergi yükünü daha fazla hissedebilirler. Bu durum eşitlik ilkesine ters düşmektedir²⁵². Bu nedenle idare tarafından gerçekler ortaya çıkarılabilsin ki, gerçek vergilendirme olabilsin diye uğraşlar söz konusudur. Gerçekleri ortaya çıkarabilmesi açısından vergi idaresine çeşitli hukuki imkân ve müesseseler getirilmiştir²⁵³. Bu açıdan vergi mükelleflerinin birçok yöntemle denetlenmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle tam ve zamanında gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrolü için mükellefler denetlenmektedir²⁵⁴.

Vergi denetiminin amacı; mükelleflerin bildirim ve beyanlarının doğruluğunu araştırmak ve vergi idaresinin kanunlara uygun şekilde çalışıp çalışılmadığının kontrolünü sağlamaktır²⁵⁵. Etkin bir denetim sistemi aynı zamanda mükelleflerin özenli davranmasına katkı sağlaması açısından da önemlidir²⁵⁶.

Vergi mükelleflerinin denetlenmesi açısından uygulamalar Vergi Usul Kanun’da “yoklama” ve “vergi incelemesi” olmak üzere iki tür denetim yolundan oluşmaktadır. Türkiye’de vergi denetiminde başvuru yolları dört başlık olarak incelenmektedir. Bununla beraber yoklamaya ilişkin hükümlerde kendi arasında “yoklama” ve “yaygın ve yoğun vergi denetimi” şeklinde iki alt başlıkta toplanmaktadır. Vergi incelemesi ise “vergi incelemesi” ve “aramalı vergi incelemesi” olarak ele alınmakla birlikte bilgi toplamada denetleme yolları kapsamında bulunmaktadır²⁵⁷.

2.5.1. Yoklama

Vergi Usul Kanun’da düzenlenen vergi denetim yollarından birincisidir. Yoklama bir bakıma olguların dış görünüşleriyle ilgilenmektedir. Bu nedenle en kolay uygulanabilen denetim yollarından biri olarak ifade edilir²⁵⁸.

²⁵¹ Şenyüz ve diğerleri, s. 169.

²⁵² Özgür Biyan, **Vergi Hukuku**, Ezgi Matbaacılık, Bursa, 2018, s. 226.

²⁵³ Şenyüz ve diğerleri, s. 169.

²⁵⁴ Tosuner ve Arıkan, s. 157.

²⁵⁵ Şenyüz ve diğerleri, s. 170.

²⁵⁶ Biyan, 2018, s. 225.

²⁵⁷ Tekin ve Çelikkaya, s. 133.

²⁵⁸ Şenyüz ve diğerleri, s. 170.

2.5.1.1. Tanım ve Amaç

Vergi Usul Kanunu'nun 127'inci maddesine göre yoklama; *"mükellefi ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek"* olarak tanımlanmaktadır. Yoklamada mükellefin hem beyan ettiği bilgilerin doğruluğu tespit edilir hem de varsa eksik bilgiler ortaya çıkar. Ancak bu denetim yolu uygulanırken derinlemesine bir araştırılmadan kaçınılır, ilk bakışta görülebilen ve kolayca tespit edilen hususlar ele alınır. Bu nedenle diğer bir denetim yolu olan vergi incelemesinden ayrılmaktadır. Çünkü vergi incelemesi, yoklamaya göre daha detaylandırılarak yapılan ve belirli süre gerektiren bir denetim yoludur²⁵⁹.

Bireysel yoklama; vergilendirme ile ilgili olarak yükümlü veya sorumluların vergi idaresinin bilgisi dâhilinde olmayan maddi olayları, bunlarla ilgili keşiflerin yoklama yetkisine sahip elemanlarınca yükümlü, sorumlu saymaktadır²⁶⁰.

Yoklamanın tanımı aynı zamanda amacını da ortaya koymaktadır. Yoklamanın amacı, vergi idaresinin bilgisi dâhilinde olmayan vergileme ile ilgili olguları ortaya çıkarmaktır. Bu nedenle hazineye ek gelir sağlanmaktadır (VUK. m.127).

Yoklama, mükellefiyet kaydının olup olmadığının tespitine yönelik olduğu için vergi denetimi büyük önem arz eden bir araçtır. Vergi denetimi eğer sadece mükellefiyet kaydı olanlar üzerinde dursaydı, bu durum haksız rekabete neden olurdu. Bu nedenle mükellef kaydı olmayanların takibi, iş yerlerini gezerek yoklama yapılması son derece önemli ve faydalı bir denetim yoludur²⁶¹.

2.5.1.2. Kapsam

Yoklama elemanlarına bazı yetkiler kanunlarımızda sağlanmaktadır. Kanunlarımızda "Yoklama yapmaya yetkili elemanlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak" şeklinde başlayan hükümler çevresinde bazı yetkiler verilerek yoklama yapmaya yetkili olanların gerekli kayıtları denetlemesi mümkün hale gelmiştir. Bu yetki şu işlemler çerçevesinde kullanılabilir (VUK. m.127):

²⁵⁹ Biyan, 2018, s. 226.

²⁶⁰ İsmet Yurteri, **Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Konya, 2010, s. 260.

²⁶¹ Şenyüz ve diğerleri, s.170.

- Günlük hâsılatın bakanlıktan alınan özel yetki koşuluyla tespitinin yapılması,
- deme Kaydedici Cihazını (ÖKC) kullanmak zorunda olan mükelleflerin kullanıp kullanmadıklarının kontrolünü sağlayarak günlük hâsılatın tespitinin yapılması,
- Günü gününe kayıt yapılması gerekli olan defterlerin, tasdikli olup olmadığı, esaslarına göre kayıt edilip edilmediğinin, iş yerlerinde olup olmadığının kontrolünün sağlanması,
- Faturasız mal girişinin bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi,
- Levha, tabela kullanma zorunluluğuna uyulup uyulmadığının tespitini sağlamak,
- Kanunî defter ve belgeler haricinde kalan ve vergi kaybına yol açtığına dair belirti teşkil eden defter, belge ve kanıtlarının tespiti halinde bu delillerin alınması,
- Nakil araçlarının bakanlığın belirleyeceği özel işaret yardımı ile durdurulması olarak ifade edilir.

2.5.1.3. Yoklamaya Yetkili Olanlar

Yoklamaya yetkili olanlar açıkça kanunlarımızda belirtilmektedir. Buna göre yoklama (VUK. m.128);

- Vergi dairesi müdürleri,
- Yoklama memurları,
- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
- Vergi incelemesine yetkili olanlar,
- Gelir uzmanları tarafından yapılmaktadır.

Bahsedilen yoklama elemanlarından “vergi dairesi müdürleri” idari işlerin yoğun olmasından kaynaklı, “vergi incelemesine yetkili olanlar” ise daha çok vergi inceleme işlemleriyle ilgilendiklerinden dolayı yoklama faaliyetlerinin bu kişiler dışında kalan diğer yoklama elemanları tarafından yürütüldüğü bir gerçektir²⁶².

Bu durumda yoklama görev ve sorumlulukları daha çok kanunda sayılan “yoklama elemanları” ve “yoklama ile yetkilendirilenler” tarafından yrtlmeye

²⁶² Tekin ve Çelikkaya, s. 138.

çalışılmaktadır. Bunlara 2005 yılından itibaren 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun²⁶³ ile Vergi Usul Kanunu' da yapılan değişiklikler sebebiyle “gelir uzmanları” dâhil edilmiştir.

Katma Değer Vergisi' nin yürürlüğe girmesiyle yazar kasa uygulamasının ardından yoklama elemanlarına daha çok ihtiyaç duyulmuştur. Yoklama elemanlarına ek olarak, vergi dairelerinin tahakkuk ve tahsilât bölümünde çalışan memurlardan “icra memurları, tahsildarlar ve vergi memurları” gibi unvanları olan şahıslardan yoklama işlemlerinde yararlanılmıştır²⁶⁴.

Kanundan hareketle yoklama yapılırken bir engel söz konusu ise; tüm mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu kurumları yardım etmek zorundadır (VUK. m.7).

2.5.1.4. Yoklamanın Yapılması ve Sonuçlandırılması

Bu başlıkta yoklamaya başlamadan yapılacaklar, yoklamanın yapılacağı zaman, yoklamanın yapılacağı yer, yoklamanın tutanağa bağlanması ve yoklamanın sonuçlanması hakkında bilgiler bulunmaktadır.

Yoklamaya yetkili olanlar, görevleri sırasında yetkili olduklarını gösteren bir belgeyi yanında bulundurmakla yükümlüdür. Bu belge fotoğraflı bir resmi vesika olmalıdır. Bu doğrultuda mükellefin isteği olup olmamasına bakılmaksızın yetki belgelerini mükellefe ibraz etmek zorundadır (VUK. m.129).

Yoklamaya yetkili olan kimseler bir yıl boyunca ve her saatte yoklama yapmakta özgürdürler. Geceleri faaliyette bulunan mekânlarda gece de yoklama yapılmasını mümkün kılmaktadır. Gece faaliyette bulunan mekânlara örnek vermek gerekirse, gazino, meyhane türevi yerlerdir. Mükellefe şu saatler içerisinde yoklama yapmaya geleceğiz, müsait misiniz gibi sorular sorulmaz. Saat, gün, zaman asla mükellefe bildirilmez. Çünkü yoklamayla ilgili amaçlanan hedefe ulaşamaz (VUK. m.130).

“Yoklama ilke olarak iş yerinde yapılır.” Bu durum genel bir ifade olarak sayılmaktadır. Ancak her zaman iş yerinde yapılmasına olanak yoktur. İşin gereği sebebine bağlı olarak yoklama başka mekânlarda da yapılır. Gayrimenkul Sermaye

²⁶³ Bkz. **Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun**, (05.05.2005), T.C. Resmi Gazete, 5345, 16.05.2005.

²⁶⁴ Tekin ve Çelikkaya, s. 138.

İratları (GSI) açısından bir gelir ile ilgili yapılacak tespitin yoklamanın yapılacağı ilgilinin yerleşim yerinde veya kiracısı nezdinde yapılması buna örnek olarak gösterilebilmektedir. Bütün bunlardan hareketle, yoklama tutanakları yoklama yapılan mekânda şahit olduğu hususları içerdiği için, başka bir mekânda düzenlenmesi yoklamanın amacına ters düşer²⁶⁵.

Hukuki bir nedene dayandırılabilmesi için yoklama sonuçlarının kati suretle belgelendirilmesi gereklidir. Bundan sebeple yoklama sonuçları bir tutanak şeklinde olan “yoklama fişi” ve aynı anlamı taşıyan “elektronik ortamda tanzim olunan yoklama fişine” geçirilmesi gerekmektedir (VUK. m.131). Yoklama ön işlem niteliğinde görülmektedir²⁶⁶. Vergi Usul Kanunu’na aykırı bir yoklama fişine dayanılarak yapılan tarhiyatın hukuken bir geçerliliği bulunmamaktadır²⁶⁷. Doğrudan ceza ihbarnamesi yerine geçmesi nihai tüketicinin belge almamasıyla ilgilidir²⁶⁸. Yoklama fişi iki nüshası bulunan bir belgedir. Bu nüshalar mükellefe veya yetkili adamına, diğeri ise yoklamayı yapan yetkiliye imzalatılır. Bu nüshalardan bir tanesi mükellefe diğeri de vergi dairesine verilir (VUK. m.132). Vergi Usul Kanunu’ da yer alan “yetkili adam” tabiri yoklama yapılanın umumi vekili, muhasebecisi, daimi personeli vb. kişileri kastetmektedir²⁶⁹. Mükellef bulunmaz ya da imza atmaktan çekinirse yoklama fişine mutlaka yazılır. Bu yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatırılması gerekmektedir. Nezdinde yoklama yapılan ikametgâhında bulunamazsa bilinen adresine yedi gün içinde posta yoluyla gönderilir. Vergi karnesi alanlar hakkında yapılan yoklamalar da bu karneye işaret olunmaktadır (VUK. m.132).

Bireysel yoklama, Hazine ve Maliye Bakanlığı elemanlarının yanı sıra taşrada görevli merkezi denetim elemanları da kısmi toplu yoklama yapabilmektedir. Yoklama, bir vergi incelemesi olmamakla birlikte, aksine vergi idaresinin üzerine görev edildiği bir durum tespiti sayılmaktadır. Vergi idaresince yapılan durum tespiti sonucunda bir usulsüzlük söz konusu ise, usulsüzlük cezası kesilmektedir. Örneğin; yoklama sonucunda kaydedilmemiş bir hâsılat bulunduyorsa, hesap dönemi içerisinde

²⁶⁵ Tekin ve Çelikkaya, s. 138.

²⁶⁶ Eda Ayrancı, **Vergi İdaresinin Ön İşlemlerden Doğan Hukuki Sorumluluğu**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012, s. 46.

²⁶⁷ Tekin ve Çelikkaya, s. 139.

²⁶⁸ Kızılot ve Taş, s. 101.

²⁶⁹ Tekin ve Çelikkaya, s. 140.

bulunması nedeniyle vergi ziyai cezası yerine usulsüzlük cezası kesilir. Fakat yoklama sonucundan vergi kaybı da söz konusuysa inceleme yoluna gidilir²⁷⁰.

Maliye Bakanlığı bazı iş kollarında toplu yoklamayı uygun görebilir. Toplu yoklama, amaç ve sonucu aynı vb. olan olayların toplu olarak saptanmasını sağlayan bir yoklamadır. Toplu yoklama geçici olup, önceden planlanan ve genelde üç yıllık bir süre içerisinde yapılmaktadır. Toplu yoklamada, yoklama fişi yerine yoklama cetveli kullanılmalıdır. Yoklama cetvelleri önceden hazırlanmaktadır. Toplu yoklama yapılırken yoklama cetvellerine geçirilmesi güç olduğundan ayrıca bireysel yoklama fişi de gereklidir²⁷¹. Yoklama cetvelinde sonuçlar toplu olarak gösterilir (VUK. m.133). Aynı zamanda toplu yoklama, yoklama yapan bir ekibin, grubun ya da iş takımının liderinin vesikayı göstermekle yükümlü olduğu bir gerçektir (VUK. m.129).

2.5.1.5. Elektronik Yoklama (E-Yoklama)

Artan mükellef ve mükellefiyete ilişkin faaliyetlerin etkin ve hızlı olabilmesi şeklinde kayıt altına alınması tüm vergi idareleri için büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple, yoklama faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması için daha da gelişmekte olan teknolojilerin kullanılması yoluna gidilmesi, bu faaliyetlerin dinamik ve organize bir çerçevede yürütülmesi ve gelişen teknolojiye uygun yeni usul ve esaslarının belirlenmesi zorunlu bir süreç haline gelmiştir²⁷². Yoklama faaliyetlerinin elektronik ortamda yapılabilmesi ve sonuçlarının takip edilmesi amacıyla aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir (VUK. m.132/A):

Yoklama sonuçları, yoklama yerinde bu Kanun'un 131'inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı anlamda olan elektronik ortamda tanzim olunan "yoklama fişi" ile de kaydedilebilmektedir. Bu yoklama fişi, nezdinde yoklama yapılan ya da yetkili adamı tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. E-yoklama sistemi uygulaması 01.09.2015 olarak belirlenmiştir²⁷³. E-yoklama fişleri, mobil cihazlar sayesinde, yoklamaya yetkili olanlar tarafından yoklamanın amaç ve içeriğine göre belirlenip, elektronik ortamda hazırlanır. Nezdinde yoklama yapılan ya da yetkili

²⁷⁰ Tekin ve Çelikkaya, ss. 141-142.

²⁷¹ Tekin ve Çelikkaya, s. 141.

²⁷² Furkan Beşel ve Cemal Çokgezer, " Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği", **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2015, s. 16.

²⁷³ Beşel ve Çokgezer, s. 16.

adamına, yoklamaya başlarken mobil cihaz üzerinden ön izleme yapılarak okutulur ve karşılıklı olarak mutabık kalınması durumunda²⁷⁴;

- Elektronik imza aracı var ise, bu araç kullanılarak e-yoklama fişi imzalatılır.
- Elektronik imzası yok ise, başka kimsede olmayan kodun üzerine yazıldığı e-yoklama imza formu, tarihiyle birlikte karşılıklı olarak ıslak imza ile imzalanır.

E-yoklama fişi işlemi, yoklama yapmaya yetkililerin imzalamasıyla süreç tamamlanır²⁷⁵. Elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında, tek taraflı bir imza söz konusu olmuş ise ya yetkili adamı ya da nezdinde yoklama yapılan kimse bulunmaması veya imzadan imtina etmesi durumunda, kayıt altına alınmasını gerekmektedir. Bu durumda e-yoklama imza formunun bir yedeği ilgiliye bırakılır²⁷⁶.

E-yoklama fişi, vergi dairesinin internet sayfası üzerinde bulunan “elektronik yoklama görüntüleme” menüsünden görüntülenebilir ve aynı zamanda yazıcıdan çıktısı alınabilir²⁷⁷. Aynı zamanda ilişiği olduğu vergi dairesi ya da mal müdürlüklerine mükellefin kendisinin ve yahut yetkili adamı tarafından başvurulması durumunda kâğıt ortamında bir örneği verilir²⁷⁸. Elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi aşamasında nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına ulaşılamaması halinde, mükellefin bilinen ikametgâhına e-yoklama fişinin yazıcıdan çıktısı alınarak yedi gün içerisinde gönderilmektedir²⁷⁹. Yoklama faaliyetinin teknik olanaksızlık veya yapılacak işin niteliği gereği elektronik ortamda yapılamaması durumunda, fiş kâğıt ortamında üç nüsha olarak düzenlenir. Yetkili adamına veya nezdinde yoklama yapılana imzalatılır. Yoklama fişlerinin ilk nüshası yetkili adamına veya nezdinde yoklama yapılana verilir. Bunlar bulunmaması durumunda ise ilgisine yedi gün içinde gönderilir²⁸⁰.

²⁷⁴ Biyan, 2018, s. 228.

²⁷⁵ Şenyüz ve diğerleri, s. 166.

²⁷⁶ Tosuner ve Arıkan, s. 163.

²⁷⁷ Şenyüz ve diğerleri, s. 166.

²⁷⁸ Tosuner ve Arıkan, s. 163.

²⁷⁹ Biyan, 2018, s. 229.

²⁸⁰ Tosuner ve Arıkan, s. 163.

2.5.1.6. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Vergi kanunlarımızda yaygın ve yoğun vergi denetimi yoklama müessesesinin içerisinde düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisi ile birlikte 1985 yılında yürürlüğe girmesinden dolayı oldukça önemli hale gelerek süreklilik sağlanmıştır. Yaygın ve Yoğun denetimler belge düzenine uyulması için sürekli yapılmış ve bu denetimlerde müşteri kılığına girerek belgenin düzenlenip düzenlenmediğiyle ilgilenmiştir. Eğer belge düzenlemesi gerekli olduğu halde düzenlenmediği tespit edilirse işyeri kapatma cezası verilmektedir. Bu ceza yaygın ve yoğun denetimlerin etkili olmasıyla beraber getirilmiştir²⁸¹.

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin en temel amacı; yoklama yapmaya yetkili elemanlarca mükelleflerin bildirimlerinden hariç düzenlemesi gereken belge düzenine uygunluğunun denetimini yapmaktır²⁸².

2.5.1.7. Yoklamada Mükellef Hakları

Mükelleflerin yoklama esnasında ve sonrasında sahip olduğu birtakım haklar bulunmaktadır. Bu haklar, özel yaşamın gizliliği hakkı, vergi mahremiyetinin ihlal edilmeme hakkı, mükelleflere dair bilgilerin gizliliği hakkı kapsamında değerlendirilmek zorundadır²⁸³.

Kimlik İbrazı Edilmesini İsteme Hakkı: Mükellefler, yoklama veya vergi incelemesi yapmaya yetkili elemanlardan fotoğraflı resmi kimlik belgelerinin ibraz edilmesini isteme hakkına sahiptir. Bu hak, Vergi Usul Kanunu'nun 129'uncu ve 136'ncı maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Mükellef, resmi kimlik belgelerinin ibraz edilmesini istemese dahi, yoklama yapmaya gelen elemanların işe başlamadan önce ibraz etmesi gereklidir.

Yoklama memurlarının ve vergi incelemesi yapmaya yetkili elemanların, nezdinde yoklama yapılan kişi kimlik ibraz etmelerini istemesi durumunda mükellefe karşı nazik ve saygılı davranılmalıdır²⁸⁴.

²⁸¹ Tekin ve Çelikkaya, s. 145.

²⁸² Harun Yeniçeri, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Ekin Yayınevi, 2014, s. 72.

²⁸³ Kükrer, ss. 158-159.

²⁸⁴ Ahmet Erol, **Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları**, İSMMMO Yayın No: 133, İstanbul, 2010, s. 114.

Yoklama Fişinin Bir Nüshasının Mükellefe Bırakılmasını İsteme Hakkı: Vergi Usul Kanunu’nun 131’inci ve 132’nci maddelerinde yoklama fişinin bir nüshasının mükellefe bırakılmasını isteme hakkı hüküm altına alınmıştır. Yoklama fişi, tutanak hükmünde sayılmaktadır. Yoklama sonuçları, yoklama fişi ile tespit olunmaktadır. İki nüsha olarak düzenlenen yoklama fişlerinin bir nüshasının, “nezdinde yoklama yapılan kimseye” ya da “yetkili adamına” bırakılması gerekmektedir. Nezdinde yoklama yapılan mükellef ya da yetkili adamı bulunmaması durumunda, mükellefin bilinen ikametgâh adresine yoklama fişi nüshası yedi gün içinde postalanmalıdır. Yoklama fişi nüshasının mükellefin ya da yetkili adamının eline geçmemesi durumunda ise mükellef yoklama fişinin kendisine bırakılmasını isteyebilmektedir. Aynı zamanda bu durum, mükellefin bilgi edinmesi bakımından oldukça önemlidir²⁸⁵.

Hâkim Kararı Bulunmadan El Koyma Yetkisini Kullanılmamasını İsteme Hakkı: Vergi Usul Kanunu’nun 127’nci maddesinde yoklamaya yetkili kişilere, mükellefin belge düzenleyip düzenlemediğine ve yapılması gereken kayıtlarının yapılıp yapılmadığına ilişkin kontrol görevi verilmiştir. İlgili madde hükmünün devamında ise yoklama yapan memura, vergi kaybına neden olabilecek her türlü emareye neden olan defter ve belgelere el koyma yetkisi verilmiştir.

El koyma kavramı, pek çok hak ve özgürlüğü kısıtlayan bir işlemdir. Anayasa’nın 20’nci ve 21’inci maddelerinde ayrı ayrı düzenlenen “özel hayatın gizliliği” ve “konut dokunulmazlığı” hakları anayasayla teminat altına alınarak hâkim kararının ya da onayının arandığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, mükellefe ait olan defter ve belgelere el konulması hâkim onayı olmadıkça Anayasa’ya aykırı olacaktır²⁸⁶.

Kimlik Gösterilmemesi Durumunda Defter ve Belgelerini Yoklama Memurlarına İbraz Etmeme Hakkı: Yoklama yapmaya yetkili memurlar, kendilerinden istenilmese dahi fotoğraflı resmi kimlik belgesini ibraz etmek zorundadır. Eğer, nezdinde yoklama yapılan mükellefe resmi kimlik belgesini ibraz etmezlerse mükellefte defter ve belgelerini ibraz etmeme hakkına sahiptir. Bu durum mükellefin vergi mahremiyetinin korunması bakımından önemlidir²⁸⁷.

²⁸⁵ Kükrer, ss. 158-159.

²⁸⁶ Uzun Çam, 2021, ss. 182-186.

²⁸⁷ Kükrer, s. 158.

2.5.2. Vergi İncelemesi

Vergi denetleme yollarından biri olan vergi incelemesi, denetimde en çok kullanılan müesseselerden birisidir.

2.5.2.1. Tanım ve Amaç

Vergi incelemesi ilk kez 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile mevzuatımızda kullanılmıştır. Kullanılma nedeni ise vergileme işlemlerinin beyana dayalı bir sisteme sahip olmasıdır. Vergi kanunlarımızda beyannamelerin tetkiki olarak daha önce yer alan kavram 5432 sayılı eski Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir²⁸⁸. Şu anki 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ise vergi incelemesi kavramı olarak devam etmektedir. İdare kamu alacağının tam olarak tahsilâtının yapılabilmesi ve beyana dayalı olan sistemin sağlıklı bir şekilde devam ettirebilmek için mükellefle ilgili ayrıntılı araştırma yapmaya gereksinim duymaktadır. Bu gereksinime vergi incelemesi denilmektedir²⁸⁹.

Denetim ile inceleme genellikle birbirinin yerine kullanılmaktadır. Fakat birbirinin yerine tam anlamıyla geçmemektedir. Denetim, vergi incelemesini kapsayan bir kavram olmasıyla beraber daha makro bir kavramı ifade etmektedir²⁹⁰. Ancak vergi incelemesinin geniş anlamda kullanılmasından kaynaklı denetiminin karşılığı olarak bahsetmemiz doğru olacaktır. Çünkü vergi incelemesinden bahsedildiğinde asıl anlatılmak istenenin ödenen vergilerin doğruluğunun araştırılıp, tespitinin yapılması denetimin amacını belirlemiştir (VUK. m.134). Bu madde hükmünden hareketle vergi incelemesinin amacı aslında tanımını da ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle yalnızca defter ve belgeler taranarak inceleme yapılmamaktadır. Bu amaç doğrultusunda defter ve belgelerin ibrazını sunmayarak ödevini yerine getirmeyen mükellefler için, tanık ifadeleri, mükellefin yaşam biçimi, özel giderleri gibi kaynaklardan da yararlanılarak yapılmaktadır²⁹¹.

²⁸⁸ Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015, s. 75.

²⁸⁹ Karakoç, s. 218.

²⁹⁰ Ali Kemal Gaygılı, **Türkiye’de Vergi Cezası, Denetimi ve Uzlaşma Oranları Üzerine Optimal Vergi Stratejisi**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 68.

²⁹¹ Mutluer, s. 113.

Vergi incelemeleri çok yönlü olduğundan dolayı yalnızca mükellef aleyhine değil, vergi incelemeleri esnasında idare aleyhine de bir tespit yapılabilir. Doğru miktar idareye ödenir ya da fazla alınan tutar mükellefe geri ödenir²⁹².

2.5.2.2. Kapsam

Mükellefe vergi incelemesi yapılırken, belirli bir döneme ait bütün vergiler dâhil edilerek ya da belirli vergiler dikkate alınarak yapılabilir. Tam inceleme, tüm vergiler için yapılırken, sınırlı inceleme ise belirli vergiler için yapılmaktadır²⁹³.

Randıman incelemeleri ise en sık kullanılan yöntemlerden biri olmasıyla beraber kaydi üretim ile fiili üretim arasındaki farkı bulmak için kullanılmaktadır. Üretilen mamuller, üretim için kullanılan hammadde, yarı mamul ve maddeler ve yardımcı maddelerin birbiriyle uyumlu olup olmadığı incelenmektedir²⁹⁴. İncelemeye yetkili kişilerce işletmeye ait olan kıymetlerin fiili envanterlerinin yapılması ve beyanda yer alan unsurlarda incelemeye dâhil olabilir. Bu durumda fiili envanterinin yapılmasına ihtiyaç duyulduğu ve giderlerin incelemeyi yapan kişilerce tasdik edilmesi durumunda mükellefe Hazine tarafından ödeme yapılmaktadır²⁹⁵.

2.5.2.3. İnceleme Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi Denetim Kurulu'nun temel idari görevlerinden biride vergi inceleme yetkisidir. Fakat bazı meslek gruplarının da vergi inceleme yetkisi bulunmaktadır²⁹⁶. Vergi incelemesi; maliye, işletme, muhasebe, hukuk ve ekonomi alanlarında fazlaca bilgiye sahip ve vergi inceleme yetkisi verilmiş kişilerce yapılması gereken bir denetim türüdür²⁹⁷. Türkiye' de vergi incelemesi Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilatında yer alan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na bağlı olan kişilerce yapılmaktadır. Bu kişiler, Vergi müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, varsa İlin En Büyük Mal Memuru yoksa Defterdar ya da Vergi Dairesi Müdürleridir (VUK.

²⁹² Biyan, 2020, ss. 217-218.

²⁹³ Şin, 2016, s. 135.

²⁹⁴ Kızılot ve Taş, s. 102.

²⁹⁵ Fatih Saraçoğlu ve Elif Pürsünlerli Çakar, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020, s. 160.

²⁹⁶ Şin, 2016, s. 136.

²⁹⁷ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, s. 122.

m.135). Yukarıda bahsedilen kişilerin idari görevleri bulunmaktadır. Fakat ihtiyaç halinde inceleme yetkisini de kullanabilirler²⁹⁸.

2.5.2.4. İncelemenin Yapılması ve Sonuçlandırılması

Vergi incelemesine başlanmadan önce, yetkili kişinin mutlaka yetkisinin bulunduğunu gösteren fotoğraflı bir vesika ve memur olduğunu kanıtlayan resmi belgeyi bulundurmak ve mükellefe göstermek zorundadır (VUK. m.136). 31880 sayılı kanunda önemli değişiklikler yapılmıştır²⁹⁹. Buna göre, *inceleme amacıyla yetkili kişilerce görev verildiğinden itibaren en geç beş gün sürecinde işe başlanmaktadır. Eğer bu sürede işe başlanılmamış ise bağlı bulunulan birime gerekçesinin belirtildiği bir yazı ile bildirilir. Eğer bu gerekçe kabul edilirse ek olarak beş gün süre verilir ya da başka bir inceleme elemanına da görev devri yapılabilir. İncelemeye başlama süreleri ise en geç on beş gündür. Ek süreler yine işe başlamada ki ile aynıdır. Düzenlenmesi gereken “İncelemeye Başlama Bildirimi” ile inceleme yapmaya yetkili kişilerce başlanır. Bu bildiriminin bir nüshası nezdinde inceleme yapılan mükellefe, diğer nüshası nezdinde inceleme yapılanın vergi dairesine ve inceleme yapmaya yetkili kişinin bağlı bulunduğu denetim birimine gönderilir. İncelemeye başlama bildirimi hangi tarihte düzenlenirse o tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir. İnceleme yapmaya yetkili kişilerin incelemeye başlanılmasına dair hususlar yetkili kişilerin bağlı bulundukları birimlerce belirlenir. İncelemenin tür, neden incelendiği, konusu, dönemi, nezdinde inceleme yapılanın unvanı, adresi ve kimlik bilgileri, verginin türü, inceleme yapmaya yetkili kişilerin imzası ve bildirim tarihi ve mükelleflerin incelemeye dair hakları ve yükümlülükleriyle ilgili bilgiler incelemeye başlama bildiriminde yazılı olmalıdır.*

Vergi incelemesine tabi olanlar, kanunlara göre defter ya da hesap tutmasının, belge ve vesika ibrazının ve saklanması zorunlu kıldığı gerçek ve tüzel kişilerdir (VUK. m.137). *Defter ve belgeler mükelleften yazılı olarak istenir ve teslimden önce tutanak tutturulur. Bu defter ve belgelerin ibraz süresi on beş günden az olamaz.*

²⁹⁸ Öner, s. 101.

²⁹⁹

T.C.

Adalet

Bakanlığı,

Mevzuat,

<https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=7&MevzuatNo=15452&MevzuatTertip=5> madde 7, 9, 11, 12, 13, 16.

*Bakanlık tarafından izin verilen e-defter ve belgelerin bakanlıkça oluşturulan sistemin kullanılmasıyla mükellefler elektronik ortamda ibraz edebilir*³⁰⁰.

Vergi inceleme zamanının, önceden haber verilmesi şart değildir. İnceleme, hesap dönemi sonu gelmeden yapılabildiği gibi, tarh zamanaşımının sonuna kadar da istenildiği zaman yapılabilir. Eğer daha önce inceleme yapılmış veya re'sen matrah takdir edildiyse yeniden inceleme yapılabilir ve tarhiyat ikmali de olabilir (VUK. m.138).

Vergi incelemesinin yapılacağı yer ile ilgili Vergi Usul Kanunu' nun 139'uncu maddesinde yapılan değişikliklerle birlikte 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Yapılan Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun³⁰¹'dan hareketle bilgiler verilmiştir. 1 Temmuz itibariyle yürürlüğe giren kanun ile değişen durumlardan en önemlisi aslında bu durumdur. Çünkü önceden mükellefin iş merkezinde yapılan incelemeler artık dairede yapılacaktır. Mükellefin iş yerinde yapılan incelemeler iş akışını engelleyebilmekteydi ancak bu şekilde dairede yapılan incelemeler iş akışını engellemeyecektir. Bu durum mükellefler açısından oldukça önemli bir değişiklik olmaktadır. Nezdinde inceleme yapılan mükellefin ya da sorumlusunun defter ve belgelerini yazılı olarak vergi dairesine getirmesi istenebilir. Mükellef istenilen defter ya da belgeleri sebepsiz olarak vergi dairesine getirmemesi durumunda ibrazını yapmamış sayılırlar. Ancak geçerli bir sebepleri bulunması durumunda ibrazı için süre verilir. Mükellefin iş yeri müsaitse vergi dairesi yerine iş yerinde de inceleme yapılabilir (VUK. m.139). Vergi incelemesi yapılırken uyulması gereken usul ve esaslar bulunmaktadır. Bunlar; (VUK. m.140).

- Vergi incelemesinin konusu ve başlanıldığı hususu incelemeye tabi olan kişiye yazıyla bildirilir. Nüshaları ise bağlı olduğu birime ve daireye gönderilir.
- Vergi incelemesinin nezdinde inceleme yapılanın iş yerinde yapılması durumunda mesai saatleri dışında vergi incelemesi yapamazlar ya da sürdüremezler. Tutanak düzenlenmesi ya da bazı tedbirlerin alınmış olması istisnai bir durumdur. Ancak bahsedilen tedbirler faaliyetlerini durdurmamalı ya da engel olmayacak şekilde yapılmalıdır.

³⁰⁰ Bkz. 28.06.2022 Resmi Gazete' de yayımlanan madde 12.

³⁰¹ Bkz. **Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun** (2021), T.C. Resmi Gazete, 31640, 14 Ekim 2021.

- Vergi incelemesi sonlandığında, nezdinde inceleme yapılan inceleminin yapıldığına dair bir vesika verilir.
- Vergi inceleme raporu, kanunlarla ilgili Cumhurbaşkan Kararına, yönetmeliğe, sirkülere ve genel tebliğe aykırı olamazlar. Eğer vergi kanunlarına aykırı olduğu düşünülürse Gelir İdaresi Başkanlığı' na rapor ile bağlı oldukları birimler kullanılarak bildirilmelidir.
- Tam incelemede bir yıl, sınırlı incelemede altı ay, Katma Değer Vergisi iadelerinde ise üç ayı aşamazlar. Eğer incelemeler için bu süreler yeterli gelmediyse ek süre istenir. Ancak bu ek sürelerle ilişkin, tam ve sınırlı incelemeler için üç ay, Katma Değer Vergisi iadeleri için ise iki ayı geçmeyecek şekilde ek süre tanınır. Nezdinde inceleme yapılan inceleminin bitirilmediği yazılı olarak bildirilir.
- Vergi Müfettiş ya da yardımcılarınca düzenlenen raporlar işleme konulmadan hemen önce, incelemeyi yapan üç vergi müfettişinin meslekte on yılını tamamlamış olması ve vergi kanunlarına ilişkin Cumhurbaşkan Kararı, özelge, yönetmelik ve sirküler dikkate alınmalıdır. Eğer komisyon ile vergi incelemesi yapanlar arasında anlaşmazlık bulunuyorsa Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nda bulunan bir Başkan Yardımcısının Başkanlığı'nda dört grup başkanın yer aldığı rapor değerlendirme komisyonunca değerlendirilir.
- Vergi inceleme raporları Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak olan rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirilir.

İncelemeye ilişkin tutanakların bir nüshası mutlaka nezdinde inceleme yapılan kişiye verilmelidir. Eğer ilgili kişilerin itirazları bulunuyor ise tutanakta yer alır. Tutanağı imzalamak istemezler ise nezdinde inceleme yapılanın isteğine bırakmadan defter ya da belgeler alınır ve inceleme sonucunda ceza ve tarh edilen vergiler kesinleşinceye kadar verilmez. Ancak istedikleri zaman imzalayarak geri alabilirler. Yalnız bu belge ya da defterlerin delil niteliğinde olmaması gerekir (VUK. m.141).

2.5.2.5. Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları

Vergi incelemesinde mükellef haklarını, vergi inceleme sürecinde ve vergi incelemesi sonunda mükellef hakları olarak incelemek mümkündür.

2.5.2.5.1. Vergi İnceleme Sürecindeki Mükellef Hakları

İnceleme, mükellef ile idare arasındaki en hassas olan durumu ifade etmektedir. Çünkü mükellef incelenirken bazı durumlardan kaynaklı olarak oldukça gergin olacağı yadsınamaz bir gerçektir. Bu nedenle verilen bazı haklar inceleme sürecindeki mükellefi bir nebze rahatlatmaktadır³⁰².

Vergi İncelemesine Neden Olan Hukuki Dayanağının İstenmesi Hakkı: Mükelleflerin hangi nedene dayandırılarak incelemeye tâbi tutulduğunu bilmesi en temel hakkıdır³⁰³. Bu nedenle, kendilerinden vergi incelemesi için bilgi, defter ve belgelerin teslimini talep eden resmi yazıda inceleme gerekçesine yer verilmesi gerekir. Ayrıca, vergi inceleme elemanlarının yetkili mercilerce görevlendirildiğine dair resmi yazı bulunup bulunmadığı da mükellef tarafından sorgulanabilir.

Defter ve Belgeleri Usulüne Uygun Olarak İbraz Etme Hakkı: Vergi Usul Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre; inceleme yapmaya yetkili kişilerin vergi incelemesi kapsamında talep edecekleri her türlü bilgi, belge ve defterlerin yazılı olarak talep edilmesi ve mükellefe en az on beş gün süre verilmesi gerekmektedir.

Nezinde inceleme yapılacak mükelleften yazılı olarak değil de sözlü olarak bilgi, defter ve belgeleri istenirse, mükellef bu haktan yararlanarak defter ve belgeleri usulüne uyarak istemelerini talep etme hakkına sahiptir³⁰⁴.

İlave Süre İsteme Hakkı: Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu madde hükmüne göre; mükelleflere defter ve belgelerini idareye götürebilmeleri için süre verilmektedir. Bu süre yukarıda ifade edildiği gibi on beş günden az olmamalıdır. Bununla birlikte mükellef, geçerli bir mazeret ileri sürdüğü takdirde defter ve belgelerin ibrazı için ek süre talebinde bulunabilir. Hatta mükellefin gerekçesi mücbir sebep hallerinden birine dayanıyor ise mücbir sebep hali ortadan kalkıncaya kadar süreler durmaktadır.

³⁰² Coşkun Karadağ ve Mazlum, ss. 267-270; Avcı, ss. 247-272.

³⁰³ Erol, s. 113.

³⁰⁴ Kükrer, s. 163.

İncelemenin İş Yerinde Yapılmasını İsteme Hakkı: Vergi incelemeleri Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesi hükmüne göre, esas itibariyle dairede yapılmaktadır. İncelemenin dairede yapılması nezdinde inceleme yapılan kişinin iş yerinde çalışmalarda bulunulmasına engel olmamaktadır. Ayrıca, mükellefin talebi doğrultusunda inceleme iş yerinde de yapılabilir.

İncelemenin Konusu ve Kapsamı Hakkında Bilgi Edinme Hakkı: Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesi gereğince mükellefe, incelemenin konusu ve kapsamına ilişkin, incelenecek vergi türü ve hesap dönemi ile ilgili bilgi verilmesi, en temel mükellef haklarındandır. Bu hak, aynı zamanda bilgi edinme hakkının da gereğidir³⁰⁵.

İnceleme Konusu Dışında Kalan Bilgi ve Belgeleri Vermeme Hakkı: Mükellefler, inceleme konusuyla ilgili olmayan bilgi ve belgeleri vermeme hakkına sahiptir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre, incelemeye yetkili kişilere verilen görev yazısında, hangi konu ve döneme ilişkin inceleme yapılacağı açıkça belirtilmelidir. Bu hakkın gereği olarak, inceleme konusu dışında kalan hususlar için mükelleften bilgi ve belge isteminde bulunulamaz. Böyle bir istemde bulunulduğu takdirde, mükellef inceleme konusu dışındaki bilgi ve belgeleri vermek zorunda değildir.

İncelemenin Uygun Kapsamda Yürütülmesini ve Süresi İçinde Tamamlanmasını İsteme Hakkı: Mükelleflerin inceleme sürecinde beklentisi, incelemenin yasal sınırlar içinde yapılarak süresinde tamamlanmasıdır. İncelemenin türü, çalışmanın kapsamını ve sürelerini belirlemektedir. Şöyle ki; mükellef tam incelemeye tabi ise inceleme yapmaya yetkili olan kişiye tüm bilgileri vermek zorundadır. Tam incelemenin süresi bir yıldır. Sınırlı incelemede ise incelemeye başlama tutanağında yer alan matrahı etkileyen dönem inceleme kapsamı içinde yer almaktadır. Sınırlı incelemenin süresi altı aydır. Eğer gerekli görülürse bu süreler ek olarak altı ay daha ek süre verilebilmektedir. İncelemenin bu yasal sınırlara uyulmaksızın uzun sürmesi, mükellef haklarını ihlal eder³⁰⁶.

Tutanaklarda Kendi Görüşlerinin Belirtilmesini İsteme ve Bilgi Alma Hakkı: Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 145'inci madde hükmüne göre, incelemenin her aşamasında bilgi edinme hakkına sahip olup, aynı zamanda incelemeye yetkili

³⁰⁵ Erol, s. 115; Coşkun Karadağ ve Mazlum, s. 268.

³⁰⁶ Avcı, ss. 255-257.

memurlar tarafından düzenlenen tutanaklara karşı görüşlerini belirtmek isteyebilmektedirler.

Tutanağa İmza Atmayı Reddetme Hakkı: İnceleme elemanınca düzenlenen tutanağa mükellef imza atmaktan kaçınırsa, söz konusu olan defter ve belgeler mükellefin onayına bakılmaksızın alınır. İnceleme sonunda vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe defter ve belgeler geri verilmez (VUK. m.141).

El Konulan Defter ve Belgelerin İmza Atılmasından Hemen Sonra İstenmesi Hakkı: Mükellef düzenlenen tutanaklara imza atması halinde el konulan defter ve belgeleri geri alabilir. İnceleme elemanlarınca defter ve belgelerin suç delili oluşturduğu düşünülürse rapor ile beraber Cumhuriyet Savcılığı'na gönderilir. Rapor Değerlendirme Komisyonundan gelen değerlendirme sonucunu inceleme elemanına ilettiği tarih baz alınarak en geç on beş gün içinde mükellefe defter ve belgeler tutanakla birlikte iade edilmelidir. Buna rağmen, mükellefe halen iade edilmemiş defter ve belgeler olması durumunda bu hak kapsamında defter ve belgelerini talep etme hakkına sahiptir.

İnceleme Nedeniyle Alınan Defter ve Belgelerden Faydalanmayı İsteme Hakkı: Mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun 144'üncü maddesinden hareketle, beyannamelerini hazırlamak ve ihtiyacı olan bilgileri öğrenmek amacıyla arama ya da inceleme nedeniyle el konulmuş olan defter ve belgeler üzerinden kayıt çıkarma, örnek alma ve incelemeler yapma hakkına sahiptir.

Tutanak Tutulması Esnasında Yasal Haklarının Hatırlatılmasını İsteme Hakkı: Mükellefe, son tutanak alınması sürecinde “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumu'ndan” faydalanıp faydalanmayacağı sorulmalıdır. Bu durum, Vergi Usul Kanun'u hükmü gereğidir. Bu perspektiften bakıldığında mükellefe kurumla ilgili bilgiler objektif ve yorum yapılmadan verilmesi gerekmektedir³⁰⁷.

İncelemenin Sonlandığına Dair Resmi Bir Yazı ile Belgelendirilmesini İsteme Hakkı: Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinin birinci fıkrasının dördüncü bendinde inceleme yapmaya yetkili kişiler, incelemenin bittiğini gösteren bir vesikayı mükellefe vermesi gerekir. Bu açıdan bakıldığında nezdinde inceleme yapılan kişi, incelemenin bittiğine ilişkin vesikayı isteme hakkına sahip olmaktadır. Fakat suç teşkil eden herhangi bir husus bulunması durumunda vesika verilmemektedir.

³⁰⁷ Erol, s. 118.

İnceleme Raporlarının Hukuka Uygun Olarak Tebliğ Edilmesini İsteme Hakkı: Mükellefler, inceleme sonucu düzenlenen inceleme raporlarının kendilerine Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinde düzenlenen hükümlere uyularak tebliğ edilmesini isteyebilirler. Mükellefe bu aşamada raporun tebellüğünden itibaren izlenen hukuki süreçlerin resmi yazıyla tebliğ edilmesi ve mükellefin bu konularda bilgilendirilmesi oldukça önem arz etmektedir.

İnceleme Esnasında Temsilci Bulundurmayı İsteme Hakkı: Mükellefler, vergi incelemeleriyle ilgili görüşmelere kendileriyle beraber temsilcilerinin katılımlarını sağlamak veya kendilerini temsil eden bir yetkiliyi gönderme hakkına sahip olmaktadır. Bu temsilciler, defter ve belgelerle ilgili olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri veya Yeminli Mali Müşaviri ya da avukatları olabilmektedir.

Vergi Mahremiyetinin İhlal Edilmemesini İsteme Hakkı: Vergi mahremiyetiyle ilgili yasal düzenlemeler; kuralları konulmuş, kavram sınırları çerçevelenmiş, mükellef hakkındaki bilgilerin kötüye kullanılmaması gerekliliği düzenlenmiş ve bu bilgiye kimlerin sahip olabileceği belirlenmiştir³⁰⁸. Buradan hareketle, inceleme sürecinde inceleme yapmaya yetkili kişiler tarafından vergi mahremiyetinin ihlal edilmemesi oldukça önemli bir mükellef hakkıdır. Ayrıca, vergi mahremiyet ihlali durumunda mükellefler yetkili mercilere şikâyet başvurusunda bulunabilirler.

Kendisine, Kurumuna ve Kurum Çalışanlarına Özenli, Saygılı, Nazik ve Profesyonelce Davranılmasını İsteme Hakkı: İnceleme, Vergi Usul Kanunu'nda hükme bağlanan ve sınırları kanunla çizilmiş olan hukuki bir işlemi ifade etmektedir. İnceleme yapmaya yetkili kişilerin ya da mükellefin bu süreci kişiselleştirmemesi oldukça önemlidir. İncelemeye yetkili kişi devlet gücünü arkasına alarak gerginlik yaratmamalı ve aksine süreci nazik, özenli, saygılı, anlayışlı ve profesyonel bir biçimde yönetmelidir. Mükellefin bu şekilde davranmayan inceleme yapmaya yetkili kişiyi bağlı olduğu birime şikâyet etme hakkı da bulunmaktadır³⁰⁹.

Fiili Envanterden Doğan Giderleri İsteme Hakkı: Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü madde hükmüne göre, inceleme yapmaya yetkili kişilerin gerekli gördüğü hallerde fiili envanterin yapılmasını isteyebilir. İşletmeye dahil edilen iktisadi kıymetlerin, envanter kaynaklı giderlerinin onaylanmasıyla Hazine tarafından ödenmesinin talebinde bulunabilir.

³⁰⁸ Avcı, s. 268.

³⁰⁹ Erol, s. 125.

2.5.2.5.2. İnceleme Sonunda Mükellef Hakları

Vergi incelemesi sonunda mükellefin sahip olduğu haklar³¹¹ aşağıda sayılmış olup birinci bölümde açıklanan konulara çalışmanın bu bölümünde ayrıca değinilmemiştir.

Ödeme Emri ve İhtiyati Haciz Kararlarına Karşı Dava Açma Hakkı: Mükellefler, inceleme yapmaya yetkili kişiler tarafından yapılan ilk hesaplardan hareketle, tahsil daireleri tarafından teminat istenmesi halinde, teminat ya da kefil göstermeme veya şahsi kefalet teklifinin ya da kefilin kabul etmemesi sebebiyle hakkında ihtiyati haciz kararı verildiğinde bazı haklara sahip olunmaktadır. Mükellefler, haczin yapıldığı veya gıyapta yapılması durumunda haczin tebliğ edildiği ve tarihinden itibaren yedi gün içinde karara itiraz edebilme ve dava açabilme hakkına sahip olmaktadır³¹².

Ölüm Olduğunda Cezaların Ortadan Kalkması Gerekliliğinin Dikkate Alınmasını Talep Etme Hakkı: Mükellefin, Vergi Usul Kanunu'nun 372'nci madde hükmüne göre, ölümü gerçekleştiğinde vergi cezası düşmektedir. Kanuni mirasçıları, payları oranında vergi borçlarından sorumlu olmaktadır. Vergi idaresi bu durumu dikkate almamışsa kanuni mirasçıları bu haktan yararlanmayı isteme hakkına sahip olmaktadır.

Zamanaşımının dikkate alınmasını talep etme hakkı,

Asılsız ihbar yapılmış ise muhbirin kim olduğunu öğrenmeyi isteme hakkı.

Cezalarda indirim talep etme hakkı,

Uzlaşmayı seçebilme hakkı,

Dava açma hakkı,

Düzeltilme ve şikâyet yoluna gidebilme hakkı,

Yanılma durumunun dikkate alınmasını talep etme hakkıdır.

³¹⁰ Yoklamada Mükellef Hakları kısmında bu hak ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

³¹¹ Avcı, ss. 275-299.

³¹² Kükrer, s. 181.

2.5.3. Arama

Arama, idarenin mükellef hakkında bilgi edinme yollarından biridir. Oldukça dikkatli davranılması gereken bir yöntemdir. Mükellefin veya onunla ilgili diğer kişilerin özel hayatlarını ilgilendirdiği için bazı sorumluluklar doğurmaktadır³¹³. Bununla birlikte incelemenin bir türü olarak da ifade edilmektedir. Kısaca bahsedilen aramayla ilgili Vergi Usul Kanunu' da yer alan maddeler incelenerek çalışmanın devamında detaylıca yer verilecektir.

2.5.3.1. Tanım ve Amaç

Arama; bir muhbir tarafından ihbarın yapılması ya da incelemeler sonucunda mükellefin vergi kayıp ve kaçığına neden olduğu tespit edilirse, mükellef veya kaçakçılığa neden olduğu düşünülen kişiler nezdinde ve üzerlerinde araştırma yapma yetkisine arama denilmektedir (VUK. m.142).

Mükellef bilgi ve vesikaları gizliyor, yetkililere vermekten kaçınıyorsa diğer bir deyişle bilgi ve belgelerini vermeye rızası yok ise olağanüstü şekilde bilgi ve vesikalara ulaşılır. Bu olağanüstü yola arama denilmektedir. İdarenin kendiliğinden bilgi ve vesikalara ulaşması gereklidir. Arama tek başına denetim müessesesi olmamakla birlikte aslında vergi incelemeleri esnasında istisnai olarak delil elde etmek için belirli koşullar çerçevesinde kullanılan bir yoldur.

Yapılan bu denetimlerde mükellefin tuttuğu kayıtlar mükellefin ödevlerini yapıp yapmadığına ilişkin yol göstericidir. Ancak bu kayıtlara ulaşabilmek için mükellefin isteği diğer bir deyişle rızası olmalıdır³¹⁴. Mükellefin rızası olmadığı durumlarda yani mükellef bilgilerini gizlemiş ve vergi idaresi personeliyle paylaşmamış ise vergi idaresinin öncelikle hâkim kararı ya da kanundan alınan bir yetki ile arama yapması gereklidir³¹⁵. Çünkü idarenin bilgi toplamak amacıyla yaptığı arama, özel hayatın gizliliği usulüne uyarak yapılmaması durumunda mükellefin özel ve aile hayatını etkileyebilmektedir³¹⁶. Bu nedenle, aramada kanunla

³¹³ Şevki Özbilen, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 213.

³¹⁴ Gerçek ve diğerleri, s. 80.

³¹⁵ Şenyüz ve diğerleri, s. 146.

³¹⁶ Coşkun Karadağ ve Mazlum, s. 118.

belirtilen sınırların dışına çıkılmamalıdır³¹⁷. Arama yapılabilmesi için koşullar aşağıda belirtilmiştir (VUK. m.142);

- Vergi incelemesi yapan kişilerin arama yapılmasını gerekli görmesi ve Hâkime gerekçesini belirterek arama yapılmasının iznini yazılı olarak istemek,
- İstenilen yerde arama yapılması kararının hâkim tarafından verilmesi şarttır.

Hâkimler muhtelif şahıslarla irtibatları bulunması sebebiyle muhteliflerin nezdinde ve mahallerde gerekçe gösterilerek arama yapılmasına yetkili olmasıyla beraber diğer Hâkimlerin yetkisine dâhil olanlarla ilgili karar verebilmektedir (VUK. m.142).

Gelen ihbar doğrultusunda bir arama başlatılmasının yanı sıra ihbar sonucu asılsız çıkmasıyla birlikte muhbirin ismini mükellefe ya da nezdinde arama yapılan kişiye bildirmek zorunludur (VUK. m.142).

Bilgi ve belgelere hızlıca ulaşp, tüm belgelerin ya da bir kısmının inceleme personellerine ulaşmasına engel olabilecek durumları önlemek aramanın temel amaçlarından³¹⁸. Saklı olan ya da saklanılmaya çalışılan belgelerin ortaya çıkması için de yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, ortaya çıkarılan bir eşyanın terk edilmiş olması arama olarak değerlendirilmez. Aynı şekilde ev ya da iş yeri olma özelliğini yitirmiş mekânlar içinde bu durum geçerlidir³¹⁹.

2.5.3.2. Arama Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınanlar aynı zamanda da arama yapmaya yetkililerdir. Fakat aramanın organize olunan bir olay olmasından da kaynaklı arama sırasında birçok personele gereksinim duyulmaktadır. Diğer bir deyişle, devlet memurları da inceleme ya da arama yapmaya yetkili kişilerin başkanlığında aramaya dâhil olabilmektedirler. Arama, mükelleflerin istediği bir durum olmamasından dolayı güvenlik güçleri bulundurmaları inceleme elemanlarınca bir zorunluluk olarak kabul edilmiştir³²⁰.

³¹⁷ Şenyüz ve diğerleri, ss. 176-177.

³¹⁸ Tekin ve Çelikkaya, s. 227.

³¹⁹ Kaneti ve diğerleri, s. 249.

³²⁰ Tekin ve Çelikkaya, s. 233.

2.5.3.3. Aramanın Yapılması ve Sonuçlandırılması

Vergi kanunlarımızda aramanın zamanı ile ilgili açıkça bir hüküm bulunmamaktadır. Özel hayatlarına müdahale sayıldığından dolayı mükelleflere psikolojik etkisinin de bulunduğu denetimdir. Eğer arama uzun sürdüyse delil sayılan belge ya da eşya tutanağa yazılamamışsa mükellefin nezdinde daireye getirilerek mühürlenir³²¹. Uyulması gereken usul ve esaslar madde hükmünden hareketle aşağıda belirtilmiştir (VUK. m.144).

- Arama yapılan durumlarda inceleme hızlıca ve işe başlamadan önce yapılmalıdır.
- İnceleme esnasında vergiyle ilgili bulunmayan kişisel veya özel belgeler ve mektuplar sahiplerine makbuz karşılığında verilmektedir.
- Muhafaza altına alınsa bile vadesi gelen beyannamelerin verilmesi gerekir. Mükellef beyanda bulunabilmesi için yukarıdaki hüküm ile çıkarabilir ve mükellefin yazılı isteği olması gerekmektedir.
- Mükellef, memurun nezaretinde defter ve belgelerle ilgili incelemeler yapar ya da kopyasını çıkartabilir.
- Muhafaza altına alındığı tarih ile beyan tarihi arasındaki süre eğer ki bir aydan az ise kendiliğinden beyan süresi uzar. Ek süre bu sürenin sonunda başlamaktadır.

Arama sonucunda el konan defter ve belgelerin incelemeleri üç ay içerisinde bitirilmeli ve tutanak tutularak geri verilmelidir. Üç ay içerisinde bitirilmesi öngörülme hallerde ek süre talebi için Hâkime başvurulur. İnceleme esnasında kanuna aykırı olduğu gözlemlenen durumlar tutanakla tespit edilir. Eğer mükellef bu tutanakları imzalamaz ise arama konusuyla ilgili vergi ve cezalar kesinleşmeden mükellefe defter ve belgeler iade edilemez. Tutanaklara istedikleri itirazları ve düşüncelerini ilgililer ekleyebilmektedirler. Eğer tutanaklar delil yerine geçmiyorsa istediği zaman mükellef tutanağı imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilir (VUK. m.145).

³²¹ Tekin ve Çelikkaya, s. 235.

2.5.3.4. Aramada Mükellef Hakları

Mükelleflerin, suç teşkil eden delillerinin elde edilmesini amaç edinerek, konutta, kapalı alanlarda ve kişilerin üzerlerinde yapılan işleme “arama” denilmektedir. Vergi yönüyle arama kavramı ise vergi kaçakçılığına ait belgelerin ve gerektiği durumda malların elde edilmesi için, bu duruma sebep olan ya da ilgisi bulunan kişilerin iş yerlerinde, üzerlerinde ve konutlarında aramalar yapılmasını ifade etmektedir. Bu nedenle arama, oldukça yüksek hak ihlaline neden olmaktadır. Buradan hareketle, mükellefe pek çok hak tanınmıştır. Özel hayatın gizliliğinin korunması ve özel hayata müdahale edilmemesinin sağlanması mükelleflerin haklarının korunduğunun göstergesidir³²².

Arama Yapılmasına Dair Kararı Gösterilmesini İsteme Hakkı: Mükelleflerin konutlarında, iş yerlerinde ve üzerlerinde arama yapılabilmesi için öncelikle Hâkim’den bu konuya dair onay alınması gerekmektedir. Arama yapmaya yetkili kişilerden mükellefler, bu karara ilişkin yazının ya da kararın gösterilmesini isteme hakkına sahiptirler³²³.

Aramada İstenilen Bilgisayar ve Belgelerin Kayıtlarının Kurallara Uygun Olarak Tutulmasını İsteme Hakkı: Vergi Usul Kanunu, arama ve el koyma yetkisinin defter ve belgeyle ilişkilendirerek düzenlemiştir. Mükelleflerden bazıları kayıtlarını bilgisayar ortamında düzenleyerek, düzenli olarak deftere bastırmamaktadırlar. Bu nedenle kayıtlara el konulması özel usullere tabidir. El konulan defter, belge ya da verinin tutulduğu depolar delil niteliğindedir. Deliller, mükellefin kendisi ya da vekili oradayken ve hukuk kuralları da unutulmadan toplatılmalıdır. Delillerde yer alan her sayfa mükellef ya da vekili tarafından kaşelenip, imzalanmalıdır. Eğer, mükellef kurallara uyulmadığını hisseder ya da düşünürse, kurallara uyulmasını isteme hakkı bulunmaktadır.

El Konulan Belge ve Defterlerin Mükellefin Katılımıyla ve Gözetimiyle Gerçekleşmesini İsteme Hakkı: Arama yoluyla el konulmuş olan defter ve belgeler mühürlü torbalara konulmaktadır. Mühürlü torbaların, açılıp ayrıştırılması esnasında mükellef ya da vekili bulunmalıdır. Mühürü bozulan torbaların kontrolü mükellef ya da vekili tarafından yapılmalı ve tutanağa geçirilmelidir³²⁴.

³²² Kükreler, ss. 75-76.

³²³ Atak, s. 139.

³²⁴ Erol, s. 121.

Vergiyle İlgili Olmayan Belgelerine de El Konulduğu İçin Bunları Geri İsteme Hakkı: Mükellefler, arama sırasında el konulmuş olan defter, belge ve verileri süresi gelen beyannameyi düzenlemek amacıyla ihtiyacı olan bilgi ve belgeleri her zaman alabilmektedirler. Eğer ki mükellefe ait vergiyle ilgisi bulunmayan kişisel mektup ve diğer belgeler var ise bu belgeler tutanakla iadesi mükellefe ya da vekiline yapılmaktadır (VUK. m.144).

Aramanın Hızlıca Bitirilmesini Talep Etme Hakkı: Aramalı inceleme, mükelleflerin özel hayatını oldukça etkileyen bir süreçtir. Bu açıdan mükellefler, aramalı incelemenin hızlıca bitirilmesini isteme hakkına sahiptir. Vergi Usul Kanunu'nun 145'inci maddesine göre, aramalı incelemenin en geç üç ay içinde bitirilmesini, defter ve belgelerin iade edilmesini ve bunun gibi durumları sınırlandırılmasını sağlayan bir hükümdür. Süre ancak hâkimden alınan gerekçe ile uzatılabilmektedir. Ayrıca, hâkimin kararı bulunmuyorsa mükellef defter ve belgelerini geri isteyebilme hakkına sahiptir.

Asılsız İhbarı Yapan Muhbirin İsmi Öğrenme Hakkı: Vergi Usul Kanunu'nun 140'inci maddesi gereği, ihbara dayanılarak yapılan arama ihbar asılsız çıkarsa, mükellef ihbar edenin ismini öğrenme hakkına sahip olmaktadır. Bu durumda idare, mükellefe bildirmek zorundadır. İhbar doğruysa mükellefe isim açıklanması mümkün değildir.

Doğru Vergi Tutarının Hesaplanmasını Talep Etme Hakkı: Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü ve 134'üncü madde hükmü gereğince, vergiyi doğuran olaydan itibaren verginin doğru hesaplanmasını isteme hakkına sahiptir. Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergi tutarının doğruluğunun araştırılıp aynı zamanda tespitinin yapılmasıdır.

Yukarıda sayılan maddelerde arama yoluyla yapılan vergi denetimindeki mükellef haklarından bahsedilmektedir³²⁵.

Defter ve Belgelere El Konulmuş Olsa Dahi Onlardan Faydalanmayı İsteme Hakkı

Tutanağa İmza Atmayı İstememe Hakkı

İlave Süre İsteme Hakkıdır.

Yukarıda açıklanmayan haklar daha önceki bölümlerde açıklandığından dolayı tekrar ele alınmamıştır.

³²⁵ Kükrer, ss. 185-190.

2.5.4. Bilgi Toplama

Bilgi toplama, idarenin vergi denetlemesi yaparken kullanacağı yöntemlerdendir.

2.5.4.1. Tanımı ve Amaç

Farklı kaynaklardan toplanan bilgilerin bir amaç doğrultusunda kullanılarak bilgiyi toplayan kişilerce yorumlanmasına ve toplanan bilgilerin değerlendirilmesine bilgi toplama denilmektedir³²⁶.

Matrahlar dâhil olmak üzere beyan edilen bütün bilgilerin doğru olup olmadığının saptanması en temel bilgi toplama amacındandır. Çünkü mükellef, sürekli olarak bilgi toplanacağını bildiği için vergi kaçırmayı düşünmez. Diğer bir deyişle, psikolojik olarak da doğru tutarı ödemeye yönlendirmektedir³²⁷.

2.5.4.2. Bilgi Toplamaya Yetkili Olanlar

Vergi idaresi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler; kamu kurumlarından, mükelleften ya da vergiyle ilgili mükelleflerle işlemlerde bulunan gerçek veya tüzel kişilerden bilgi isteme hakkına sahiptir. Bu kişilerde tüm istenilen bilgileri idareye vermek durumundadır (VUK. m.148).

2.5.4.3. Bilgi Toplamanın Yapılması ve Sonuçlandırılması

Mükelleflerle ilgili idare ya da inceleme yapmaya yetkili kişilerce iki şekilde bilgi toplanır. Sürekli bilgi verilmesi istenerek ya da olayın sınırları çerçevesinde bilgi verilmesini isteyerek bilgi toplanır. Bilgi sözlü olarak istenirse ve istenildiği kişilerce verilmezse yazı ile süre verildiği bildirilir. Eğer dönüş alınmaz ise ceza uygulanır. Ancak bilgi istemek için ilgililer daireye zorla getirilemez. Ayrıca yurt dışı ayrıcalıklarından yararlanan farklı ülkelerin memurları bilgi vermek zorunda değildirler (VUK. m.148).

³²⁶ Asena İlhan, **Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2007, s. 2.

³²⁷ Kızılot ve Taş, s. 109.

Bilgi istenilen kişiler bilgi vermekten kaçınmak için özel kanunlarda yer alan mahremiyetlerini ileri sürebilir. Bilgi vermesinin mümkün olamayacağı kişiler aşağıda belirtilmektedir (VUK. m.151).

- Haberleşme veya yazışma hakkında tutulan Posta, Telefon ve Telgraf İdaresinin mahremiyeti gizlidir.
- Doktorlar, dişçiler, ebeler ve sağlık personellerinin hastalarıyla ilgili hastalıklarına ilişkin bilgiler gizlidir.
- Avukatlardan ve dava vekilleri olunanlardan kendilerine verilen sorumluluklar dolayısıyla haberli oldukları hususların bildirilmesi istenemez.
- Dairede saklı olan belge ve bilgilerin ülkeye zararı dokunacağı o dairenin amiri tarafından kanıtlanırsa bu belge ve bilgilerin gösterilmesi ve teslimi mümkün olamaz³²⁸.

Bilgi toplamının kapsamı idarelerde toplanan bilgilerin inceleme yapmaya yetkili olan personellere sunduğu bilgilerden ibaret olduğu belirtilmektedir. Sürekli olarak mükellefin bilgilerini toplayan Gelir İdaresi Başkanlığı mükelleflerin sicillerine işleyerek farklı elektronik sistemlerde de değerlendirerek inceleme yapan kişilerin kullanımına bırakmıştır. Bu durum aynı zamanda inceleme elemanlarının delil toplamak için kullandığı yöntemlerden birisidir³²⁹.

Bilgi toplama müessesesinden yararlanılarak toplanılan bilgiler istihbarat arşivinde saklanır ve bu bilgilere Hazine ve Maliye Bakanlığınca kimlerin nasıl yararlanacağı belirtilmektedir. Usulünce yürürlüğe giren uluslararası anlaşmalarda bulunan bilgi verilme hükümleri kapsamında incelemede yetkili kişiler Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tespitinde vergi, resim ve harçlarla ilgili sınırsız bilgi toplayabilirler. (VUK. m.152). Bilgi toplamının başarıya ulaşması için, çağdaş teknik ve olanaklarla birlikte hızlıca uygulamaya geçilmesi gereklidir³³⁰.

³²⁸ **Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu** (1929), T.C Resmi Gazete, 1172, 20 Nisan 1929.

³²⁹ Soydan, ss. 176-177.

³³⁰ Akdoğan, s. 128.

2.5.4.4. Bilgi Toplamada Mükellef Hakları

Mükelleflerin kendileri ile ilgili bilgi toplanırken bazı hakları bulunmaktadır. Bu haklar³³¹:

Bilgileri Yazıyla İsteme Hakkı: Bilgiler, yazıyla istenildiği gibi sözlü olarak istenebilir. Fakat mükellefler, sözlü olarak istenen hiçbir bilgiyi vermek zorunda değildirler. Mükellefe yazı ile bilgi talep edildiğinde yanıt gelmesi için on beş günden az olmayan süre verilmektedir³³².

Daireye Zorla Getirilmemeyi İsteme Hakkı: Vergi Usul Kanun'u 148'inci madde hükmünden hareketle, kendilerinden bilgi istenen kişiler daireye zorla getirilemezler. Bu madde hükmüne göre mükellefler, daireye zorla getirilmeme hakkına sahiptirler.

Aşağıda yer alan haklar öncesinde açıklandığından dolayı tekrar ele alınmamıştır.

Temel Haklarına Saygılı Olunmasını İsteme Hakkı,

Ek Süre Verilmesini İsteme Hakkı,

Bilgiyi Yazılı Olarak İstenmesini Bekleme Hakkı,

Mali Tatile Denk Gelmesi Durumundan Kaynaklanan Haklar,

İstisnai Durumdan Kaynaklı Bilgi Vermeme Hakkı,

Mükellef Mahremiyetlerinin İhlalini İstememe Hakkı,

İstenen Bilgi ve Belgelere Yanıt Alınamamasının Yaptırımlarının Tereddüde Düşülmeyecek Şekilde Açıkça İfade Edilmesini İsteme Hakkıdır.

2.6. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI

2.6.1. Vergi Denetiminde Mükellef Haklarının Önemi

Devletin kamu giderlerinin finansmanını sağlamak için başvurduğu gelir kaynağı vergilerdir. Devletler için vergiler önemli olduğu kadar mükellefler içinde oldukça önemlidir. Devletin kanundan aldığı güçle vergi alıyor olması karşısında

³³¹ Coşkun Karadağ ve Mazlum, s. 162.

³³² Cansu Dağ, "Yükümlü Hakları Bağlamında Türk Vergi Usulünde Bilgi Toplama Yöntemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 42, Sayı: 369, 2019, s. 150.

mükelleflerinde yasal güvence ile korunması temel anayasa haklarıdır. Bu güvencelerden hareketle mükellef hakları ortaya çıkmaktadır³³³.

Ülkemizde mükellef haklarının önemi mükellef odaklı yaklaşımla birlikte artmaktadır. Mükellefler hakları ya da yükümlülükleri konusunda açık ve anlaşılabilir bilgiye sahip olmak ister ve bu durum aynı zamanda vergiye gönüllü uyumu da destekler. Mükellefin yapmakla yükümlü olduğu ödevleri yerine getirip getirmediği, ancak vergi denetimleri sırasında ortaya çıkar. Özellikle vergi incelemesi, aramalı vergi incelemesi ya da karşıt incelemeler sırasında bu tespitlerin yapılması daha olasıdır. Fakat bu denetimler aynı zamanda mükellef haklarını ihlâl edebilecek pek çok uygulamayı da içermektedir³³⁴.

2.6.2. Türkiye’de Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Buna İlişkin Uygulamalar

Vergi denetimi uygulanırken mükelleflerin ödevleri olduğu gibi korunması gerekende birtakım hakları bulunmaktadır. Mükellefin vergi dairesine yükümlülüğü olması dışında idarenin de mükelleflere karşı yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülük mükellef haklarının korunmasıdır. Kanunlarda yer alan yükümlülüklerin eksiksiz yapılması vergi denetimlerinin de sağlıklı olarak yapılması açısından oldukça önemlidir. Ülkemizde inceleme esnasında mükelleflerin hakları bazı kanunlarda ya da yönetmeliklerde ifade edilmiştir. Bunların dışında broşürler, sosyal medya hesapları ve benzeri yazılarla mükellef hakları hakkında bilgi verilmek istenmektedir³³⁵.

2.6.2.1. Vergi Denetiminde Yeni Mükellef Hakları

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın kurulmasıyla birlikte birçok düzenlemeler yapıldı. Söz konusu düzenlemelerle birlikte mükellef haklarına ilişkin önemli değişikliklerde yapılarak yeni haklar mükelleflere sunuldu³³⁶. Bu haklara, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’ in maddelerinde yer verilmiştir.

³³³ Atak, s. 129.

³³⁴ Emiroğlu, s. 103.

³³⁵ Avcı, ss. 302-308.

³³⁶ Atak, s. 142.

Hak ve Yükümlülüklerini Denetimle İlişkili Olarak Öğrenme Hakkı: İncelemeye başlama tutanağının içerisinde, mükelleflerin incelemeye ilgili hak ve ödevlerine dair bilgiler Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in 11'inci maddesinde düzenlenmiştir. Mükellef, incelemeye başlama tutanağı düzenlenirken denetim elemanından denetime ilişkin haklarını öğrenme olanağına sahiptir.

Tutanağın İçeriğindeki Hususlardan Bilgi Sahibi Olma Hakkı: Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in 16'ncı madde hükmüne göre, tutanaklarda bulunan hususların kanun karşısında yapılan işlemler açısından ispatlama ve mükellefe izahat sağlama zorunluluğu bulunmakla birlikte, tutanağın içinde yer alan hususlar hakkında mükellefler bilgi sahibi olmaktadır.

Değerlendirme Komisyonunda Dinlenilme Hakkı: Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik³³⁷ de belirlenen esaslar, incelemeye başlama tutanağına davet yazısının gelmesiyle başlamış olup, raporun vergi idaresine sevkiyle sonuçlanan süreci ifade etmektedir. Sözü geçen yönetmelikte mükelleflerin komisyonda nasıl dinlenileceği hususunda herhangi bir belirleme yoktur. Komisyon tarafından dinlenilme hakkı, bir bakıma savunma hakkını ifade etmektedir³³⁸.

Vergi Denetiminin Konusuyla İlişkili Olmayan Hususlara Dair Belge ve Bilgi İsteminde Bulunulmamasını İsteme Hakkı: Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in 6'ncı madde hükmüne göre, incelemenin yalnızca inceleme görevinin verildiği yazıda bahsedilen konu ve döneme dair olarak yapılacağı, inceleme konusu ve dönemi ile ilgisi bulunmayan herhangi bir hususa dair mükelleften bilgi ve belge isteminde bulunulamayacağı hükmüne bağlanmıştır. Mükellefler bu kapsamda, inceleme konusuyla ilgili bulunmayan hususlara ilişkin olarak bilgi ve belge isteminde bulunulmamasını isteme hakkına sahiptir.

Denetime Ait Tutanakların Taslaklarını İsteme Hakkı: Mükellefler, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in 16'ncı madde hükmüne göre, inceleme tutanaklarının taslaklarını, mükelleflerin itiraz ve görüşlerinin tutanağa geçirilmesinin sağlanması amacıyla istemesi halinde iki gün önceden mükelleflere bilgi verileceği belirtilmiştir. Bu nedenle mükellefler, inceleme tutanaklarının taslağını imzalamadan önce isteme ve inceleme hakkına sahiptirler.

³³⁷ R.G. 31/10/2011-28101.

³³⁸ Kükrer, s. 165.

İncelemeyle İlgili Raporların Özetini İsteme Hakkı: Nezdinde inceleme yapılan mükellefler, Rapor Değerlendirilme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik' in 14'üncü madde hükmüne göre, dinlenme isteminde bulunanlara, dinlenmeden önce raporda eleştiri konusu yapılan hususlarla ilgili bilgi içeren rapor özetini isteme hakkı getirmiştir. Burada ki düzenleme ile mükellef, komisyon karşısına dinlenilmek için giderken, raporda bulunan eleştiri konularını bilerek gitmesi de oldukça önemli olmakla birlikte mükellefin komisyonun karşısına hazırlanarak gitmesi sağlanmıştır.

Yazıda Bildirilen Defter ve Belgelerin İstenildiğine Dair İbraz Süresini Öğrenme Hakkı: Mükellefler, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in 12'nci madde hükmüne göre, defter ve belgelerin istenmesine dair yazıda on beş günden az olmamak üzere ibraz durumuna dair sürenin bildirilmesine yer verilmektedir. Mükellefler, defter ve belgelerin istenmesine dair yazıda ibraz durumuna dair sürenin denetim elemanlarından öğrenme hakkına sahiptir.

Vergi Denetiminde Eleştiriye Mahal Vermeyecek Bir Husus Bulunmaması Halinde Yazıyla Bildirilmesini Talep Etme Hakkı: Mükellefler, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in 19'uncu madde hükmüne göre, yapılan inceleme süreci sonunda mükellef hakkında eleştiriye mahal vermeyecek bir hususun varlığının bulunmaması durumunda, ilgili birimce mükellefe yazıyla bildirileceği belirtilmiştir. Yapılan inceleme süreci sonunda eleştiriye gerektirecek bir hususun tespitinin bulunmadığı hallerde, mükellef bu durumun tespitini ilgili birimden isteme hakkına sahiptir. Mükellefe, ilgili birimin bu durumu yazıyla bildirme zorunluluğu bulunmaktadır.

2.6.2.2. Vergi Müfettişlerinin Mükellef Haklarına Dair İlke ve Kuralları

Sağlıklı bir vergi denetimi yapılabilmesi yalnızca vergi mükelleflerinin haklarını koruyarak ve mükellefin ödevlerini yerine getirmesiyle olmamakla birlikte denetim yapan kişilerin de uyması gereken bazı ilke ve kurallar bulunmaktadır. Bu

kurallar çerçevesinde denetim elemanlarının görevlerinin yerine getirilmesi aynı zamanda vergi denetimindeki mükellef haklarına özen gösterildiğinin bir kanıtıdır³³⁹. Denetimlerde uyulması gereken esasların belirlendiği Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’ in 5’inci maddesinden hareketle denetim yürütülürken mükellef haklarına dair ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler³⁴⁰;

- Mükelleflerin haklarının ve hukuklarının gözetilmesi şartıyla yükümlülüklerinin yapıp yapılmadığını denetlemek,
- Hükümler uygulanırken kamunun hakkını ve hukukunu korumak amacıyla özenli davranmak,
- Mesleki saygınlığı kapsamında mükelleflere ya da ilgili kişilere saygılı ve nazik davranmak,
- Kamu yararı gözetilerek dürüstlüğü, objektifliğin ve hesap verilebilirliğinin dikkate alınması,
- Dürüstlük ilkeleri bakımından hareket ederek herhangi bir objektifliğin sorgulanacağı bir duruma izin vermemek,
- Yalnızca idare lehine olmamakla birlikte aynı zamanda mükellef lehine de düzeltilmesi gereken durumların düzeltilmesini sağlamak,
- Yakınları ya da kendi adına herhangi bir çıkar sağlamamak,
- Vergi müfettişi olduğu kurumun misyonuna uygun olarak davranmak,
- Başkanlığın diğer ilke ve standartlarına bağlı kalmak, denetimde uyulması gereken esaslardandır.

2.6.2.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Mükellef Portalı ve Sosyal Medya Uygulamaları

Vergi denetimlerinde mükellef haklarının vergi bilincini ve mükellef haklarına dair farkındalığa dikkat çekilerek geliştirilen portal, 1 Temmuz 2016 tarihinde açılmıştır. Nezdinde denetim yapılan mükellef tutanakta yer alan sorgu numarası ile sisteme girebilmesinin yanı sıra kendiyle ilgili denetiminin süreçleri hakkında bilgi alabilirler. Nezdinde inceleme yapılan mükellefin eğer uzlaşma ya da dinlenme istemi var ise bunu da bu portal üzerinden gerçekleştirebilir. Ayrıca

³³⁹ Atak, s. 145.

³⁴⁰ Bkz. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (2021), T.C Resmi Gazete, 31447, 7 Nisan 2021.

mükellefler 2018 yılından itibaren cep telefonlarına da uygulamasını indirerek birçok işlemi de gerçekleştirebilirler³⁴¹.

Diğer bir yandan sosyal medya hesaplarında ise Vergi Denetim Kurulu'nun Türkçe dilinin dışında İngilizce dilini de kullanarak hizmet vermesiyle beraber işitme ya da görme engelli vatandaşlar için de işaret dili ve sesli betimlemeler yardımıyla mükellef haklarını yayımlayarak farkındalığını arttırmayı hedeflemiştir³⁴².

2.6.3. Türkiye'deki Mükellef Haklarının Gelişimine İlişkin Öneriler

Bu başlık altında Türkiye'de mükellef haklarına yönelik genel bir değerlendirme yapıldıktan hemen sonra vergi denetiminde mükellef haklarına yönelik öneri ve eleştirilerde bulunulacaktır. Bununla birlikte İngiltere, Amerika Birleşik Devleti, Fransa ve Meksika'da ki mükellef hakları önceki bölümlerde tahlil edildiğinden, bu ülkelerdeki benzer uygulamalara dikkat çekilmeye çalışılarak hali hazırda ülkemizde güncellenmemiş olan Mükellef Hakları Bildirgesi kapsamında genel ve özel hakların yeniden düzenlenmesi gerektiğine ilişkin önerilere yer verilecektir. Ayrıca, ülkemizde henüz yasalaşmamış olan Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı'nda düzenlenen mükellef haklarına da yer verilecektir.

Türk Vergi mevzuatında müstakil bir mükellef hakları düzenlenmesi bulunmamakla birlikte Birinci Bölüm'de asli ve tali kaynaklar kısmında bahsettiğimiz pek çok yasal ve idari düzenlemede mükellef haklarına yer verilmiştir. Öncelikle mükellef haklarına ilişkin neredeyse tüm konular Vergi Usul Kanunu'nun farklı madde hükümlerine göre oluşturulmuş olup, tek bir başlık altında yer almamaktadır. 2016 yılında kamuoyuna açıklanan Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağına da yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabında yer alan "Mükellefin Ödevleri", "Mükellefin Hak ve Ödevleri" şeklinde değiştirilip, genel ve özel haklar aşağıdaki gibi detaylandırılmıştır. Bu maddelere göre³⁴³;

- *Mükellefler, vergi kanunları uygulamasında aşağıdaki genel haklara sahiptir.*

³⁴¹ Avcı, ss. 302-304.

³⁴² Atak, s. 148.

³⁴³ **İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası**, Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı, http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016_02_vuk_tasaricalismasi.pdf, (Erişim Tarihi: 02.08.2022).

a) Vergi mevzuatı, mükelleflere adil, eşit ve kaliteli hizmet alma hakkı gözetilerek uygulanır. İdare, vergilendirme işlemlerinde uygulanacak hizmet standartlarını belirler.

b) Mükelleflerin hak ve yükümlülükleri ile ilgili düzenleyici işlemler, sade, açık ve anlaşılır bir dille hazırlanarak uygun araçlarla duyurulur.

c) Mükelleflerin şahsına veya faaliyetine ilişkin olup vergi muameleleri nedeniyle elde edilen sırlar ile gizli kalması gereken husus ve bilgiler, bu Kanunda belirtilen vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayan haller hariç olmak üzere açıklanamaz.

ç) Mükellefler, kendileriyle ilgili bilgileri (henüz işleme konulmamış bilgiler, vergi incelemesi ya da araştırma safhasında bulunan ihbarlar ile Gelir İdaresi Başkanlığı veri merkezindeki bilgiler hariç) istemek ve öğrenmek, kontrol etmek ve hatalı bilgilerin düzeltilmesini talep etmek hakkına sahiptir.

d) Mükellefler hak ve yükümlülükleri konusunda, güncel mevzuat bilgilerine ulaşabilme hakkına sahiptir. Gelir İdaresi Başkanlığı, internet, telefon ve benzeri elektronik iletişim araçları ile yazılı, görsel ve yüz yüze iletişim araçlarını kullanarak mükelleflerin hakları ve yükümlülükleri konusunda doğru ve zamanında bilgi almalarını sağlayacak tedbirleri alır.

e) Mükellefler, vergi ile ilgili işlemlere karşı bu Kanunda belirtilen uzlaşma, düzeltme talebinde bulunma ve şikâyet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvuru yapma hakkına sahiptir.

f) Mükellefler vergilendirmeye ilgili işlemlerini, ilgili mevzuatta yer alan kısıtlayıcı hükümler saklı kalmak şartıyla bizzat kendileri yürütebileceği gibi açıkça yetkilendirmiş olmak şartıyla bir temsilci de kullanabilir veya idareyle olan görüşmelerinde temsilcisinden yardım isteyebilir.

g) Mükellefler, aynı konuda yargıya intikal etmiş ve müstakar hale gelen kararlar doğrultusunda aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön verilmesini ve açıklık getirilmesini isteme hakkına sahiptir.”

- Mükellefler, bu Bölümde yer almayan düzenlemeler saklı olmak kaydıyla, vergi kanunları uygulamasında aşağıdaki özel haklara sahiptir;

a) Yükümlülüklerini süresi içinde yerine getirmelerini engelleyen zor durum hallerinin varlığını ileri sürerek, idareden kendilerine uygun bir süre verilmesini isteme hakkına sahiptir.

b) Beyana dayanan vergilerde beyan edilen matrah üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava açma hakkını saklı tutmak için itiraz kaydı koyabilir.

c) Vergiye ilişkin hesaplarda ve vergilendirmede yapılan hataların düzeltilmesini isteme hakkına sahiptir.

ç) İlgili mevzuatına göre iadesi gereken vergilerin nakden veya mahsuben iadesini isteme hakkına sahiptir.

d) Bu Kanunda yer alan hükümlere dayanılarak ceza kesilmemesi ve gecikme faizi hesaplanmamasını isteme hakkına sahiptir.

e) Bu Kanunda belirtilen şartların sağlanması hâlinde pişmanlık hükümlerinden yararlanma, kesilen cezalarda indirim yapılmasını isteme, uzlaşmadan yararlanma, vergi borçları ve cezalarının terkinini isteme haklarına sahiptir.

f) Bu Kanunda belirtilen zamanaşımı sürelerinin geçmesi hâlinde zamanaşımı ileri sürülerek verginin tarh ve tebliğ işlemleri ile ceza kesilmesine itiraz etme hakkına sahiptir.

g) Yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama faaliyetlerinin bu Kanunda belirtilen usullere uygun yapılmasını talep etme hakkına sahiptir.

h) Vergi incelemelerinde, rapor değerlendirme komisyonlarından kendisinin dinlenmesini isteme hakkına sahiptir.”

Literatürde de bu konuda bazı çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda mükellef hakları, genel ve özel haklar olarak sınıflandırılmış, Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağındakinden çok daha detaylı maddelere yer verilmiştir. Örneğin, Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar, Simla Güzel tarafından yayımlanan “Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi” adlı çalışmada mükellef hakları aşağıdaki şekilde yer almıştır³⁴⁴:

- Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı,
- Bilgilendirilme ve Yardım Alma Hakkı,
- Başvuru Hakkı,
- Bilgilerin ve Özel Hayatın Gizliliği Hakkı,
- Belirlilik Hakkı,
- Temsilci Kullanma Hakkı,
- Vergi Ödevlerini Kolaylaştırma Hakkıdır.

³⁴⁴ Gerçek ve diğerleri, ss. 240-243.

Yukarıdaki haklar tüm mükellefler için geçerli olan genel haklardan ibarettir. Aşağıda ise “Özel Haklara” değinilecektir.

- Vergilendirme Sırasındaki Haklar: *Pişmanlık ve Islah, İtiraz Kayıtlı Beyan, Tarh Zamanaşımı, Ceza Kesme Zamanaşımı, Ceza Kesilmesinin Engellenmesi ve Süre Verilmesidir.*
- İdari Çözüm Yolları Sırasındaki Haklar: *Uzlaşma ve Hataların Düzeltilmesidir.*
- Tahsil Sırasındaki Haklar: *Mahsup ve Takas, Cezalarda İndirim, Tecil, Terkin ve Tahsil Zamanaşımıdır.*
- Vergi Yargılanması Sırasındaki Haklar: *Makul Sürede Yargılanma, Duruşma, Delil Serbestisi, Yürütmenin Durdurulması, Adli Yardım ve Avukat Bulundurmaktır.*
- Vergi Denetimi Sırasındaki Haklar: *Denetim Usulü ve Defter, Belge ve Kayıt Düzenidir.*

Birinci Bölümün son kısmında incelediğimiz seçili ülkelerin mevzuatında yer alan bazı mükellef haklarının ülkemizde bulunmadığı görülmüştür. Ülkemizdeki vergi sisteminde devlet gücü ön planda olduğundan mükellef ve hakları gölgede bırakılmıştır. Güncel Mükellef Hakları Bildirgeleri, idarenin hizmet taahhütnamesi gibi düzenlenmiştir. Türkiye’de 2006 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan Mükellef Hakları Bildirgesi’nde de bu açıdan birçok eksik bulunmaktadır. Bu eksikliği giderebilmek için, ülkemizdeki mükellef hakları ile ilgili mevzuat diğer ülkeler göz önüne alınarak yeniden tasarlanıp, güncellenmelidir.

Mükellef haklarına öncülük eden İngiltere’de Mükellef Hakları Bildirgeleri, personelin ve mükelleflerin görüşleri alınarak hazırlanmıştır. Ülkemizde ise bildirge yalnızca idarenin hizmet taahhütnamesi gibi algılanmaktadır. Bu nedenle, iki tarafın görüşleri alınarak yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Amerika Birleşik Devleti’nde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları artması için çeşitli ödeme yöntemleri geliştirilmiştir. Örneğin, “kazandığında öde”, uygulaması mükellefi teşvik edicidir. Ülkemizde de buna benzer uygulamalara yer verilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Fransa’da bir başka mükellef hakkı olarak örnek verebileceğimiz bir uygulama, aynı döneme ait aynı tür vergiler için ikinci kez

denetim yapılmamasıdır. Ülkemizde ise böyle bir sınırlama bulunmamaktadır. Meksika’da ise mükelleflerin vergi durumunu düzeltme hakkı bulunmaktadır. Bu hak, vergi denetiminde mükellef hakları açısından oldukça önemlidir. Bu hak kapsamında denetim işlemleri sonlanmadan mükellefin vergi durumunun netleşmesine olanak tanıyan makbuzları idareye sunabilme olanağı sağlamaktadır. Türkiye’de ise bu şekilde bir uygulama bulunmamaktadır.

Ayrıca bu ülkelerde bakanlıktan bağımsız olarak şikâyet birimleri kurulmuştur. Ücretsiz bir uygulama olan şikâyet mekanizması, idare ve mükellef arasında köprü olmaktadır. Ülkemizde de Kamu Denetçiliği Kurumu bulunmakla birlikte, kararları tavsiye niteliğinde olduğundan seçili ülkelerde ki kadar etkin değildir.

Güncellenen Mükellef Hakları Bildirgeleri, sosyal medya uygulamalarında yayımlanmalı, basılı broşürlerde yer almalı, aynı zamanda diğer dillerde ve işitme ya da görme engellilere yönelik çeşitli uygulamalarda da yer verilmelidir. Bu araçlar vasıtasıyla da mükellefler, haklarına kolayca ulaşır, öğrenmesi amaçlanmaktadır. Böylelikle, alıcıyı harekete geçiren bir durum yaratılarak vatandaşın merak ettiği bir konuya ilişkin her türlü bilgiye kolayca ulaşabilmesi sağlanmalıdır.

2016 yılında hazırlanan ancak hali hazırda yasalaşmayan Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı’nda yer alan mükellef haklarının literatürde ve uygulamada eksik olduğu yönünde görüşler mevcuttur. Bu taslak henüz yasalaşmamış iken idarenin, mükellef temsilcilerinin de içinde bulunduğu birimlerle birlikte yeniden çalışma yapılması gerektiğini düşünmekteyiz.

Mükelleflerin e-devlet üzerinden yapılan denetimin nasıl geçtiği, denetim elemanlarının nasıl davrandığı gibi sorulara cevap verilmesi önemli bir adım olacağı görüşündeyiz. Bu doğrultuda denetim yapmaya yetkili elemanların hakkında anket doldurarak görüş bildirmesi, önerilerde bulunması ve şikâyetle bulunması mükellefi işin içine daha çok kattığından mükellef kendini güvende hissedecek ve bu sayede idarenin tarafsız olduğuna da ikna olacaktır. İnceleme elemanları da mükelleflerin anket dolduracağını bildiğinden, mükelleflere mesleğinin gerektirdiği şekilde davranacak olduğunu düşünmekteyiz.

SONUÇ

Devletler kamu harcamalarını finanse edilebilmeleri için mükelleflerden vergi toplamaktadırlar. İdare vergileri toplamak istemesini mali, hukuki, siyasi, ekonomik ve sosyal sebeplere dayandırmaktadır. Ancak bazı mükellefler ise vergi vermek istememekte ya da hatalı işlemlerle vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.

Türk Vergi Sistemimizde beyan esaslı söz konusudur. Vergi mevzuatımızın teknik ve karmaşık olması nedeni ile mükelleflerin vergilendirme aşamasında pek çok hukuka aykırılık söz konusu olmaktadır. Sözü geçen hukuka aykırı olan durumlar kasıtlı olarak ya da mükelleflerin ihmalıyla olabilmektedir. Vergi denetimlerinin yapılmasındaki amaçlar arasında vergi kayıp ve kaçaklarının engellenebilmesi, idareden ya da mükelleften kaynaklanan hukuka aykırı durumların tespitinin yapılması, vergilerin hazineye en kısa sürede ve doğru olarak intikal ettirilmesi sayılmaktadır. Etkin bir vergi denetimi, mükellef haklarının korunması açısından da oldukça önemli bir etkiye sahiptir.

Vergi denetimi, idare ile mükellef arasındaki ilişkinin en hassas olduğu durumdur. Mükellef bilincinin oluşturulmasıyla birlikte vergiye gönüllü uyumunun da artacağı görüşündeyiz. Mükellef hakları, vergi idaresine karşı mükelleflere olumlu ya da olumsuz istek yetkisi sunulmasını sağlayan haklardır ve idarece yapılan işlemlerin mükellefin bir takım hak ve özgürlüklerinin ihlal etmesi durumunda mükellefi devlete karşı koruyan haklar olarak da nitelendirilmektedir. Mükellef haklarının dayanağını anayasa, kanun, uluslararası anlaşmalar, bildirgeler ve idari düzenlemeler oluşturmaktadır. Mükellef haklarının geliştirilmesi, vergiye gönüllü uyumu arttıracığından son derece önemlidir. Çünkü mükellef hakları, idare ile mükellef arasında bir köprü görevi görmektedir. Mükellef haklarına hem idare hem de mükellef tarafından önem veriliyor olması çift taraflı ilişkiyi ileriye götürür nitelikte olduğunu söyleyebiliriz.

Ülkemizde, mükellef hakları verginin kanuniliği ilkesi gereğince kanunla düzenlenmelidir. Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabında yer alan "Mükellef Ödevleri" başlığını ve içeriğini değiştirerek "Mükellefin Hakları ve Ödevleri" olarak düzenlenmesi gerektiğini ön görmekteyiz. Bu şekilde tek bir yerde toplanan mükellef hakları derli toplu ve herkesin kolaylıkla erişebileceği bir başlıkta toplanmış olacaktır. Bir araya toplanılması gereken haklar iyi yönetim ilkeleri kapsamında düzenlenmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Mükellef Hakları Bildirgeleri pek çok ülkede yayımlanmıştır. Ancak genel hatları aynı olsa da mükelleflere tanınan ayrıcalıklar tüm ülkelerde farklılık göstermektedir. İngiltere’de Mükellef Hakları Bildirgeleri, mükelleflerin tavsiyeleri ve personel görüşleri temel alınarak hazırlanmıştır. Ülkemizde ki Mükellef Hakları Bildirgeleri’nin yalnızca idareye hizmet etmesini değil, çift taraflı çalışması gerektiğini düşünmekteyiz. Amerika Birleşik Devleti’nde mükelleflerin vergi ödemeye gönüllü olmaları için çeşitli ödeme yöntemlerine başvurulmuştur. Bu yöntemler, mükellefleri teşvik edici niteliğe sahiptir. Ülkemizde de buna benzer uygulamalara yer verilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Fransa’ da aynı döneme ait aynı tür vergiler için ikinci kez denetim yapılmaması mükelleflere sağlanan büyük bir imtiyazdır. Ancak ülkemizde ise böyle bir uygulama söz konusu değildir. Meksika’da ise mükellefler vergi durumlarını netleştirmek için denetim sırasında belge ve fatura sunabilirler. Sunulan belgeler ile denetim sonlanmadan önce verilen beyanda farklılık varsa mükellefler bazı masraflara katlanarak vergi durumunu düzeltebilme hakkına sahip olacaklardır. Türkiye’de ise bu şekilde bir hak bulunmamaktadır. Ayrıca bu ülkelerde bakanlıktan bağımsız olarak şikâyet birimleri kurulmuştur. Ülkemizde de Kamu Denetçiliği Kurumu bulunmakla birlikte, kararları tavsiye niteliğinde olduğundan sözü geçen ülkelerde ki kadar etkin değildir.

Ülkemizde 2006 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan Mükellef Hakları Bildirgesi hazırlanmıştır. Bildirgenin yasal bir bağlayıcılığı bulunmamakla birlikte pek çok açıdan da eksikliği bulunmaktadır. Bildirge, hizmet taahhütnamesi olmaktan öteye geçememiştir. Bu doğrultuda Mükellef Hakları Bildirgeleri’nin hem mükellef hem de idare personellerinin görüşleri alınarak yeniden hazırlanması gerektiğini düşünmekteyiz.

Çalışmada mükellef haklarının temel eksiklikleri ifade edilerek güncellenmesi gerektiğine dikkat çekilmiştir. Ancak mükellef hakları yukarıda belirtilen şekilde öncelikle kanunda düzenlenmeli sonrasında bu bilgiler ışığında Mükellef Hakları Bildirgeleri güncellenmeli ve hakların ihlal edildiği durumlara son verilmesi gerektiğini ön görmekteyiz. Bildirgeler de, vatandaşların anlayacağı sade ve yalın bir dil kullanılmalıdır. Aynı zamanda Mükellef Hakları Bildirgeleri güncelleştirilirken devlet gücünün yanı sıra mükellef bakış açısıyla konuya yaklaşılmalıdır. İyi yönetim ilkeleri kapsamında düzenlenen mükellef haklarına ilişkin bilgilere açıkça bildirgede yer verilmelidir. İyi yönetim ilkeleri uygulanırken aynı zamanda mükelleflerin haklarının korunması sağlanmakta ve mükelleflerin

idareye güvenleri artacağından böylelikle vergiye de gönüllü uyumları artmış olacağını düşünmekteyiz.

Ülkemizde her ne kadar mükellef odaklı anlayışa yer verilmiş olsa dahi şikâyetlerini ya da itirazlarını bildirecekleri bağımsız ve ücretsiz bir kurum bulunmamaktadır. Seçili ülkelerde dikkat çeken bir kısım mükelleflerin şikâyetlerini ve önerilerini bildirecekleri ücretsiz, bağımsız ve bakanlıktan ayrı olan birimlerin kurulmasıdır. OECD raporuna göre, Türkiye’de 2012 yılında Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’na dayandırılarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu bu açıdan pilot bir uygulama şeklindedir. Yine bu açıdan bakıldığında, vergiye gönüllü uyum daha da arttırılacağına inanılmaktadır. Devletin yasal gücünden ziyade mükellefleri bu durumda söz sahibi yapmak yerinde olacaktır.



KAYNAKÇA

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.

Akyılmaz, Bahtiyar. “İyi Yönetim ve Avrupa İyi Yönetim Yasası”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2, 2003, ss. 148-162.

Alparslan, Mustafa. **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2003.

Anayasa Çalışma Metinleri 3, https://www.tepav.org.tr/upload/files/1299851562-0.Yarginin_Bagimsizligi_ve_Tarafsizligi.pdf (Erişim Tarihi: 02.08.2022).

Arıöz, Refik ve Sedat Alar. “İhtirazi Kaydın Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 302, 2013, ss. 85-89.

Arslaner, Hakan. “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Sayı: 17, 2016, ss. 273-300.

Atak, Okan. **Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef haklarının Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021.

Audit and Compliance Division, “General Audit Manual”, 2009, ss. 10-12. <http://realfile.tax.newmexico.gov/general-audit-manual.pdf> , (Erişim Tarihi: 01.08.2022).

Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesi, <https://www.avrupa.info.tr/tr/avrupa-birligi-temel-haklar-bildirgesi-708>, (Erişim Tarihi: 01.08.2022).

Avcı, Orçun. **Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri**, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.

Aydın, Birben. **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları ve Etkinliği**, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale, 2015.

Aydın, Selda ve Eren Çalikuşu. **Kamu Maliyesi**, Gazi kitapevi, 2. Baskı, Ankara, 2013.

Aydın, Selda. “Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler; Mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 212, 2006, ss. 31-36.

Aydoğar, Mustafa. **Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir, 2020.

Ayrancı, Eda. **Vergi İdaresinin Ön İşlemlerden Doğan Hukuki Sorumluluğu**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) , Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012.

Bağlı, Mehmet Selim. “Teorik Tarihsel Açından Bütçe Hakkı”, **Yasama Dergisi**, Sayı: 20, Ocak-Şubat-Mart-Nisan, 2012, ss. 39-77.

Bakar, Feride. **Mükellef Hakları ve Türkiye’ de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2011.

Baker Qc, Philip. **The Equality Principle in United Kingdom Taxation Law**, <https://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2015/09/The-Equality-Principles-in-United-Kingdom-Taxation-Law.pdf> (Erişim Tarihi: 19.02.2022).

Beşel, Furkan ve Cemal Çokgezer. “Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği”, **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2015, ss. 13-23.

Beşel, Furkan. **Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2017b.

Beşel, Furkan. “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:107, 2017, ss. 65-98.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, 50. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020.

Biyan, Özgür. **Vergi Hukuku**, Ezgi Matbaacılık, Bursa, 2018.

Biyan, Özgür. **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Dora Yayınevi, Bursa, 2020.

Bozdoğanoglu, Burçin. “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar – Yaklaşımlar – Çözüm Önerileri”, **Uluslararası Kamu Maliye Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, 2016, ss. 146-167.

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Çavdar, Fatih. **Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2016.

Coşkun Karadağ, Neslihan ve Mustafa Sefa Mazlum. **Yasal, İdari ve Yargısal Boyutuyla Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları**, Karahan Kitabevi, Ankara, 2019.

Çetin Gerger, Güneş. **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Kitabevi, İstanbul, 2011.

Güneş Çetin ve Ramazan Gökbnar, “ Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2010, ss. 23-45.

Dağ, Cansu. “Yükümlü Hakları Bağlamında Türk Vergi Usulünde Bilgi Toplama Yöntemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 42, Sayı: 369, 2019, ss. 148-164.

Demirci, Zeynep. **Türkiye’de Vergi Afları ile Mükellef Hakları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2015.

Demirli, Yunus. “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme”, **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı**, Yayın No: 2011/412, Ankara, 2011.

Egeli, Haluk ve Mehmet Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, 2012, ss. 130-146.

Emiroğlu, Hande. **Teori ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2011.

Eroğlu Durkal, Müzeyyen. “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. Maddesi Kapsamında Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 2, 2016, ss. 279-313.

Erol, Ahmet. **Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları**, İSMMMO Yayın No: 133, İstanbul, 2010.

Fransız Vatandaşlarının Talep Ettikleri Özgürlükleri Nelerdir?
<http://dusuncetarihi.kapadokya.edu.tr/makale/insan-ve-yurttas-haklari-bildirisi-1789.html> (Erişim Tarihi: 22.07.2022).

Gaygılı, Ali Kemal. **Türkiye’de Vergi Cezası, Denetimi ve Uzlaşma Oranları Üzerine Optimal Vergi Stratejisi**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2018.

Gerçek, Adnan, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel. **Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

Gerçek, Adnan. “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 209, 2006, ss. 121-149.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları, (<https://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari>), (Erişim Tarihi: 18.04.2022).

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları Bildirgesi, (<https://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari-bildirgesi>), (Erişim Tarihi: 18.04.2022).

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükelleflerin Hak ve Ödevleri, (<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf>), (Erişim Tarihi: 04.11.2021).

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergilerde Pişmanlık Beyan Uygulaması Broşürü, ([https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergilerde_Pi_smanlikla Beyan Uygulamasi Brosuru.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergilerde_Pi_smanlikla_Beyan_Uygulamasi_Brosuru.pdf)), (Erişim Tarihi:02.08.2022).

Giray, Filiz. **Maliye Tarihi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2010.

Gökbel, Doğan. **Mükellef Hakları**, Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2019.

Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku**, 2. Bask, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018.

Gözler, Kemal. “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı?”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Cilt: I, **Ankara Üniversitesi Yayınları**, Ankara, 2009, ss. 365-374. İngiltere’de Parlamento).

Greenbaum, Abe. “Taxpayer Bills of Rights 1 And 2: A Charter to be Followed By The Rest of The World or Just Another Attack on The Tax Authority?”, **Australian Taxation Studies Program The University of New South Wales**, 1997, ss. 138-163. <http://www.austlii.edu.au/au/journals/RevenueLawJl/1997/7.pdf> (E.T. 22.07.2022).

Güneş, Gülsen. “Hukuksal Teknik Açısından Bütçede Önceden İzin İlkesinin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İncelenmesi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, **Marmara Üniversitesi Yayınları**, İstanbul, 2000, ss. 73-198.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008.

Her Majesty Revenue and Customs (HMRC), Annual Report and Accounts 2017-18, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/726849/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2017-18__web_.pdf (Erişim Tarihi: 21.07.2022).

Department of the Treasury Internal Revenue Service, “Your Rights as a Taxpayer”, <https://apps.irs.gov/app/picklist/list/priorFormPublication.html?indexOfFirstRow=0&sortColumn=sortOrder&value=Your+Rights+As&criteria=title&resultsPerPage=25&isDescending=false> (Erişim Tarihi: 22.07.2022).

İlal, Ersan. “Magna Carta”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:34, Sayı: 1-4, 1968, ss. 210-242. https://www.nedir.org/resim-ekle/yazi-resmi/1466/47_magna_carta.pdf (E.T. 19.07.2022).

İlhan, Asena. **Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2007.

İnan, Alper. **Türkiye’ de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı, http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016_02_vuk_tasaricalismasi.pdf (Erişim Tarihi: 02.08.2022).

James, Simon, Kristina Murphy, Monika Reinhart. **The Taxpayers’ Charter: A Case Study in Tax Administration**, The Australlian National University Centre for Tax System Integrity, Çalışma Kâğıdı: 62, 2005, ss. 1-21. <https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/154905/1/62.pdf> (E.T: 19.07.2022).

Kaneti, Selim, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı. **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.

Kantekin, Recep. **Anayasa ve Yasalarımızda Mükellef Hakları Trabzon – Ortahisar Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2019.

Kaplan, Recep. “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 301, 2013, ss. 132-144.

Karakoç, Yusuf. “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 13, 1996, ss. 249-373.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku) Bilgisi**, Yetkin Basımevi, Ankara, 2020.

Karakul, Selman. “İyi Yönetim ve İnsan Hakları İlişkisi Üzerine Değerlendirmeler”, **Ombudsman Akademik Dergisi**, Özel Sayı: 1, 2018, ss. 27-55.

Karataş Durmuş, Neslihan. “Türk ve Fransız Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 48, 2016, ss. 99-122.

Karyağdı, Nazmi. **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2006-371, Ankara, 2006, s. 53.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 21. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018.

Kızılot, Şükrü ve Metin Taş. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Kumrulu, Ahmet G. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1, 1979, ss. 147-162.

Kükrer, Ceyda. **Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları**, Nobel Bilimsel Eserler, 2016.

Merter, Mehmet Emin. **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2004.

Muter, Naci Birol, A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç. **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Emek Matbaacılık, Manisa, 2012.

Mutluer, M. Kamil. **Vergi Genel Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.

OECD, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 2011, s. 11. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf> , (Erişim Tarihi: 01.08.2022).

OECD, Tax Administration Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, 2015, s. 48/289. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page291 (Erişim Tarihi: 22.07.2022).

OECD, Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information on Series, 2008, s. 122. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/comparative/CIS-2008.pdf> (Erişim Tarihi: 22.07.2022).

Oğuztürk, Bekir Sami ve Ertuğrul Kutay Ünal. “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Cilt:7, Sayı:13, 2015, ss. 207-237.

Organ, İbrahim. **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

Öncel, Mualla Nami Çağın, Ahmet Kumrulu ve Cenker Göker. **Vergi Hukuku**, 29. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

Öz, Ersan. **Mükellef Hakkı**, Uluslar arası Disiplinler arası Çalışma Konferansı, San Antonio, 2015, ss. 1-40. <http://www.ersanoz.com/sunumlar/mukellef-haklari-usa.pdf> (E.T: 20.07.2022).

Özbilen, Şevki. **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Ankara, 2014.

Prodecon, <https://www.gob.mx/prodecon/documentos/ley-federal-de-los-derechos-del-contribuyente> (E.T. 01.08.2022).

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Beta Basın Yayım, İstanbul, 2020.

Saraçoğlu, Fatih ve Elif Pürsünlerli Çakar. **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020.

Sarılı, Mustafa Ali. **Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılanması**, İstanbul Ticaret Odası Basım Evi, İstanbul, 2004.

SAT, <https://www.sat.gob.mx/personas/derechos-de-los-contribuyentes> , (E.T. 01.08.2022).

Saygın, Özgür. **Vergi Mevzuatında Mükellef Yararı**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019.

Soydan, Başar. **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 11. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2020.

Şin, Sevil. **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2005-17, İstanbul, 2005.

Şin, Sevil. **Vergi Hukuku**, Dora Basım, Bursa, 2016.

Tanör, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu. **Türk Anayasa Hukuku**, 16. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2016.

Taşdelen, Aziz. **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Tekin, Ahmet ve Özlem Sökmen Gürçam. “Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Mükellef Hakları: İngiltere, ABD, Avustralya ve Kanada”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 7, 2016, ss. 1989-1999.

Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya. **Vergi Denetimi**, 8. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2018.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2018.

Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlüğü, (<https://sozluk.gov.tr/>), (Erişim Tarihi: 09.03.2021).

Türkkot, Mustafa. “Vergi Uygulamalarında Sürelerin Uzaması Bakımından Mücbir Sebep – Zor Durum”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 28, Sayı:197, 2005, ss. 37-43.

T.C. Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü, (<https://sozluk.adalet.gov.tr/hak>), (Erişim Tarihi: 18.07.2022).

T.C. Adalet Bakanlığı, Mevzuat, (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/>), (Erişim Tarihi: 20.07.2022).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara, 2021.

Uluatam, Özhan **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Adım Yayıncılık, Ankara, 1994.

Uzun Çam, Mine. “Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı El koyma Yetkisi”, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 4, 2017, ss. 177-206.

Uzun Çam, Mine. **Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2021.

Ünsal, Hilmi. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2014.

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

Yaşar, Hasan Nuri. “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Gerekçesi Olarak Anayasaya Aykırılık “Kanısı”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt: 72, Sayı: 2, 2014, ss. 751-757.

Yeniçeri, Harun. **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Ekin Yayınevi, 2014.

Yılmaz, Elif Büşra. “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1-2, 2009, ss. 321-351.

Yurteri, İsmet. **Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Konya, 2010.

Yüce, Mehmet. **Vergi Yargılama Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.

<https://alonot.com/idari-sozlesme-nedir-turleri-nelerdir/> (E.T. 22.03.2021).

<https://www.muhasibenews.com/gecikme-faizi-gecikme-zammi-nedir/> (E.T. 25.03.2021).

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu (2003), **T.C Resmi Gazete**, 25269, 24 Ekim 2003.

Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu (1929), **T.C Resmi Gazete**, 1172, 20 Nisan 1929.

Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (2018), **T.C Resmi Gazete**, 30474, 10 Temmuz 2018.

Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun (1984), **T.C Resmi Gazete**, 18571, 10 Kasım 1984.

Hesap Uzmanları Kurulu Kurulmasına ve Maliye Bakanlığı Merkez ve İller Kadrosunda Yapılmasına Dair Kanun (1945), **T.C. Resmi Gazete**, 5974, 5 Nisan 1945.

Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun (1936), **T.C. Resmi Gazete**, 3322, 29 Mayıs 1936.

Türk Ticaret Kanunu (2004), **T.C Resmi Gazete**, 25611, 26 Eylül, 2004.

Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası, **T.C. Resmi Gazete**, 17863, 9 Kasım 1982.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik(2021), **T.C Resmi Gazete**, 31447, 7 Nisan 2021.

Vergi Usul Kanunu (1961), **T.C Resmi Gazete**, 10703, 4 Ocak 1961.

Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2021), **T.C. Resmi Gazete**, 31640, 14 Ekim 2021.