

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN
MÜKELLEF HAKLARI

Yüksek Lisans Tezi

RECEP YÜCEDOĞRU

İstanbul, 2007

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN
MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Yüksek Lisans Tezi

RECEP YÜCEDOĞRU

Danışman: YRD. DOÇ.DR. AHMET BUMİN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2007

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi
RECEP YÜCEDOĞRU nın TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN MÜKELLEF
HAKLARI adlı tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 19.07.2007 tarih ve 2007-
8/30 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi
olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

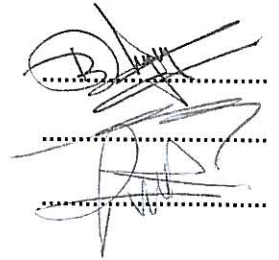
İmzası

Tez Savunma Tarihi : 19.07.2007

1) Tez Danışmanı : YRD. DOÇ.DR. AHMET BUMİN DOĞRUSÖZ

2) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. VEYSİ İHSAN SEVİĞ

3) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. AHMET YILMAZ



TEZ ÖZETİ

Mükellef hakları tüm dünyada ortaya çıkan yeni bir trenddir. Bu trend 1990'lerden itibaren vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmalarında mükellef odaklı yaklaşımın benimsenmesine paralel olarak gündeme gelmiştir. Birçok ülke, mükellef bildireleri veya imtiyazları açıklayarak mükellef haklarını duyurmuşlar ve bunları korumak için çeşitli mekanizmalar geliştirmişlerdir.

Bu tez, öncelikle dünyada mükellef haklarının gelişimi konusunda bilgi vermek, mükellef haklarının türlerini incelemek ve vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasında mükellef haklarına yaklaşımı ortaya koymayı amaçlamaktadır. Daha sonra ise, mükellef haklarının Türkiye'deki durumunu değerlendirmek ve öneriler sunmaktır.

Yapılan çalışmada, mükellef haklarının büyük bir kısmının aslında Türk vergi hukukunda da düzenlenmiş olmasına rağmen, bunların sistematik bir bütünlük içinde toparlanıp açıklanmadığı tespit edilmiştir. Ülkemizde yürütülen vergi idaresinin yeniden yapılanma çalışmalarının bir parçası olarak, mükelleflerin hak ve yükümlülüklerinin sistematik bir şekilde açıklanmasında yarar vardır. Ayrıca bunların korunması ve geliştirilmesi için gerekli mekanizmalar oluşturulmalı ve vergi idaresi personeli bu yönde eğitilmelidir. Böyle bir yaklaşım, mükelleflerin vergiye uyumunu artıracak ve vergi idaresi - mükellef ilişkilerini geliştirecektir.

ABSTRACT

Taxpayers' rights is a new trend which has already appeared recent years in the world. This trend has come to order as from 1990s, in parallel with reorganization of tax administration according to taxpayers. Many countries have elaborated taxpayers' rights into a Taxpayers' Charter or Bill of Rights and have improved the mechanism to protect them.

This thesis is aimed that to give information about the development of taxpayers' rights, and to explain the meanings and types of taxpayers' rights, and to display the relationship between taxpayers' rights and reorganization of tax administration. This also examines and gives suggestions about the enforcement of taxpayers' rights in Turkey.

In thesis, it is determined that Turkish tax law includes many of the taxpayers' rights, but they aren't elaborated in a charter. Thus, it will be useful to consolidate the taxpayers' rights, and measures protecting taxpayers should be included in a "taxpayer's charter". In addition, it should be revealed the statement of the broad principles which should govern the relationship between the tax authorities and the taxpayer.

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ.....	vi
KISALTMALAR.....	vii

1. GİRİŞ.....	1
---------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

HAK KAVRAMI, MÜKELLEF HAKKI VE MÜKELLEF HAKKININ KAYNAKLARI

2. HAK KAVRAMI.....	3
2.1. Hak Nedir?.....	3
2.2. Kamu Hukukunda Hak kavramı (Kamu Hakları).....	5
2.2.1 Özel Nitelikli Kamu Hakları	6
2.2.2 Genel Nitelikli Kamu Hakları	6
2.2.2.1 Kişisel Kamu Hakları – Negatif Statü Hakları.....	6
2.2.2.2 Sosyal ve Ekonomik Kamu Hakları – Pozitif Statü Hakları	7
2.2.2.3 Siyasal Kamu Hakları – Aktif Statü Hakları.....	7
2.2.2.4 Kamu Haklarının Sınırlanması.....	7
2.3. Özel Hukukta Hak Kavramı (Özel Haklar)	8
2.3.1. Niteliklerine Göre Özel Haklar	8
2.3.2. Konularına Göre Özel Haklar.....	8
2.3.3. Kullanılmalarına Göre Özel Haklar.....	9
2.3.4. Amaçlarına Göre Özel Hak Çeşitleri.....	9
2.4. İnsan Hakkı Kavramı	9
3. MÜKELLEF HAKKI	11
3.1 Mükellef Kavramı	11
3.2. Mükellef Hakkı Kavramı	13
3.3. Mükellef Hakkı Kavramının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi	15

3.4 Mükellef Kavramının Önemi	19
4. MÜKELLEF HAKKININ KAYNAKLARI	24
4.1. Anayasa	24
4.1.1. Vergilendirmenin Anayasal İlkeleri	33
4.1.1.1. Vergilerin Yasallığı İlkesi	34
4.1.1.2. Vergi Kanunları Önünde Eşitlik İlkesi	37
4.1.1.3 Hukuk Devleti İlkesi	39
4.1.1.4. Kanuni İdare İlkesi	41
4.1.1.5. Vergilemede Belirlilik İlkesi	42
4.2. Kanunlar	44
4.3. Uluslar Arası Kaynaklar	47
4.4. Mükellef Hakları Bildirgeleri	51
4.5. İdareden Doğan Kaynaklar	55

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI

5. MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI	60
5.1. Temel Haklar	60
5.1.1 Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı	61
5.1.2. Bilgi Alma Hakkı	61
5.1.3 Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı	66
5.1.4. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	67
5.1.5. Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı	71
5.1.6. Temsilci Kullanma Hakkı	73
5.1.7. Yargısal Başvuru Hakkı	73
5.2. İkincil Haklar	74
5.2.1 Kuralların Yayınlanmasını İsteme Hakkı	75
5.2.2. Kuralların Geriye Yürümemesi	75
5.2.3. Kuralların Anlaşılır Olması	76
5.2.4. Bazı Kurallara Uymama Hakkı	76
5.2.5. Olması Gereken Vergi Miktarından Fazlasını Ödememe Hakkı	77
5.2.6. Ayırmıcılığa Tabi Olmama Hakkı	78

5.2.7. İki Defa Vergilendirilmeme Hakkı.....	78
5.2.9. Vergi Denetimi Sırasında Haklar	79
5.2.9.1. Denetim Süreci ve Bu Süreçte Yapılacak İşler Hakkında Bilgi Verilmesi	79
5.2.9.2. Denetimin Uygun Yer ve Zamanda Yapılması ve Mükellefin Faaliyetlerine, Malına Ve Özel Hayatına Saygı Gösterilmesi	80
5.2.9.3. Denetim sırasında mükellefle işbirliğine gidilmesi ve elde edilen bulguların anlaşılır şekilde açıklanması	80

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ABD, AVUSTRALYA VE İNGİLTEREDE MÜKELLEF HAKLARI

6. DÜNYADA MÜKELLEF HAKLARI.....	84
6.1. Dünya Gelir İdarelerinin Mükellef Haklarına Bakışı.....	84
6.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Mükellef Hakları	88
6.2.1. Bilgi Alma Hakkı	88
6.2.2. Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı.....	91
6.2.3. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı.....	93
6.2.4. Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı.....	95
6.2.5. Yargısal Başvuru Hakkı	96
6.3. Avustralya'da Mükellef Hakları.....	98
6.3.1. Bilgi Alma Hakkı	98
6.3.2. Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı.....	100
6.3.3. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı.....	102
6.3.4. Mükelleflere ilişki Bilgilerin Gizliliği Hakkı.....	104
6.3.5. Yargısal Başvuru Hakkı	105
6.4. İngiltere'de Mükellef Hakları.....	107
6.4.1. Bilgi Alma Hakkı	107
6.4.2. Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı.....	109
6.4.3. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı.....	111
6.4.4. Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı.....	112
6.4.5. Yargısal Başvuru Hakkı	113

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

7. TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERİN HAKLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	117
7.1. Temel Haklar	118
7.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı	118
7.1.2. Bilgi Alma Hakkı.....	119
7.1.3. Başvuru Hakkı	120
7.1.4. Vergilemede Belirlilik Hakkı	122
7.1.5. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı	123
7.1.6. Temsilci Kullanma Hakkı	124
7.1.7. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	126
7.2. İkincil Haklar	127
7.2.1. Tarh ve Tahsil Sırasında Haklar	127
7.2.2. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar	128
7.2.3. Vergi Denetimi Sırasında Haklar	129
7.3. Mükellefler Hakkında Bildirgesi ve Değerlendirilmesi.....	129
7.3.1. Mükellefler Hakkında Bildirgesinin İçeriği	130
7.3.2. Mükellefler Hakkında Bildirgesinin Hukuksal Niteliği.....	133
7.3.2.1. Mükellefler Hakkında Bildirgesinin İcrai Olmayan idari işlem olarak niteliği	133
7.3.2.2. Mükellefler Hakkında Bildirgesinin Gösterici idari işlem olarak niteliği (Pratikte Niteliği)	134
7.3.3. Mükellefler Hakkında Bildirgesine Doktrinde Getirilen Eleştiriler	135
7.4. Türkiye'de Mükellefler Hakkının Değerlendirilmesi ve Öneriler	136
7.4.2 Genel Vergi Yasalarında Mükelleflerin Haklarının Pekiştirilmesi ve Korunması İçin Öneriler.....	136
7.4.2.1. Vergi Usul Kanununda Yapılması Gereken Değişiklikler	137
7.4.2.2. İYUK' da Yapılması Gereken Değişiklikler	143
7.4.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun'da Yapılması Gereken Değişiklikler	144
7.4.2.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Yapılması Gereken Değişiklikler	145
7.4.3. Türk Vergi İdaresinin Mükellefler Haklarına Uyumu İçin Öneriler	146

8. SONUÇ..... 150

KAYNAKÇA..... 153

TABLO LİSTESİ

Tablo 1	OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde Kullanılan Araçlar..64
Tablo 2	OECD Ülkelerinde Özel Hayatın Gizliliğine Uyulma Durumu.....69
Tablo 3	OECD Ülkelerinde Vergi Denetimi İle İlgili Şartlar80
Tablo 4	OECD ve Bazı Ülkelerde Vergi idarelerinin Organizasyon Modelleri.....85

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacakları Tahsil Usulu Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
ATO	Avustralian Tax Office
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AY	Anayasa
AYM	Anayasa Mahkemesi
Bkz.	Bakınız
CMK	Ceza Muhakemeleri Kanunu
Ed.	Editor
IRS	Internal Revenue Service
İHAM	İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İYUK	İdari Yargılama Usulu Kanunu
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa
S.	Sayı
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDK	Türk Dil Kurumu
VUK	Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Bireyi toplumun merkezine doğru getiren aydınlanma düşüncesi, sadece ulus devleti icat etmekle kalmamış aynı zamanda da birey ile devlet arasında kurulan vatandaşlık bağıni yeniden tanımlamıştır. Bir hak olarak tanınan vatandaşlık bireylerin devlet ile ilişki içinde buldukları tüm alanlara sirayet etmeye başlamıştır. Bu alanlardan beklide en önemlisi devletin birey ile kurduğu vergilendirme ilişkisidir.

Vergilendirme ilişkisinde, verginin tarafları olan mükellef ve devlete bazı yetki, görev ve sorumluluklar verilmiştir. Bu yetki ve sorumlulukların düzenlenmelerine bakıldığında ise devlet tarafının müeyyide uygulayabilen taraf olması nedeni ile nispeten daha fazla yetkilerinin ve haklarının yer aldığı görülmektedir. Mükellef tarafının ise daha fazla yükümlülük açısından düzenlendiği görülmektedir. Mükelleflerin haklarına dair gerek anayasada gerekse vergi kanunlarında yada diğer kanunlarda düzenlemelerin bulunmasına rağmen bu konunun tek başlık altında toplanarak mükelleflere duyurulmasının ve mükellef haklarının geliştirilmesini konusunun yakın geçmişe kadar ihmal edildiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

1990'lı yılların başlarından itibaren vergi toplamada mükellef gönüllüğünü arttırmayı ve böylece vergi maliyetlerinde düşüşü ve vergi gelirlerinde artışı hedefleyen vergi idareleri, vergilendirme ilişkisine mükellef tarafından bakmayı denemeye başlamışlardır. Bu bakış sonucu vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması ve vergilendirme sürecinin etkin, adil ve şeffaf hale getirilmesi çalışmalarına paralel olarak bir çok ülkede mükellef haklarının belirlenmesi açıklanması, korunması ve denetlenmesi gibi hususlar gündeme gelmiş ve "mükellef hakları" vergileme ile ilgili hızla gelişen ve ilgi çeken alanlardan birisi olmuştur. Günümüzde, mükellef haklarının açıklanması ve bunların korunmasına yönelik çalışmalara önem verilmesi, bir ülkede devletin vergileme işlemine ve mükelleflerine yaklaşımının bir göstergesi kabul edilir hale gelmiştir. Bu konuda ilk adım atan ülkeleri Amerika Birleşik devletleri, Avustralya ve İngiltere olarak sıralamak yanlış olmayacaktır. Ülkemizde vergi idaresinin yeniden yapılandırılması ve Avrupa Birliği - Türkiye üyelik ilişkileri açısından

vergileme konusunun bir parçası olarak “mükellef hakları” ile ilgili düzenlemeler de “Mükellef Hakları Bildirgesi”nin 2006 yılında ilan edilmesi ile başlamıştır.

Bu çalışmanın birinci bölümünde hak kavramı, mükellef hakkı ve mükellef hakkının kaynaklarına değinilerek bir kavramsal çerçeve çizilmeye çalışılmış ve konunun ana kavramları açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde ise mükellef haklarının sınıflandırılması ve bu hakların genel olarak tanımları yapılmıştır. Üçüncü bölümde mükellef hakları konusunun dünyada öncüleri sayılabilecek ABD, Avustralya ve İngiltere vergi idarelerinde mükellef haklarının durumları incelenmiştir. Dördüncü ve son bölümde ise Türkiye’de mükellef hakları vergi kanunları, mükellef hakları bildirgesi ve diğer kanunlar açısından ortaya konmuş, doktrinde mükellef haklarının geliştirilmesi için mevzuata getirilen eleştirilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

HAK KAVRAMI, MÜKELLEF HAKKI VE MÜKELLEF HAKKININ KAYNAKLARI

2. HAK KAVRAMI

2.1. Hak Nedir?

Hak, hukuk biliminin temel kavramlarından biridir. Hukuk biliminde “hak” kavramının yerini anlamak için hukuk kelimesinin kökenine bakmak yeterli olacaktır. Hukuk asıl itibari ile hak kelimesinin çoğulu olan haklar demektir.¹Öyle ki; Fransızca, Almanca ve İtalyanca gibi dillerde hak ile hukuk için aynı kelime kullanılır. (Fransızca: *droit*; Almanca: *recht*; İtalyanca: *dritto*)². Günümüzde, kelime manası ile hak; adalet, adaletin veya hukukun gerektirdiği yada birine ayırdığı şey kazanç, demektir.³

Klasik tabii hukuk teorisi on dokuzuncu yüzyılda hak kavramını tartışmıştır. Klasik Tabii Hukuk teorisine göre hak kavramı, kişilerin özgürlüklerinden vazgeçmeleri karşısında kendilerine, iradelerinin birleşmesi sonucu oluşan egemen güç tarafından tanınan bir yetkidir. İnsanlar doğal özgürlüklerinin sağladıkları haklardan vazgeçerek bir yetki elde etmişlerdir⁴. Bu haktır. Bu açıdan hak kavramı düalist bir yapıya kavuşmuştur. Hak bir yandan hukukun koruduğu bir çıkarı anlatırken, diğer yandan da hak sahibine bu korumadan yararlanma yetkisi verir. Hukuk bir düzeni, hak ise düzen tarafından korunan çıkarı anlatır.⁵

Hak kavramının hemen karşısında yükümlülük kavramı bulunur. Hukuki ilişkide bir tarafın hakkı varsa, muhatap tarafında bir yükümlülüğü vardır. Yükümlülük borç ya da ödev diye de nitelendirilebilir. Ayrıca hak kavramı ile yetki kavramı arasında da yakın bir ilişki olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Hak, bir yetki yani uygulama kudreti olduğunda anlamlıdır.⁶

Doktrinde ise birbirine yakın tanımlamalar bulunmaktadır. Bazı tanımlamaları belirtmek gerekirse: “Hak, hukuken korunan ve yararlanılması hak sahibinin iradesine

¹ Ferit DEVELLİOĞLU, ”Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lügat” ,17. Baskı, Ankara, Aydın Kitabevi Yayınları, 1997, s. 313

² Kemal GÖZLER, “Hukuka Giriş”, 3. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2006, s.268

³ Türk Dil Kurumu, “Büyük Türkçe Sözlük”, Ankara, 2005, s. 413

⁴ Adnan GÜRİZ, “Hukuk Felsefesi”, ikinci baskı, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, yayın no:487, 1987, s.130

⁵ A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, “Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları”, 14. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2000, s.153

⁶ Gözler, s. 269

bırakılan menfaatlerdir”⁷, “ hak: bir kişiye izafe edilen bir davranış imkânını, bir yetkiyi ifade eder”⁸, “ hak, hukukun tanıdığı ve koruduğu bir yetkidir”⁹. Görüldüğü gibi hak kavramının tanımlanması konusunda bazı sıkıntılar mevcuttur. Öteden beri hukuk hayatında çokça kullanılan hak kavramının kapsamının belirlenmesi için çok geniş tartışmalar yapılmış ve kavramın anlaşılmasında farklı perspektiflere sahip teoriler ortaya atılmıştır. Bu teorilerin kısaca incelenmesi kavramın anlamını ve kapsamını belirlemek bakımından yararlı olacaktır.

a-) İrade Teorisi: bu teoriye göre hak, kişilere hukuk düzeni tarafından verilen idare kudretidir. herhangi bir durumda hakkın varlığı şüpheli bir durum taşıdığına mahkeme kararı ile tanınması gerekir.¹⁰ Özetlemek gerekir ise bu anlayışın hak kavramına bakışında bir iradenin diğer irade üzerindeki üstünlüğü şeklindedir. Bu üstünlük ise hukuk kuralları ile kurulur. Hakka sahip olan kişi hakkını kullanmak konusunda iradesini açıklarsa, bu irade diğer iradeye üstün gelir. Üstünlük kabul edilmezse, diğer irade bu iradeye devlet eliyle boyun eğdirilir.¹¹

b-) Menfaat Teorisi: bu teoriye göre hak kavramını açıklamada irade yeterli unsur değildir. İnsan ancak bir amaca ulaşmak için iradesini harekete geçirir. Bu amaç menfaattir. O halde hukuk düzenince korunan hak menfaattir. Hangi menfaatin korumaya değer olduğunu ise pozitif hukuk düzeni belli eder. Bu kavram insandan başka varlıklarında hak sahibi olacaklarını kabul eder.¹²

c-) Karma Teori: bu teori irade ve menfaat kuramlarının bir sentezini yapar. Bu teoriye göre hak, insana irade kudreti tanımak sureti ile korunan menfaattir. Karma teoriye göre hak sadece menfaat unsuru ile tanımlanamaz irade unsuru da gerekir. Burada söz konusu olan irade mutlaka menfaat sahibi olan kişinin iradesi değildir. Bu irade bir başkasının iradesi de olabilir.¹³

Hak kavramı ile ilgili yukarıda bahsettiğimiz üç kuram haricinde analitik görüş, beyan teorisi ve tasarım teorisi gibi kavramı açıklamaya çalışan başka teoriler ile bu kavramı

⁷ Bilge ÖZTAN, “**Medeni Hukukun Temel Kavramları**”, 18. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005, s. 62

⁸ Necip BİLGE, “**Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**”, 20. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005, s. 210

⁹ Gözübüyük, s.152

¹⁰ Güriz, s.131

¹¹ Gözler, s.269

¹² Bilge, s.211

¹³ Gözler, s.271

reddeden Bentham, Amerikan Realizmi, Duguit, Kelsen, İskandinav realizmi gibi teoriler ve hukukçular da vardır.¹⁴ Bunlara burada değinilmemiştir.

Haklar çeşitli ayrımlara tabi tutulurlar. Bu ayrımlardan ilki düzenledikleri hukuk alanlarından hareketle yapılmıştır. “Kamu Hakları” ve “Özel Haklar” olarak iki gruba ayrılmıştır. Kamu hakları kamu hukukundan, özel haklarda özel hukuktan doğan haklardır.¹⁵

2.2. Kamu Hukukunda Hak kavramı (Kamu Hakları)

Kamu hakları, kişilerin toplumla olan ilişkilerini düzenleyen haklardır.¹⁶ Daha somut bir şekilde ifade etmek gerekir ise kamu hakları: kamu hukukundan doğan, vatandaşların devlete karşı sahip olduğu haklardır.¹⁷

Kamu haklarında her zaman hak sahibi karşında bir yükümlü yoktur. Bazı durumlarda da yükümlü vardır ve bu yükümlü devlettir. Hak sahibi bu yükümlüyü, yükümlülüğünü yerine getirmesi konusunda zorlayamaz. Hukuk yolu ile zorlama söz konusu olsa bile devletin yükümlülüğü yerine getirebilme becerisi elindeki imkanlar ile sınırlıdır.

Bazı kamu haklarından yararlanma konusunda kişiler arasında eşitlik söz konusu değildir. Kamu hizmetine girme, öğrenim vb. konularda kişiler arasında belli ayrımlar yapılır. Kamu haklarının bir kısmından kural olarak yabancılar yararlanamaz. Örneğin seçme ve seçilme hakkından, memur olma hakkından yabancılar yararlanamazlar.

Kamu hakları devlete karşı kişilerin elde ettiği haklar olduğundan gelişmeleri halen devam etmektedir. Özel hukuk hakları gibi teknik mükemmelliğe ulaşmamıştır.¹⁸ Teknik mükemmelliğe ulaşamamalarının sebebi kamunun mali imkansızlığı, siyasi erkin önceliklerinin farklılığı, kanunlaştırma sürecinin yavaşlığı vb. şeklinde sayılabilir. Bu çerçevede farklı devletlerde kamu haklarının gelişiminin de farklı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

¹⁴ Güriz, s.135-147

¹⁵ Gözler, s.272

¹⁶ Bilge, s. 213

¹⁷ Öztan, s. 62

¹⁸ Gözler, s.272

Kamu haklarının ayrımı konusunda doktrinde çeşitli görüşler mevcuttur. Kimi hukukçular kamu haklarını genel nitelikli kamu hakları ve özel nitelikli kamu hakları gibi ayırma tabi tutsa da kimileri bu ayrımı yapmayı sadece genel nitelikli kamu haklarının tasnifinde klasikleşen Jellinek'in ayrımını göz önünde bulundurmaktadır. Biz burada daha geniş bir analize imkan verdiğinden ilk ayrımı göz önüne alıyoruz.

2.2.1 Özel Nitelikli Kamu Hakları

Belli kişilerin kamu kuruluşları ile olan hukuksal ilişkileri sonucu ortaya çıkan haklardır. Memurun aylık hakkı yada ücretli izin hakkı buna örnek verilebilir. Bu hakların özellikleri elde edilme ve kaybedilme koşulları yasalarca tarafların iradeleri dışında önceden saptanmıştır.¹⁹

2.2.2 Genel Nitelikli Kamu Hakları

Genel nitelikli kamu hakları, kamu kuruluşları ile hukuken bir ilişki içinde bulunma koşulu aranmadan, genel olarak kişilere sağlanan bazı hukuksal yetkililerdir. Jellinek' in klasikleşen kamu hakları ayrımına göre bu haklar üçe ayrılır.²⁰ Anayasamızda da bu haklar üç bölümde ayrı ayrı yer almaktadır.

2.2.2.1 Kişisel Kamu Hakları – Negatif Statü Hakları

Kişisel kamu hakları, kişinin devlet tarafından aşılamayacak ve dokunulamayacak özel alanının sınırlarını çizen haklardır. Anayasamızda da 17 ve 40. maddeler arasında düzenlenen bu haklara koruyucu haklarda denir.²¹ Bu haklar devlete “karışmama”, “gölge etmeme” görevi yüklerler.²²

¹⁹ Gözübüyük, s.155

²⁰ Georg Jellinek, “The Declaration Of The Rights Of Man And Of Citizens: A Contribution To Modern Constitutional History” (1895), The Online Library of Liberty, 2005, http://oll.libertyfund.org/EBooks/Jellinek_0162.pdf, erişim:10.03.2007

²¹ Öztan, s.63

²² Kemal GÖZLER, “Türk Anayasa Hukuku Dersleri”, 2. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2004, s.100

2.2.2.2 Sosyal ve Ekonomik Kamu Hakları – Pozitif Statü Hakları

Sosyal devlet ilkesinin sonucu olan bu haklar kişinin toplum hayatı içindeki sosyal ve iktisadi kamu faaliyetleri ile ilgili olan kamu haklarıdır. Bunlar toprak mülkiyeti, çalışma, sözleşme, öğrenim yapma, sendikal faaliyette bulunma gibi haklardır. Devletten bazı olumlu edimler isteme hakkı veren haklardır. Bu yüzden bunlara “isteme hakları” da denir. Anayasamız bu hakları 41 ve 65. maddeleri arasında düzenlemiştir. Ancak Anayasa md. 65 te belirtildiği gibi devlet bunları ancak mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir.²³

2.2.2.3 Siyasal Kamu Hakları – Aktif Statü Hakları

Siyasal kamu haklarının amacı herhangi bir şekil ve derecede devletin siyasal kuruluşuna ve idaresine katılmaktır. Modern toplumun esas ilkelerinden biride katılımcı bir toplum ortaya koyabilmektir. Bu ise ancak demokratik bir yönetim ile mümkündür. Demokrasilerde katılımın sağlanması, gerek coğrafi problemler gerekse nüfus çokluğu nedeni ile ancak temsili demokrasi yolu ile olabilmektedir. İşte kamu yönetiminin gerekse kamu hizmetini yürütmesini sağlamak amacı ile katılımı gerektiren haklara siyasal kamu hakları yada katılım hakları denir. Anayasamızda bu haklar siyasi haklar ve ödevler başlığı altında 66 ve 74. maddeler arasında sayılmıştır. Anayasamız 73. maddede saydığı vergi ödevi’ni de bu haklar arasında saymıştır.²⁴

2.2.2.4 Kamu Haklarının Sınırlanması

Kamu haklarının sınırlandırılması ancak anayasada açıklık bulunan durumlarda ve anayasanın öngördüğü ölçüde sınırlandırılabilir. Bu sınırlamalar ancak kanun ile yapılabilir ve anayasanın sözüne ve ruhuna aykırı olamaz. Ayrıca bu sınırlamalar demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamaz ve öngördükleri amaçlar dışında kullanılamaz²⁵

²³ Bilge, s.214

²⁴ Bilge, s.215

²⁵ Gözübüyük, s.57

2.3. Özel Hukukta Hak Kavramı (Özel Haklar)

Özel haklar kişiler ile kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk kurallarından, yani özel hukuktan doğan haklardır. Bunlara *medeni haklar* da denilmektedir. Özel haklardan kural olarak herkes yararlanır. Yabancılar ile vatandaşlar arasında bir fark yoktur. Özel haklardan yararlanmada genellik ve eşitlik ilkeleri geçerlidir.²⁶

Özel haklar kendi içlerinde nitelikleri, konuları, hukuki nitelikleri gibi çeşitli açılardan ayırırma tabi tutula bilmektedir.²⁷

2.3.1. Niteliklerine Göre Özel Haklar

Hakkın sahibine temin etmiş olduğu yetkilerin kapsamı bakımından yapılan ayırımdır. Bu açıdan *mutlak haklar* ve *nisbi haklar* olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

a-) mutlak haklar: mutlak haklar sahibi tarafından herkese karşı ileri sürülebilen haklardır. Sahibi bu haklardan dilediği gibi yararlanabilir. Mülkiyet hakkı bu haklara örnek olarak verilebilir.

b-) nisbi haklar: herkese karşı değil sadece belli kişi yada kişilere karşı öne sürülebilen haklardır. Genellikle borç ilişkilerinden doğarlar²⁸

2.3.2. Konularına Göre Özel Haklar

Korudukları menfaatin maddi ya da manevi olmasına göre *malvarlığı hakları* ve *kişilik hakları* olmak üzere ikiye ayrılır.

a-) malvarlığı hakları: kişilerin maddi menfaatlerini koruyan haklardır. Mamelek hakları da denir. Para ile ölçüle bilen paraya çevrilmesi mümkün haklardır.

b-) kişilik hakları: kişilerin manevi menfaatlerini koruyan haklardır. Bunlara şahsiyet hakları da denir. Kişilik hakları para ile ifade edilemezler. Başkalarına devredilemeyecekleri gibi miras yoluyla mirasçılara da geçmezler.²⁹

²⁶ Öztan, s.64

²⁷ Turgut AKINTÜRK, “Medeni Hukuk”, 10. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2004, s.30

²⁸ Gözler, s.277

²⁹ Bilge, s.223–225

2.3.3. Kullanılmalarına Göre Özel Haklar

Özel haklar kullanılmalarına göre *devredilebilir haklar* ve *devredilemeyen haklar* olmak üzere ikiye ayrılır.

a-) *devredilebilir haklar*: başkalarına kişilere devredilebilir ve miras yolu ile aktarılabılır haklardır.

b-) *devredilemeyen haklar*: başkalarına kişilere devredilemeyen ve miras yolu ile aktarılamayan haklardır.³⁰

2.3.4. Amaçlarına Göre Özel Hak Çeşitleri

Hakkın kullanılmasındaki amaca göre *yenilik doğuran haklar* ve *yenilik doğurmayan haklar* olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

a-) *yenilik doğuran haklar*: sahibine tek taraflı irade açıklaması ile yeni bir hukuki durum yaratmak yada değiştirmek yada sonlandırmak hakkını veren haklardır. Sahibi tarafından tek taraflı irade açıklaması ile kullanılır.

b-) *yenilik doğurmayan haklar*: kullanılmaları halinde yeni bir durum meydana getirmeyen haklardır³¹

2.4. İnsan Hakkı Kavramı

Hak kavramının içinde en fazla gelişen ve en kapsamlısı olarak ifade edilen kavram insan hakkı kavramıdır. Özellikle 20. yy da tarihsel ve sosyolojik arka planı ciddi incelemelere tabi tutulan bu kavramın günümüz toplumlarında da fazlası ile önem taşıdığı bir gerçektir.

Düşünsel manada insan hakkı kavramının çıkışı antik yunan filozoflarından Platon'a dayandırılır.³² Rönesans ve reform hareketleri Locke, Hobbes ve Rousseau gibi filozofların

³⁰ Akıntürk, s.37

³¹ Gözler, s.279

etkisi ile Avrupa’da bireyciliğin (hümanizm) artması, sanayi devrimi ve kapitalizmin etkisi ile burjuva sınıfının ortaya çıkışı ve Protestanlığın bu eksenlerde gelişmesi, insan hakları kavramının gelişimini ve bugün anladığımız manada dönüşmesini sağlayan önemli etkenlerdir.³³ Devlet anlayışın geliştiği ve Karl Popper’in ortaya attığı “açık toplum” düşüncesinin hakim duruma geldiği yirminci yüzyıl toplumlarında, devlet karşısındaki yükümlülüklerden daha çok vatandaşların siyasi otoriteden beledikleri hakları ve bunların arttırılması felsefi manada tartışma konusudur.³⁴

İnsan hakları kavramının ortaya çıkışı genellikle Magna Carta Libertium’na (Büyük Özgürlük Beratı -1215) kadar götürülür. Batılı bir kavram olarak insan haklarının ortaya çıkışı bu berata dayandırılrsa dahi bu tarihten öncede hem batı hem doğu düşüncesinde insan hakları kavramının çeşitli şekillerde var olduğu görülmektedir. Magna Carta beratı insan hakkı kavramından ilk bahseden olmasa dahi, insan hakkı kavramının kurumsallaşması hususunda önemli bir başlangıç olmuştur. İnsan hakkı kavramının siyasi manada dönüşmesi ve ulusal manada insan haklarının siyasi düzlemde hissedilir hale gelmesi 1789 Fransız ihtilaline dayandırılır.³⁵ İnsan hakkı kavramının son dönüşmesi ve kurumsallaşma ihtiyacının hissedilmesi ise ikinci dünya savaşı sırasında ve sonrasında ortaya çıkan bir süreçtir. Birinci dünya savaşının sürüklediği İkinci dünya savaşının insanlık açısından telafisi güç kayıplar ile sona ermesi, insan hakkı kavramının uluslar üstü ve iç hukuktan bağımsız bir şekilde korunması gereği ortaya çıkmıştır. Bu amaç ile ikinci dünya savaşının hemen ardından uluslar üstü birlikler kurulmuştur.³⁶ 1950 de imzaya açılarak kabul edilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve insan haklarına bu sözleşme çerçevesinde iç hukuk üstünde bir koruma sağlayan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, insan haklarının bir standarda sahip olmasını ve sözleşmeye taraf olan devletlerin iç hukuk kararlarının insan hakları açısından uygunluk denetimini halen yapmaktadırlar. Türkiye AİHS’e imzaya açıldığı 04.11.1950 de imza koymuştur³⁷. Evrensel insan hakları bildirgesi de Birleşmiş Milletler tarafından 1948 yılında ilan edilmiş ve aynı yıl genel kurulda kabul oyuna sunulularak kabul edilmiştir.

³² Mehmet Semih GEMELMAZ, “İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş” 3. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2001, s.3-7.

³³ Muhammet A. AĞCAN, “Modern Avrupa Düşüncesinin Oluşum Serüveni Çerçevesinde İnsan Haklarının Felsefi Temelleri”, İnsan Hakları Araştırmaları, İstanbul, Yıl 1 Sayı 1, 2003, s.15-38

³⁴ Johan GALTUING, “Bir Başka Açıdan İnsan Hakları”, çev: Müge SÖZEN, 1. Baskı, İstanbul, Metis Yayınları, 1999, s.38-43

³⁵ Cevat, ÖZYURT, “İnsan Haklarının Küreselleşmesi”, İnsan Hakları Araştırmaları, İstanbul, Yıl 2 Sayı 2, 2004, s.68

³⁶ Gemelmaz, s. 355-356

³⁷ A.H. ROBERTSON ve J.G. MERLS, “Human Rights in Europe : A Study Of The European Convention On Human Rights”, Third Edition, Manchester University Press, Manchester and Newyork, 1996, s.297-300

İnsan haklarının bütün bu tarihsel süreç göz önüne alınarak doktrinde bazı tanımları yapılmıştır. İnsan hakları; insan değerini korumayı ve insanın maddi manevi varlığının gelişmesini sağlayan kurallar bütünüdür. İnsan hakları sadece belli bir ülkede belli bir anayasada yada kanunlarda tanınan özgürlükler değil insanlığın ulaştığı her gelişme aşamasında bütün insanlara tanınması gereken hak ve özgürlüklerdir.³⁸ İnsan hakları: din, dil, ırk ve cinsiyet ayrımı olmaksızın herkese eşit olarak verilen, insanın bizatihi varlığından kaynaklanan, etnik ve kültürel engellere takılmadan tanınan haklardır.³⁹ Doktrinde yer alan bu tanımlamaların hak kavramının merkezine doğru ilerleyen insan hakkı kavramının genel manada çerçevesini çizdiğini söylemek mümkündür.

3. MÜKELLEF HAKKI

3.1 Mükellef Kavramı

Mükellef; Arapça kökenli ve Türkçede yükümlü manasına gelen bir kelimedir. Mükellef kavramı yerine literatürde günümüzde yükümlü kavramının kullanılmaya başlanmasına rağmen, VUK'da geçen kelime mükellef olduğundan burada da mükellef olarak ifade edilecektir.

Vuk'un sekizinci maddesinde kanun koyucu mükellefi; "*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek yada tüzel kişiler*" olarak açıklamıştır.⁴⁰ Bu tanımlamada vergi mükellefinin ödevleri iki boyutlu olup maddi ve şekli unsurları içeren boyutları vardır. Bunlardan maddi unsur vergi idaresi karşısında kişinin vergi borcunu ödemek zorunda olması, şekli unsur ise vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olmasıdır.⁴¹

Vergilendirme ilişkisinde, kamu hukukundan doğan yetkisine dayanarak vergi koyan devlete karşı mükellefin şekli ve maddi görevleri bir arada bulunur. Bunun ile birlikte bir

³⁸ Tekin AKILLIOĞLU, "**İnsan Hakları I Kavram Kaynaklar ve Koruma Sistemleri**", A.Ü.S.B.F İnsan Hakları Merkezi yayınları, Ankara, 1995, s.7

³⁹ Lars Adam REHOF ve Claus GULMANN, "**Human Rights in Domestic Law and Development Assistance Policies Of Nordic Countries**", Martinus Nijhoff Publishers, Netherlands, 1989, s.9

⁴⁰ Yürürlükteki Tüm Vergi Kanunları, "**Vergi Usul Kanunu madde 8**" Yayılım yayıncılık, İstanbul, 2006 s.188

⁴¹ Nihal SABAN, "**Vergi Hukuku: Genel Kısım**", Der yayınları, İstanbul, 2003, s.136

kimsenin maddi mükellefiyeti bulunmadan da yerine getirmesi gereken şekli yükümlülükleri bulunmaktadır⁴². Bu şekli yükümlükler kanunda sayılmıştır. Örnek olarak beyanname verme zorunluluğu sayılabilir.⁴³

Vergilemede iki taraf vardır. Taraflardan aktif olan taraf kamunun kendisine sağladığı gücü kullanarak vergi tahsilatını cebren dahi yapabilen devlet, pasif taraf ise vergilendirmenin muhatabı mükellef yada yükümlüdür.⁴⁴ Vergilendirmeden doğan kamu hukuku ilişkisinin pasif tarafını oluşturan vergi mükellefleri gerçek kişi olabilecekleri gibi tüzel kişide olabilirler.

Mükellefler vergilemeye ilişkin ödevlerini her zaman kendileri yerine getirmezler. Ödevlerden bazen biri, bazen diğeri, bazı durumlarda ise ikisi birden asıl vergi yükümlüsünden başkaları tarafından yerine getirilebilir. Bu gibi durumlarda vergiyi doğuran olay kendi üzerinde gerçekleşen ve mal varlığından vergi borcunu ödemek durumunda olan kişi verginin mükellefidir.⁴⁵

Vergi mükellefiyeti vergiyi doğuran olay ile birlikte gerçekleşir ve vergiyi doğuran olay her vergi bakımından yasalarla belirlenmiştir. Vergi mükellefi gerçek veya tüzel bir kişi olabileceği gibi kamu kurumu yada tüzel kişiliği olmayan mal ve yada kişi toplulukları da olabilir. Vergiyi doğuran olayın yasalarca yasaklanmış olması mükellefiyetin doğumunu engellemez. Dolayısı ile yasadışı yollar ile elde edilen gelir sonucu da vergi doğar ve mükellefiyet ortaya çıkar.⁴⁶

Vergi mükellefi, vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini her zaman kendisi yerine getiremez. Mükellefin yerine geçerek onunla ilgili vergi ödevlerinden maddi olanları ya da şekli olanları yada her ikisini birden yerine getiren kişilere ise vergi sorumlusu denir. Vergi usul kanununda vergi sorumlusu: verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamada vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmiş olmayan, devlet alacağına ilişkin maddi ve şekli ödevlerin asıl vergi

⁴² Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, “**Vergi Hukuku**” Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 10. Baskı, Ankara, 2003, s.71

⁴³ **Gelir Vergisi Kanunu**, , madde 85” ... mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar dahi yıllık beyanname verirler (değişiklik 22.07.1998)

⁴⁴ Salih TURHAN, “**Vergi Teorisi ve Politikası**”, 1. baskı, İstanbul, Der Yayınları, 1987, s.23-24

⁴⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.72

⁴⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.72- 73

borçlusu yanında, üçüncü kişilerden istenebilmesi vergi sorumluluğu müessesesi ile açıklanırken, üçüncü kişi ise vergi sorumlusudur.⁴⁷

3.2. Mükellef Hakkı Kavramı

Mükellefin, kelime itibari ile sürekli bir yükümlülükle muhatap olan manasına gelmesi ilk bakışta “mükellef hakkı” kavramını gölgeleyen bir yapıya sahiptir. Mükellef kelimesinde ödev vurgusu öylesine yoğun bir biçimde hissettirilir ki vergi mükellefi denilen kişinin bazı haklara sahip olabileceği ilk planda akla gelmez.⁴⁸ Ancak mükellefiyetin yada yükümlülüğün haklardan ayrılması da beklenemez. Çünkü hak olmadan yükümlülüğün işlevsel yönünün tamamlanabilmesi imkânsızdır. Hak ve yetki kavramlarının birbirinden ayrılmaz bağlar ile bağlı olduklarını unutmamak gerekir.⁴⁹

Vergi kanunlarımızda mükellefleri görevleri ile ilgili ayrıntılı tasniflerin bulunmasına karşın, mükelleflerin haklarına dair düzenlemelerinin mevzuatta dağınık bir şekilde yer alması da hukukumuzda mükellef hakları kavramına bakışın nasıl bir tarihi süreç izlediğini göstermektedir. Ancak belirtmek gerekir ki gerek doktrinde ki gelişmeler gerekse kanun koyucunun demokratikleşme yönündeki eğilimlerinin bu yönde kendisini göstermesi mükellef hakkı kavramını tartışılabilir ve tanımlanabilir bir zemine getirmekte etkili olmuştur.

Mükellef hakları denildiğinde mükellefin özgül ve bu alana bağlı olarak tanımlanmış haklarının yanında bireyin hukuk düzeni içinde zaten var olan haklarını da mükellef hakları kavramı içinde anlamak yanlış olmayacaktır. Ayrıca mükellef hakkı kavramının insan hakkı kavramı ile beraber değerlendirilmesi, kavramın doğuşunun tabii bir sonucudur. Birey merkezci bir yapı ile kavramsallaştırılmış insan hakkı kavramının, mükellef hakkı kavramında derin etkileri olması, devletin karşısında birey olarak mükellefin haklarını gözeten bir kavram olarak da mükellef hakkının bir insan hakkı olarak ele alınabileceğini göstermiştir. Bu nedenle mükellef hakları birey hakkı – insan hakkı- mükellef hakkı ortak paydasını ifade eder.

50

⁴⁷ Saban, s. 136

⁴⁸ Recai DÖNMEZ, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri Ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, E-Yaklaşım, Aralık 2003, Sayı 5, erişim 15.03.2007 (www.yaklasim.com)

⁴⁹ Güriz, s.130

⁵⁰ Billur YALTI, “Vergi Yükümlüsünün Hakları” 1. baskı, 2007, Beta Yayınları, İstanbul, s.3

Mükellef hakları konusunda bir tanım yapmanın zorluğu peşinen kabul edilebilse de yeni bir kavram olarak ortaya çıkan mükellef hakları konusunda bazı tanımlamalar ortaya atılmıştır. Bunlardan bazılarını buraya aktarmak kavramın gerekli bir biçimde anlaşılması ve tartışılabilmesi bakımından yararlı olacaktır.⁵¹

Mükellef hakları, vergilendirme sürecinde devlet ile devlet ile mükellef arasındaki hukuki ilişkide mükelleflere tanınan haklar manzumesi olarak tanımlanabilir⁵²

Mükellef hakları, vergi mükelleflerine olumu yada olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklardır.⁵³

Mükellef hakları anayasa, sözleşme, yasa gibi diğer asli ve tali kaynaklar aracılığıyla hukukun mükellefe tanıdığı, mükellefin devletten vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını oluştururken veya uygularken, bir şeyi yapmasını yada yapmamasını talep edebileceği yetkilidir.⁵⁴

Mükellef hakları, vergilendirme sürecinde devlet ve mükellef arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklar, mükellefin devlete karşı öne sürebileceği özgürlükler, imtiyazlar, yetkilidir.⁵⁵

Genel olarak vergilendirme ilişkisinden dolayı devlet ile vergi mükellefi arasındaki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklardır.⁵⁶

Yukarıda aktardığımız tanımlar haricinde mükellefin bir vatandaş olarak haklarının “vatandaş hakları” (citizen rights) kavramı içerisinde korunması gerektiğini savunan ve vatandaşların haklarının gerek usul gerek esas yönünden öne çıkarılması sonucu mükellef hakları kavramından amaçlanan sonucun meydana çıkabileceğini savunan akademisyenlerde

⁵¹ Dönmez, s.3

⁵² Adnan GERÇEK, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları , sayı 209, Şubat 2006, s.127

⁵³ Dönmez, s.3

⁵⁴ Yatlı, s.4

⁵⁵ İsmail Özgür ASLAN, “Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı” (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2006) İstanbul, s. 4

⁵⁶ Doğan GÖKBEL, “ Mükellef Hakları” (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, 2000), Eskişehir, s. 4

bulunmaktadır. Bu görüşe göre mükellef hakları vatandaş hakları çerçevesinde incelenmelidir.⁵⁷

Bütün bu tanımları göz önünde bulundurarak bir genel tanıma ulaşılması düşünülürse, mükellef hakları: vergi mükelleflerine anayasa, kanunlar yada mükellef hakları bildireleri ile tanınan, vergilendirme sürecinin öncesinde, esnasında yada sonrasında devlete karşı öne sürebileceği olumlu yada olumsuz talep edebilme veya itirazda bulunabilme yetkileridir.

3.3. Mükellef Hakkı Kavramının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

Her çağda kamu hizmetinin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan finansman öncelikle vergiler vasıtası ile mükelleflerden, daha doğru tabir ile halktan alınmıştır. Vergi ve dolayısı ile vergi ödeyicisi olarak mükellefin tarihi, devlet kavramının ortaya çıkışına kadar gitmektedir. M.Ö. 3000 li yıllara kadar uzanan devletin tarihi vergilendirmenin, dolayısı ile de mükellefin ortaya çıkışına dair bize fikir vermektedir.⁵⁸

Mükelleflerin bir grup olarak hareketleri tarihte ilk olarak vergilere karşı ayaklanmalar (tax rebellions) şeklinde ortaya çıkmış ve yönetim üzerinde ciddi sonuçlar doğurmuştur. Birçoğu kanlı olan bu ayaklanmalar, vergiler ve mükellef ilişkilerinin sürekli gözetilmesi gereken ilişkiler olmasına ve yöneticilerin bu dengeleri sürekli göz önünde bulundurmasına neden olmuştur. Bilinen ilk ayaklanma milattan önce 2350 yılında Sümerlerin başkenti Babil’ de yüksek vergiler, vergi memurlarından hoşnutsuzluk nedeni ile patlak vermiştir. Din temelli vergilerin ağırlığı, özel mülkiyetin dini mabede tahsis edilmesinin aşırılığı ve çok çeşitli vergilerin bulunması genel nedenleri olarak sayılabilecek bu ayaklanma sonuca ulaşmış ve hanedanın değişmesine, ayrıca yeni başa geçen Urikagina’ nın vergi toplayıcıları, vergilerin oranları ciddi hafifletmeler ve vergilerin konuları üzerinde istisnalar yapmasına neden olmuştur.⁵⁹ Dünya tarihinde ortaya çıkan ilk vergi ayaklanmasının bile hanedan değişikliğine sebebiyet verebilmesi mükelleflerin etkinliğinin anlaşılması açısından ciddi bir önem taşımaktadır. Mükellef hakkı kavramı da literatürdeki genel kabule Magna Carta’ya⁶⁰ dayandırılmasına rağmen bu ilk vergi ayaklanmasına dayandırmak yanlış olmayacaktır.

⁵⁷ Saban, s.239

⁵⁸ William H. McNEILL, “**Dünya Tarihi**”, (çev.: Alaeddin Şenel) Ankara, İmge Yayınları, 10. Baskı, 2005, s.43-54

⁵⁹ David F. BURG, “**A World History of Tax Rebellions**”, Newyork, Routledge press 1. edition, 2004, s.9-10

⁶⁰ Gerçek, s.128

Çünkü mükellefin ilk hak arayışı ve bunun yönetici elit ya da yasa koyucu tarafından tanınması ilk olarak bu tarihe denk gelir.

Özellikle 18. y.y. da Avrupa’da ortaya çıkan ve 21. y.y. düşüncesinin de temellerini oluşturan reform ve Rönesans hareketleri haklar ile ilgili yeni bir çerçevenin kurulmasına ve bütün bir anlayışın yeniden inşa edilmesine neden olmuştur. Ulus devletin ortaya çıkışı ile vatandaş kavramının belirmesi mükellefin de muhteviyatının tamamen değişmesine neden olmuştur. Önceleri mülkün ve devletin sahibi olan yönetici elit yada hanedan adına toplanacak vergiler, vatandaş kavramının ortaya çıkışı ile beraber ortak bir yaşam alanı ve mülk olarak devletin idamesinin gereği olarak toplanmaya başlamıştır. Verginin erken dönemde devletin korumasını satın alma manasına gelen görünüşü, daha sonraları üzerinde ortak mülkiyetin bulunduğu ve tüm toplumun ihtiyaçlarını karşılayacak kamusal malların üretilmesi için gerekli olan finansmanın kaynağını sağlama düşüncesine çevrilmiştir.⁶¹ Bu zihniyet değişimini mükellef kavramını da değiştirmiş, edilgen olan bir konumdan etken olan bir konuma çevirmiştir. Ayrıca vergi vermenin bir zorunluluktan farklı olarak ortak mülkiyetin devamını ve hayatiyetini sağlamaya yönelik bir hak olduğu görüşü de bu düşünceden çıkmaktadır.

Vergi’nin yükümlülük olmanın yanında “hak” olarak algılanması günümüz yönetim düşüncelerinin hemen hepsinde geçerli olan bir durumdur. Modern anayasalarında birçoğunda, vergilendirme hak ve ödevler kısmında sayılarak, hak olgusuna vurgu yapılmıştır. 1982 de yapılan ve halen yürürlükte olan anayasamızda ise vergilendirme, “siyasi haklar ve ödevler” başlıklı dördüncü bölümde sayılmıştır. Jellinek’ in hakların ayrıştırmasında da bu haklar aktif statü haklarına tekabül etmektedir. Bu haklar ve hürriyetler kişilerin devlet yönetimine katılma ve siyasi faaliyette bulunma haklarıdır. Bu açıdan bakıldığında anayasamızın modern yaklaşımlardan ayrılmadığı rahatlıkla söylenebilir.⁶²

Mükellef hakkı kavramının bir kavram olarak ortaya çıkması ve kategorize edilmesi ise insan hakkı kavramının ortaya çıkışı ile denk gelmektedir. İkinci dünya savaşının sonuçlarının ortaya çıkardığı ortamın ardından dünya sistemi içerisinde oluşan uluslar arası insan hakları sözleşmeleri, uluslar arası insan hakları mahkemesi, insan hakları komisyonları,

⁶¹ Charles TILLY, “**Zor, Sermaye ve Avrupa Devletlerinin Oluşumu**””, (çev.: Kudret Emiroğlu) Ankara, İmge Yayınları, 1. Baskı, 2001, s.173-174

⁶² Gözler, s. 103

ulusal ve uluslar arası diğer organizasyonlar insan haklarının sınırlarını açıkça belli edecek şekilde tanımlamış ve sınırlarını belirlemiştir. Bu şekilde oluşan bir ağ sonucunda insan hakkı kavramı 21. y.y. da merkezi bir önem kazanmıştır.⁶³

İnsan hakkı kavramının çeşitli alanlarda farklı yansımaları olmuştur. Özellikle son elli yılda ortaya çıkan gelişmeler tüm toplum hayatını etkilediği gibi vergilendirme alanında da ciddi etkiler ortaya çıkarmıştır. İnsanı merkeze alana bir vergilendirme anlayışının doğmasına sebebiyet vermiştir. İşte bu insan merkezli anlayış mükellef hakkı kavramının doğmasına felsefi manada temel hazırlamıştır. Özellikle İngiltere gibi batı demokrasilerinde ortaya çıkan bu anlayış hızlı bir şekilde diğer ülkelerin vergi idarelerine de sirayet emiş ve genel bir trend haline dönüşmüştür.⁶⁴

Çağdaş anlamda mükellef hakları ile ilgili gelişmeler mükellef bildirgeleri veya imtiyazlarının açıklanması ve bu hakların korunmasına yönelik birimlerin oluşturulması ile gündeme gelmiştir. Somut manada vergi yönetimlerinin mükellef haklarına uygun düzenlemeleri yapmaları ise 1990'lara dayanmaktadır.⁶⁵ 1990 yılında OECD tarafından hazırlanan "Taxpayers' rights and obligations – a survey of the legal situation in OECD countries" adlı raporda OECD üyesi ülkelerin tamamının iç hukukunda mükelleflerin haklarına yönelik düzenlemelerin mevcut olmasına rağmen, söz konusu üye ülkelerin çok azında "mükellef hakları bildirgesi"nin açıklandığı gözlemlenmiştir.⁶⁶

Vergi idareleri baz alınarak bakılacak olursa, mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması hususunda ilk girişim İngiliz Vergi İdaresi tarafından Temmuz 1986'da "Mükellef Hakları İmtiyazı"nın yayınlanması ile başlamıştır. Ağustos 1991'de, bu imtiyazın temel amacı olan "mükelleflere adil ve etkin hizmet sunulmasını sağlamak" aynen korunurken, kolay anlaşılabilmesi için daha özet ve açık hale getirilmiştir. Temmuz 2003'te yenilenen ve Temmuz 2004'te tekrar gözden geçirilen "Vergi Mükellefleri İçin İmtiyaz", mükelleflere yönelik bir "hizmet taahhüt beyanı" niteliğini taşıyan broşür olarak basılmıştır. Böylece, Vergi Mükellefleri

⁶³ Duncan BENTLEY , "Definitions and Development", **Taxpayers' Rights: An International Perspective**, (Editor: Duncan Bentley), Adelaide: Hyde Park Press, 1998, s. 4

⁶⁴ Bentley , "Definitions and Development", s.3

⁶⁵ Gerçek, s.128

⁶⁶ OECD, **Taxpayers' rights and obligations – a survey of the legal situation in OECD countries** Committee of Fiscal Affairs, 27 April 1990. <http://www.oecd.org/pdf/M00023000/M00023881.pdf>, (erişim tarihi :27.04.2006)

İçin İmtiyaz İngiliz Gelir İdaresinin mükellef hizmetlerine olan genel yaklaşımının bir ifadesi haline gelmiştir.⁶⁷

ABD’de mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması diğer ülkelerden farklı olarak kanun şeklinde yapılmıştır. ABD Kongresi, Mükellef Hakları Bildirgesini 1988 yılında kabul ve ilan etmiştir. Daha sonra, 1996 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 2 ve 1998 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 3’ü yasalaştırarak vergileme sürecinde mükelleflerin sahip olduğu hak ve ödevlerin kapsamını daha ayrıntılı bir şekilde kamuoyuna açıklamıştır. Benzer şekilde 1998 yılında İspanya da Mükellef Hakları Bildirgesini kanun şeklinde çıkarmış ve daha önce vergi kanunlarında var olan mükellef hakları iyileştirilerek ve yeni haklar tanınarak mükelleflerin vergileme sürecindeki konumları güçlendirilmiştir.⁶⁸

Mükellef hakları konusunda en ileri seviyeye ulaşmış olan Avustralya Vergi İdaresi (ATO), 1993 yılında Avustralya Parlamentosu tarafından yayınlanan bir rapordan sonra bu konuya eğilmiştir. İngiltere ve ABD’deki uygulamaların ayrıntılı incelenmesinden ve titiz bir çalışma sürecinden sonra 1997 yılında ATO Mükellef Hakları İmtiyazı’nı yayınlamıştır. Mükellef haklarının en iyi şekilde anlaşılması ve uygulanması amacıyla, ATO 2000 ve 2002 yıllarında iki ampirik araştırma yürütmüştür. Mükelleflerin talep ve beklentileri doğrultusunda gözden geçirilen ve yenilenen Mükellef Hakları İmtiyazı Kasım 2003’de yayınlamıştır. İlk Mükellef Hakları İmtiyazı’nın çok uzun olduğu yönündeki geri dönüşüm bilgileri dikkate alınarak, bu imtiyaz iki şekilde yayınlamıştır: 1) “Mükellef Hakları İmtiyazı - Bilmen Gerekenler” 2) “Mükellef Hakları İmtiyazı - Detaylı Olarak”. Avustralya Mükellef Hakları İmtiyazı, vergileme işleminde mükelleflerin sahip oldukları hakları ve yerine getirmeleri gereken ödevleri açık ve basit bir şekilde sıraladığından, vergi idaresi – mükellef ilişkisinin karşılıklı ifadesi olarak görülmektedir.⁶⁹

⁶⁷ Simon James, Kristina Murphy and Monika Reinhart, “**The Taxpayers’ Charter: A Case Study in Tax Administration**”, <http://ctsi.anu.edu.au/publications/taxpubs/Murphy.James.JAT.pdf>, s. 5-13. (erişim tarihi :14.04.2007), (aktaran: Gerçek, s.129)

⁶⁸ GREENBAUM A., “United States Taxpayer Bill of Rights 1, 2 and 3; A Path to the Future or Old Wine in New Bottles?”, **Taxpayers’ Rights: An International Perspective**, (Editor: Duncan Bentley), Adelaide: Hyde Park Press, 1998, s. 347, (aktaran: Gerçek, s.129)

⁶⁹ Gerçek , s.130

Son yıllarda, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları yürüten bütün ülkeler fonksiyonel veya mükellef odaklı bir yapılanma benimsemekte ve bu süreçte mükellef haklarının düzenlenmesi ve bunların açıklanmasına büyük önem vermektedirler. Nitekim İngiltere, ABD ve Avustralya'dan sonra, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları yürüten Kanada, Fransa, Yeni Zelanda, Danimarka, Hollanda, Finlandiya, Norveç, İsveç, İzlanda, İrlanda, Japonya, Güney Kore, İspanya, Rusya, Polonya, Çek Cumhuriyeti, Slovakya, Macaristan, Bulgaristan, Peru, Arjantin, Gana, Uganda, Zambiya ve diğer birçok ülke, mükellef haklarının düzenlenmesi ve bunların açıklanmasına yönelik bildireler veya imtiyazlar yayınlamıştır.⁷⁰

Ülkemizde de mükellef odaklı çalışmalar yurtdışındaki trende paralel olarak yürütülmeye başlanmıştır. 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü'nün yerine kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın temel kuruluş nedenleri arasında mükellef odaklılık ilkesi bulunmaktadır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yürüttüğü kalite çalışmaları ve 2006 yılında ilan edilen Mükellef hakları bildiregesi ve yeni yapılanma içerisinde 2005 yılında kurulan mükellef hizmetleri daire başkanlığı da ülkemiz açısından yurtdışı trendlerin paralelinde gelişmelerin olduğunun en açık göstergesidir.

3.4 Mükellef Kavramının Önemi

Bireyin toplum içinde anlatılan tarihsel süreç çerçevesinde önem kazanması doğal olarak mükellef kavramının da önem kazanmasına sebebiyet vermiştir. Kavramının önemini kavramak için disiplinler arası bir bakış şarttır. Sosyal bir varlık olarak, iktisadi bir varlık olarak yada psikolojik bir varlık olarak mükellef ayrı ayrı kavramlardır ve algılanışları arasında ciddi farklar bulunmaktadır. Kavramın çeşitli disiplinler açısından incelenememesi yada diğer bakış açılarının göz ardı edildiği anlama çabaları bize bir çerçeve sunmayacaktır. Kavramı anlamlandırma çalışmalarının son yıllarda bu multi-disipliner metodu takip etmeleri de uygulanan metodun genel kabul gören güncel bir metod olduğunu göstermektedir. Özellikle uluslar arası alandaki akademik çalışmaların ekiplerinin oluşturulmasında sosyologların, antropologların, psikologların, ekonomistlerin ve tarihçilerin dahil edilmesi bu açıdan bakıldığında daha bir önem kazanmaktadır.⁷¹

Mükellef kavramının gelişiminin anlatıldığı bölümde ulus devletinin ortaya çıkışının ve vatandaş kavramının ortaya atılmasının mükellef kavramının gelişmesinde merkezi bir rol

⁷⁰ Gerçek, s.131

⁷¹ Jeffrey A. ROTH, John T. SHOLZ ve Ann Dryden WITTE, "Taxpayer Compliance : an Agenda For Research", Volume 1, University of Pennsylvania Press, Philadelphia, 1989, s.17

oynadığına değinilmişti. Devlet anlayışının değışmesi ve demokrasi anlayışının gelişmesi kişilerin devlet yönetimini belirleyebilmesi imkânına ulaşmasını da sağlamıştır. Oy hakkına sahip olmaları nedeni ile yönetimin seçiminde yegâne etkiyi sağlayan kişiler aynı zamanda mükelleflerdir. Siyasi otoriteye etki edebilme gücü ve vergilendirebilme yetkisi siyasal sistemlerde çok önemli iki kutuptur. Bu zıt kutuplar arasında ahenkli bir denge sağlanması ise sistemin devamı açısından hayati öneme haizdir.

Demokratik toplumlarda vergi politikalarını belirlemek ve uygulamakla yükümlü bulunan hükümetler aynı zamanda seçmen olan vergi mükelleflerinin taleplerini göz ardı edemezler. Vergi yükünün vatandaşlar arasında tahsisi tümüyle hükümetin takdirinde gibi gözükse de bunun yanında çok daha farklı ve etkinlikleri çeşitli şartlarda vardır. Devletin anayasal çerçevesi ve hükümetin gücünü sınırlandıran usule ilişkin gerekliliklerin yanı sıra, esaslı politik sınırlandırmalarda söz konusudur. Hükümetler salt ekonomik kuramı uygulayamazlar. Bürokratlar ikinci en iyi alternatifleri seçmen kabulleri ve istekleri içerisinde belirlerler. Bununla birlikte karar alma sürecine ortaya çıkan sonuçlar bir çok durumda çıkar gruplarına hitap eden sonuçlar olup, bunlar kamu oyu görüşleri üzerinde de etki etmektedir. Vergi mükelleflerinin seçmen olarak önem kazanmaları, vergileme gibi kişi hak ve özgürlüklerine en çok kamusal müdahalenin olduğu alanlardan biri içerisinde mükelleflerin daha fazla haklar kazanmasına ve bunların kurumsallaşmasına neden olmuştur.⁷²

Teknolojinin de etkisiyle vergi toplama tekniklerinde ciddi iyileşmeler meydana gelmiştir. Hem mükelleflerin hem de vergileme ile ilgili kayıtların elektronik ortamda tutulması, vergilemede ortaya çıkacak hataları en aza indirerek mükellef memnuniyeti arttıracak etki yapmıştır. Ayrıca vergi maliyetlerin azalması vergi idarelerinin mükellef eksenli hizmet geliştirmelerine daha fazla olanak sağlamıştır. Mükellefe ilişkin bilgilerin elektronik ortamlarda saklanması ve mükellef açısından gizliği olan bilgilerin güvenliğinin sağlanması giderek daha önemli hale gelmiştir. Dolayısı ile teknolojik gelişmelerin sonucu olarak vergi mükellefine ilişkin gizliliğin korunması hakkının sağlanması daha önemli hale gelmiştir.⁷³ Bütün bu teknolojik gelişmelerin ortaya çıkması ve sistemli bir şekilde vergi idaresi içinde kullanılması mükellefin bu yapı içinde önemini arttırıcı etki ortaya koymuştur.

⁷² Gökbel, s. 17

⁷³ Gökbel, s.16

Küreselleşme olgusunun ortaya çıkışı mükellef kavramı üzerinde derin etkiler bırakarak kavramın dönüşmesini sağlamıştır. Küreselleşme yirmi birinci yüzyılın en çok tartışılan süreci olmakla beraber kavramlar üzerinde de çok derin etkiler bırakmıştır. Küreselleşme üzerinde yapılan tartışmalar tanımlanmasını da güçleştirmesine rağmen ortaya birden fazla tanım çıkmıştır. Tartışmalar küreselleşmenin tek bir süreçten ziyade karmaşık süreçlerin bir araya gelmesinden oluşan bir olgu olduğu üzerinde yoğunlaşmış ve bu şekilde bir tanımlandırma yapılmıştır.⁷⁴ Küreselleşmenin kaba bir tanımını yapmak gerekirse; toplumsal faaliyetlerin yerel ölçekten çıkarak küresel çaplı olaylardan etkilendiği ve sınırların teknoloji gelişiminde etkisi ile şeffaflaştığı bir süreçtir. Bu süreçte lokal eğilimler ve ulusal refleksler yerini küresel tepkilere bırakmaktadır. Adeta dünya üzerinde sınırlar kalkmaktadır.⁷⁵

Bu süreçte devletler, kayıt dışı ekonomi ile mücadele kadar vergi toplamada da, mükellefi çoğu zaman karşısına alan ihtilaflarla boğuşan uygulamalarla vergi toplamak yerine, yani "mükellefe rağmen" vergi toplamak yerine, "mükellefle birlikte" vergi toplamanın, yani "gönüllü uyumu" esas alan sistemlerle vergi toplamanın avantajlarını kavradılar.⁷⁶

Mali anlamda ise küreselleşme daha etkili bir konumdadır. Bu durum ise, küreselleşmeyi vergileme hususunda daha fazla dikkate değer bir olgu konumuna yükseltmektedir. Yatırımcıların özellikle farklı sektörler üzerinde yaptığı yatırım değerlendirmeleri hükümetleri etkileyebilen bir konuma gelmiştir.⁷⁷ Küreselleşme etkisi ile kalkan sınırlar öncelikle ticaret açısından kalkmıştır. Çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması ülkeleri vergi politikaları açısından dikkatli davranmaya zorlar hale gelmiştir. Bu durum literatürde "küresel vergi rekabeti" adından bir kavram dahi doğurmuş, ülkeler vergi oranlarında diğer ülkelerin vergi oranları çerçevesinde yeniden değerlendirerek gerektiği miktarda da negatif vergileme ile ülkelerini küresel sermaye için daha cazip bir yatırım merkezi haline getirmeye çalışmışlardır ve bu durum halen devam etmektedir.⁷⁸

⁷⁴ Anthony GIDDENS, "Elimizden Kaçıp Giden Dünya" (çev.: Osman Akınhan) İstanbul, Alfa Basım Yayın, 1. Baskı, 2000, s.25

⁷⁵ Özgür SARAÇ, "Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları" Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1. Baskı, 2006, s. 4

⁷⁶ A. Bumin DOĞRUSÖZ, "Mükellef ve Eksik Hakları I", Dünya Gazetesi, 14.07.2005

⁷⁷ Kenneth G. Stewart and Michael C. Webb, "Capital Taxation, Globalization, and International Tax Competition" working paper University of Victoria, Canada ,2003 s. 8, <http://web.uvic.ca/econ/ewp0301.pdf> (erişim tarihi: 21.04.2007)

⁷⁸ Saraç, s.109

Vergi mükelleflerinin küreselleşme ile birlikte kazandığı ve ekonomiyi etkileyebilen konumları, mükellef kavramının önemini arttırarak ülkelerin vergi idarelerinin ve kanunlarının vergi mükellefi eksenine göre yenilemelerine sebebiyet vermiştir. Bu durum ayrıca, vergi mükelleflerinin haklarını uluslar arası örgütler vasıtasıyla korunabilir duruma getirmiştir. Uluslar arası alanda yapılan antlaşmalar ve ticaret blokları mükellef haklarının korunması hususunda vergi mükelleflerine yardım sağlamaktadır.⁷⁹

Avrupa birliği, birliğe üye ülkelerdeki vergi mükelleflerini ayrımcı vergilemeden korumak için önemli tedbirler almaktadır. Avrupa birliği kişilerin mallarının hizmetlerinin ve sermayenin serbest dolaşımı amacı ile kurulmuştur. Bu amaç doğrultusunda sıhhatli bir birlik kurulabilmesi için ülkeler arasındaki vergilemedeki farklılıklar gibi faktörlerin etkilerinin en aza indirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte vergi sistemlerinin bütünleştirilmesi sağlansa bile, temel özgürlüklere etki eden bireysel ve kurumsal vergi mükelleflerinin, vergi yasaları ve vergi idaresi ile ilişkilerinden dolayı oluşan eşitsiz durumlarının da ortadan kaldırılması gerekmektedir.⁸⁰

Uluslar arası antlaşmalar yanında birlikler ekseninde Avrupa birliği ile ele alınabilecek bir başka önemli kurum ise OECD'dir. Özellikle mükellef haklarının gelişmesinde ve bir kavram olarak ortaya çıkmasında OECD yayınlarının ciddi etkisi olmuştur. Önce 1990 yılında yayınlanan raporu ile 2000 yılında yayınlanan bu konu hakkındaki çalışma notu konuyu dünyada tüm literatürünün de tekrar gündeme taşımıştır. Mükellefe bakış açısındaki değişimin nedenleri üzerine dikkat çekilmesi ve mükellefe daha iyi hizmet sağlamanın kamu gelirlerini arttırıcı ve vergi maliyetlerini düşürücü etki yapacağı, yine ilk kez OECD tarafından ortaya koyulmuştur.⁸¹ Ayrıca uluslararası vergi antlaşmalarının temellerinin, bu tür uluslar arası kurumların koyduğu genel standartlara yada yayınladığı raporlara göre şekillendiğini de unutmamak gerekir. OECD ve Avrupa Birliğinin bu anlamda 1990 ve 2001 yayınladığı “mükellef hakları” incelemeleri gibi derinlemesine çalışmaları ve raporları bulunmaktadır.

İkinci dünya savaşından sonra ortaya çıkan insan hakları sözleşmeleri de mükellef kavramının algılanışını değiştiren faktörler arasındadır. Özellikle Avrupa İnsan Hakları

⁷⁹ Bentley, 27

⁸⁰ Gökbel, s.15

⁸¹ OECD, “**Taxpayers’ Rights And Obligations A survey Of The Legal Situation In OECD Countries**” OECD publications, Paris, 1990, s.7-8

Sözleşmesi esas alınarak kişisel ve siyasal haklarda yapılan birey bazlı değişiklikler, vergileme hakkı ekseninde mükellef kavramını da ciddi bir şekilde etkilemiştir. Mükellef, finansman sağlayan kişiden çok katılımcı ve verginin gönüllüğünü benimseyen bireye dönüşmüştür. Elbette mükellef kavramında finansman sağlamak devlet açısından öncelikli bir amaçtır, ancak öncelik mükellef memnuniyetine ve vergi gönüllüğüne kaymıştır.⁸²

Sosyal devlet kavramının anayasal manada modern devletler üzerinde yerleşmesi de mükellef kavramının önemine katkıda bulunmuştur. Yaklaşık bir asır önce ortaya çıkan ve sosyal, ekonomik ve politik alanda giderek etkileri artan sosyal devlet, özellikle 1970'lerin ortalarından günümüze, gerek ulusal, gerekse uluslararası düzeyde önem ve güncelliğini kaybetmeyen bir tartışma konusudur. Sosyal devlet'i tam olarak kapsayan bir tanım bulunmamaktadır, buna rağmen genel olarak literatürde yapılan tanımlar amaçları ve araçları üzerinden bir tanımlama yapma yoluna gitmişlerdir.⁸³ “Sosyal devlet”; genellikle “vatandaşların sosyal durumlarıyla, refahlarıyla ilgilenen, onlara asgari bir yaşam düzeyi sağlamayı ödev bilen” devlet diye tanımlanabilir. Sosyal devlet Mükellefin hem kamu hizmetinin finansörü hem de birinci derecede tüketicisi olması nedeni ile sosyal devlet ilkesinin bir devletin yasalarında ve fiili uygulamalarında benimsenebilmesi, mükellef davranışları açısından önemlidir.

Sosyal devlet, sosyal adaleti, sosyal refahı gerçekleştirmeyi ve sosyal güvenliği gerçekleştirmeyi hedeflerken, vergilendirme aracını, bir yandan sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde, diğer yandan da planlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri almakta kullanan bir olgudur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı vergi yükümlüleri arasında sosyal adaletin ve eşitliğin sağlanması bakımından öncelikli bir önem taşımaktadır.⁸⁴ Çünkü adaletli dağıtılmayan bir vergi yükü mükellefler açısından katlanılabilir bir durum olmayacak ve böylece ortaya çıkan hoşnutsuzluk sosyal devletin esas hedefi olan refah toplumunu baltalayacaktır. Mükelleflerin desteğinden yoksun bir sosyal devlet pratikte uygulanabilir bir düşünce de değildir.

Sosyal devletin mükellef açısından önem taşıdığı asıl konu sosyal adalet yönüdür. Mali güce göre vergilendirme ilkesi ile anayasamıza da girmiş olan bu ilke, vergilendirmenin

⁸² Gökbel, s.16

⁸³ Coşkun Can AKTAN, “**Sosyal Devlet Kavramı**”, <http://www.canaktan.org/politika/refah-devleti/kavram.htm> (erişim tarihi: 18.04.2007)

⁸⁴ Aslan, s.109

sosyal adalet bağlamında yapılarak yön gösterici fonksiyon üstlenerek toplumda vergi adaletini de pekiştirici bir durum meydana getirmektedir.⁸⁵

4. MÜKELLEF HAKKININ KAYNAKLARI

4.1. Anayasa

Anayasa nedir sorusunun yanıtı dünya anayasa hareketlerini gözlemine ve tarihine dayanarak, basite indirgeyerek verebiliriz. Anayasa iktidarları sınırlayan, yasalardan üstün kurallardır. Anayasaların işlevi vatandaşların tabi olduğu kuralları koymak değil iktidarların tabi oldukları kuralları koymaktır. Çünkü vatandaşların tabi olduğu kuralları çıkarmak için anayasa çıkarma zorunluluğu yoktur, sadece kanun çıkarmak yeterli olacaktır. Ama iktidarların tabi oldukları kuralları ancak onları iktidar yapmak için yeterli çoğunluktan daha yüksek bir çoğunluk koymalıdır.⁸⁶

Anayasa'nın tarih sahnesine çıkması ilk kez kurucu meclise dayanılarak 1787 yılında Philadelphia'da ilan edilen ve 1789 yılında yürürlüğe giren Amerika anayasa'sı ile olmuştur. Amerika birleşik devletlerinin siyasi sistemi sonraki değişikliklerine karşın 1987 anayasası ile çizilmiş temel hukuki niteliklerini koruyarak ve korumayı taahhüt ettiği hakları arttırarak o günden bugüne devam ede gelmiştir. Aynı şekilde bu diğer ülkelere de örnek olarak anayasal çerçevenin kurularak hakların bu düzlemde garanti altına alınmasını sağlamıştır.⁸⁷

1787 tarihli ABD anayasası, federal devletin vergilendirme alanlarını ayrıntılı bir biçimde düzenlemiştir. Bu nedenle düzenlemelerle vergi yükümlüsü haklarının korunmasına yönelik düzenlemeler anayasal düzeyde yapılmış dolayısı ile dolayısı ile bildirgelerin doğuşuna ve uluslar arası sözleşmelere konu olmalarına giden sürecin kapısını aralamıştır.

Anayasalar iki şekilde maddi ve şekli olarak tanımlanmaktadır. Maddi anlamda anayasa, belli bir devletin siyasi yapısı, iktidarın kullanılışı, yetkileri ile kurallarının bir bütündür. Şekli anlamda anayasa ise içeriği değil yapılış biçimi tanımlanmakta ve başkaca hukuki işlemlerden daha farklı usullere uyularak yapılan ve değiştirilen işlem olarak

⁸⁵ Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", 1. baskı, İstanbul, Kazancı Yayınları, 1982, s.197

⁸⁶ Kenan BULUOĞLU, "Anayasanın İşlevi ve Temel Kamu Hizmetleri", Çağdaş Anayasalarda Ekonomik Sosyal Haklar ve Ödevler Uluslar arası sempozyum, İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi, 1982, s.364

⁸⁷ Aslan, s.31

tanımlanmaktadır. Anayasaların izlediği ikili amaç söz konusudur. Biri siyasal iktidarın yapılarını tanımlamak diğeri ise bu kurumların emelini oluşturan değerleri tanımlamaktır.⁸⁸

Tüm vatandaşların temel haklarını güvence altına alan anayasal ilkeler ve düzenlemeler, etkisini mükellef hakları alanında da göstermektedir. Anayasalarda düzenlenen; kanun önünde eşitlik, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, seyahat ve haberleşme özgürlüğü, hak arama özgürlüğü ile başvurma hakkı ilkeleri ve ilgili hükümler, aynı zamanda vergileme sürecinde mükelleflerle ilgili yapılacak işlemlerde de belirleyici, yönlendirici ve kısıtlayıcı olmaktadır. Dolayısıyla, anayasalarda mükellef haklarıyla ilgili doğrudan düzenlemeler olmamasına rağmen, genel nitelikli anayasal hükümler mükellef haklarının da temel dayanağını oluşturmaktadır.⁸⁹

Mükellef haklarının kaynağını oluşturan güvenceler genellikle ülke anayasalarında bulunmaktadır. Ancak, birçok ülke yazılı anayasalara sahip olmasına rağmen İngiltere'nin yazılı bir anayasası mevcut değildir. Bu durum İngiltere'nin anayasaya sahip olmadığı anlamına gelmemektedir. Bunun ile birlikte yazılı bir anayasası bulunmasına rağmen Avustralya'nın anayasasında da mükellef haklarına temel teşkil edecek haklar ifade edilmemiştir.⁹⁰

Alman anayasası vergi mükelleflerine en geniş hakları anayasal düzlemde sağlayan anayasadır. Bu nedenle burada genişçe ve Alman AYM kararları ile birlikte ele alınacaktır. Almanya anayasasında idareye karşı mükellef haklarını koruyan maddeler konulmuştur. Bu korumaları ikiye ayırmak mümkündür. Eyaletlerin yasama gücünün kötüye kullanılmasına ilişkin korumalar ve idari birimlerin mükelleflere karşı keyfi eylemlerde bulunmalarını engellemeye yönelik korumalar olarak genel olarak belirtilebilir.⁹¹

Almanya Anayasa'sının üçüncü maddesi kanun önünde eşitliği garanti eder. Eşitliğin uygulanması, mevzuatın aynı durumlar için bütün olarak düzenlenmesi ve bu düzenlemenin sonucu olarak ayrımcılık yapılmaması ile yürütmenin yasaları uygularken yasa önünde eşitlik ilkesi ile sınırlandırılmış olması biçimindedir. Bu anayasal hak, en çok vergilerin konulması ile ilgilidir. Anayasa Mahkemesi, ödeme gücü ilkesini kullanarak vergilere, hukuk önünde

⁸⁸ Gökbel, s.18

⁸⁹ Gerçek, s. 130

⁹⁰ Gökbel, s.19

⁹¹ Gökbel, s.18

eşitlik ilkesini uygulamaktadır. Anayasa Mahkemesi 22 Haziran 1995 tarihli kararında gayrimenkuller üzerine konan verginin, diğer servet unsurlarına yatırım yapan mükelleflere göre daha yüksek vergi yükünü içerdiği için hukuk önünde eşitlik ilkesini ihlal ettiğine karar vermiştir. Alman Anayasa Mahkemesi verdiği bir başka kararda da faiz gelirlerine kaynakta vergi kesintisi yapılmadığı durumlarda, yatırım gelirlerine vergi uygulanmasının hukuk önünde eşitlik ilkesini ihlal ettiğine karar vermiştir. Yine Almanya Anayasa Mahkemesi, faiz gelirlerine kaynakta vergi kesintisi yapılmadığı durumlarda, yatırım gelirlerine vergi uygulanmasının hukuk önünde eşitlik ilkesini ihlal ettiğine karar vermiştir.⁹²

Almanya Anayasa'sının 6. maddesi, aileyi ve evliliği kamu gücüne karşı korumaktadır. Bu hakkın sınırlandırılabilmesi ancak, diğer hak ve ilkelerin uygulanması ile ilgili olarak söz konusu olmaktadır. 10 uncu madde iletişimin gizliliğini korumaktadır. Vergi mükellefinin iletişimi kamu yararının gerektirdiği hallerde sınırlandırılabilir. 10. maddenin sağladığı korumaya kanunlarla düzenlenmiş bazı istisnalar da getirilmiştir, örneğin Mali Kod ve Cezai Usul Kodu içerisinde, dar ve tam olarak tanımlanan sınırlar belirlenerek, mali suçların soruşturulması ile bağlantılı olan istisnalar söz konusudur. 13. maddeye göre hiç kimsenin ikametgâhı, gerçek ve tüzel kişiler de dahil olmak üzere, ihlal edilemez. İkametgâhın ya da işyerinin aranması ve herhangi bir şeye el konulması mahkeme kararını gerektirmektedir. Kamu makamlarının içeriye girebilmeleri, bilinmeyen sayıda kişinin hayati tehlike içerisinde olduğu ya da bireyler için hayati tehlike durumlarının varlığı durumunda söz konusu olabilmektedir. İkametgâhların ve işyerlerinin korunması özellikle kanıt toplama, vergi denetimi ve vergi icrası ile ilgili olarak yapılan işlemlerde önem kazanmaktadır. 14. madde mülkiyet hakkını yasama ve yürütmeden gelecek karışmalara karşı korumaktadır. Mülkiyet kavramı yasal olarak sağlanan mülkiyeti ifade etmektedir. Anayasa, ilke olarak, kalıtsal sosyal unsurlara konu olan kişinin özgürce edindiği varlıkları korumaktadır. Almanya Anayasa Mahkemesi, 22 Haziran 1995 tarihli kararında, mükellefin sahip olduğu servet üzerinden % 50'yi aşan oranda vergi alınmasının, Anayasa tarafından korunan özgürce mülkiyete sahip olma hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir. Bu davanın sonucu, Net Servet Vergisi konulmasını Anayasaya aykırı hale getirmiştir. Karar 14. maddeyi bireylerin net servetlerinin yalnızca belirli bölümünün değil bütünüünün korumasını sağlamayı kapsayacak biçimde

⁹² Claudia Daiber, “**Protection Of Taxpayers' Rights in Germany**” (Taxpayers' Rights An International Perspective), Editör: Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998, s. 155

genişletmesi ve sosyal unsurları olan servetlerin korunmasını sağlaması açısından kilometre taşı niteliğindedir.⁹³

Anayasanın 2. maddesinin birinci fıkrası genel olarak kişisel gelişim, bağımsızlık ve özel hayatın kamu gücünden ve kamuya açılmasından korunmasını da kapsayan genel hareket özgürlüğünü korumaktadır. Genel hareket özgürlüğü Anayasanın gereklerine uygun esas ve usul yasalarına uygun yasalarla sınırlandırılabilir. Almanya Anayasa Mahkemesi ulusal nüfus sayımı ile ilgili olarak, hangi kişisel bilgilerin elde edilebilir olduğunun belirlenmesi ile ilgili bireysel hakkın, özel hayatın gizliliği hakkının bir parçası olduğunu ifade etmiştir. İlkesel olarak, "bilgileri kendi belirleme hakkı" bireylerin kişisel gerçeklerinin ne zaman ve hangi sınırlar içerisinde ortaya çıkabileceğine karar verebilmelerini garanti etmektedir. Anayasa mahkemesinin vermiş olduğu karar, gerçek kişilerin gerçekleşen koşullara bağlı bilgilerinin, vergi idarelerince açıklanabileceğine ilişkin elektronik veri süreçlerinde var olan potansiyel tehlike tarafından etkilenmiştir.⁹⁴

Bir önceki "Weimar" Anayasasından farklı olarak şimdiki Almanya Anayasası, vergilemenin temel ilkelerine belirli referanslarda bulunmamasına rağmen, eyaletlerin mali yetkilerini kötüye kullanmalarına karşı sağladığı çözümler ile ilk Alman Cumhuriyeti zamanında var olan yasalara göre daha kapsamlıdır. Bu gelişmenin nedenlerinden birisi federal devletin ve eyaletlerin vergileme alanındaki yetkilerindeki karmaşık bölüşümün kontrol ve denge sağlayan bir sistem oluşturması ve eski ve temel olarak federal sistemde var olmayan yasamanın takdir yetkisini frenlemesidir. Ek olarak, Anayasanın 19. maddesinin 4. fıkrası ile yargının kontrolüne konu olan idarenin yetki alanı büyük oranda genişletilmiştir. Bu madde kamu gücünün kullanımı ile hakları ihlal edilenlere etkin hareket etme olanağı vermektedir

Anayasal denetim alanı da Anayasanın temel insan ve vatandaş hakları konusunu oluşturan ilk on dokuz maddesine atfen genişletilmektedir. Mahkemelere başvuru hakkı hareket özgürlüğünün korunmasının tamamlayıcı parçasıdır. Herhangi bir vergi uyuşmazlığı ile ilgili olarak mükelleflerin mahkemelere başvurabilmesi kamu hukukunun doğası açısından olanaklıdır. Bu madde yalnızca başvuru hakkının korunmasını değil aynı zamanda korumanın mahkeme tarafından etkili biçimde yapılmasını gerektirmektedir. Bu yetkililerin hukuki

⁹³ Gökbel, s.19

⁹⁴ Gökbel, s.20

korumayı ortadan kaldıracak ve çözümlenemeyecek durumlar yaratacak biçimde davranması anlamına gelmektedir

Almanya'da Federal Anayasa Mahkemesinin yetki alanı sıra dışı "anayasal şikâyet" olarak adlandırılan hukuki çözüm yolu ile genişletilmiştir. Bu yola temel insan ya da vatandaş hakları yada benzer temel hakları yasama organınca, yargı organınca yada idari makamların eylemleriyle ihlal edilenler başvurabilmektedir. Anayasal şikâyet yoluna, olağanüstü yargısal yollarda olduğu gibi, zarar gören tarafından kendisine açık olan tüm yargısal yollar tüketildiğinde başvurulabilmektedir. Önemli bir kamu yararının gerektirdiği hallerde ve kişi normal usullere uyarak istenmeyen zararlara uğrayacağını gösterebildiği hallerde, Federal Anayasa Mahkemesi başvuruyu kabul etme yetkisine sahiptir. Federal Anayasa Mahkemesinin yetkileri, mahkeme herhangi bir yasayı yada yasa hükümlerini anayasaya aykırı ilan edip yasayı tekrar yazarak yasama yetkisinin var olduğunu kabul edemeyeceği temeline dayanılarak sınırlandırılmıştır.⁹⁵

Anayasal manada Türk anayasa tarihinde de mükellef haklarına yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. İlk Türk anayasası olma özelliğini taşıyan Kanuni Esasi buyruklarında dar kapsamda da olsa geleneksel kişi özgürlüklerini tanımıştır. Vergi hukuku açısından elzem sayılan anayasal ilkeleri koyma konusunda da ilk adımı Kanuni Esasi atmıştır.⁹⁶ 25. maddesini bu konuya ayırarak vergileri kanuniliği ilkesini ilk kez vurgulayarak mükellef hakları içinde Türk hukukunda ilk katkıyı yapmıştır.

Kanuni Esasi'nin 25. maddesi "*bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve nam-ı aharle hiç kimseden bir akçe alınamaz*"⁹⁷ demekle kanunsuz vergi ve diğer mali yükümlülüklerin konulamayacağı, müsadere ve angaryanın yasak olduğunu anayasal platformda düzenlemiştir.

1921 anayasasında vergi ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. 1921 anayasasında temel hak ve özgürlüklerden bahsedilmemesi ve yargı ile ilgili düzenlemelerin bulunmaması nedeni ile yürürlüğü üç sene kadar sürmüştür.

⁹⁵ Gökbel, s.21

⁹⁶ Aslan, s. 36

⁹⁷ Suna KİLİ, "**Türk Anayasaları**", Ankara, Tekin Yayınları, 1. baskı, 1982, s.11

1924 anayasası daha çok Fransız ihtilali etkisi ile ortaya koyulmuştur. Temel hak ve hürriyetlere daha fazla yer verilmesine ve hürriyet tanımlanmasına rağmen temel hak ve özgürlüklere yönelik temel güvenceler konulamamıştır.⁹⁸ 1924 anayasasında vergi ile ilgili iki ayrı madde bulunmaktadır. Bunlar:

Madde 84 : Vergi devletin genel giderleri için halkın pay vermesi demektir. Bu esaslara aykırı olarak gerçek yada tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır.

*Madde 85 : Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe illerin özel idarelerince alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler kanunları yapıncaya kadar alınabilir.*⁹⁹

1924 anayasası bir çok değişikliklere uğramıştır. 1950'lerin sonlarında ülke içinde artan huzursuzluğu neden göstererek ordunun yönetime el koyması sonucu yeni bir anayasa hazırlanmıştır. 1924 anayasası 1961 yılında yeni anayasanın kabulü ile yürürlükten kalkmıştır.

1961 anayasası hazırlanırken Kanun-i esasi ve 1924 anayasasında benimsenmiş olan “doğal hukuk yaklaşımı” terk edilmemiş, ilk defa ekonomik sosyal haklara yer verilmekle, temel haklarda aynı zamanda “olan hukuk” yaklaşımı da anayasaya girmiştir. 1961 anayasası, temel haklar, hürriyetler ve ödevler başlığı altında ayrıntılı ve çok sayıda hüküm getirmiş olup, özellikle özgürlükler konusunda temel yaklaşımı ve düzenlemeleri ile dikkat çekmekte ve anayasa yargısının da bu anayasa ile kurulmuş olması ayrı bir önem taşımaktadır. Bunların nedeni: 1961 anayasasında temel hak ve özgürlükler düzenlenirken, Türkiye'nin de imzalamış olduğu 1948 tarihli evrensel bildirge ve 1950 tarihi İHAS'den oldukça yararlanılmış olması ve bu belgelere yer alan hükümlerin hemen hepsine yer verilerek, 1924 anayasasına göre daha geniş kapsamlı hazırlanmış olmasından kaynaklanmaktadır. Bu kapsamda 1961 anayasasında kişi hakları, sosyal, ekonomik haklar ve siyasal haklar olarak üçlü bölüm uygulanmış, bunlardan önce birde genel hükümler eklenmiştir.¹⁰⁰

1961 anayasasında vergi ile ilgili düzenleme “vergi ödevi” başlığı altında yapılmış olup bu düzenleme:

⁹⁸ Bülent TANÖR, “Osmanlı Türk Anayasal Gelişmeleri” İstanbul, Afa Yayınları, 3. baskı, 1996, s. 267-270

⁹⁹ Kili, s.61

¹⁰⁰ Aslan, s.39

Madde 61 : Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur.

Kanunun belli ettiği yukarı aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnaları ile nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, bakanlar kurulu yetkili kılınabilir.¹⁰¹

Görülebileceği gibi, 1961 Anayasasının 61. maddesi aslında bugünkü Anayasamızda vergi ödevini düzenleyen 73. maddeye çok benzerdir ve bu madde 1982 anayasasında vergi ödevi maddesine temel teşkil etmiştir.

1961 anayasasının mükellef hakları ile ilişkili olabilecek düzenlemeleri: özel hayatın gizliliği (madde 15), hak arama hürriyeti (madde 31), mülkiyet hakkı (madde 36), dilekçe hakkı (madde 62) olarak tespit edilebilir.¹⁰²

1980'lere gelindiğinde ülkenin içinde bulunduğu kargaşa ortamını sebep olarak gösteren Türk Silahlı Kuvvetleri, yönetime 1960'da olduğu gibi tekrar el koydu. Bu sefer tam bir emir komuta zinciri içinde gerçekleşen darbe, ülke yönetiminde Milli Güvenlik Konseyi adı ile oluşturulan komutanlar yönetimindeki bir kurul ile devrıldı.¹⁰³ Ülkenin içinde bulunduğu halin sorumluluğunda 1961 anayasasının da bir rolü olduğu düşünüldüğü için 1982 anayasası hazırlanmıştır.

1982 anayasasının hemen tüm maddeleri, 1961 anayasasının ilgili maddelerine göre daha uzun ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. 1982 anayasası asıl olarak, 1961 anayasasının temel kurallarını yinelemekle birlikte, özellikle sınırlama nedenlerindeki genişleme, Anayasanın sınırlamayı asıl, özgürlüğü istisna haline getirdiği biçiminde yorumlanmaktadır.

¹⁰¹ Kili, s.91

¹⁰² Aslan, s.39

¹⁰³ Bülent TANÖR ve Nemci YÜZBAŞIOĞLU, “1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku”, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, 1. Baskı, 2001, s. 20-23

Bu anlamda 1982 Anayasasının hak ve özgürlük anlayışı, ödev ve sorumluluk anlayışı ile sıkıca dengelenmiştir. 1982 Anayasası uluslar arası açıklık yönünden 1961 anayasasına göre daha elverişli kurallar koymuştur.¹⁰⁴

1982 anayasasında vergi ile ilgili düzenleme 1961 anayasasında olduğu gibi vergi ödevi başlığı altında madde 73 ile yapılmıştır. Bu madde :

Madde 73 : Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünü adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapmak yetkisi bakanlar kuruluna aittir.

1982 anayasasında vergi mükellefinin haklarına ilişkin olabilecek başlıca düzenlemeler: özel hayatın gizliliği (madde 20), mülkiyet hakkı (madde 35), dilekçe hakkı (madde 74) olarak sayılabilir.¹⁰⁵

Anayasalarda vergi mükelleflerine uygulanabilen koruma hükümleri bazı ülkelerde "hak bildireleri" (Bill of Rights) yada "Hak Şartları" (Charter) kullanılarak yapılmaktadır. "Hak bildireleri" XVII. Yüzyılda başlayan ve bugünde devam eden bir gelenektir. Bildireler konusunda Fransız ve Anglo-Sakson geleneği olmak üzere iki ayrı gelenekten söz edilebilir. Kanada ve Güney Afrika modern anayasal hak bildirelerine sahip olan ülkelerdir. "Hak şartı" Kanada'da yüksek yasa konumundadır. Vergileme alanı da dahil olmak üzere Kanada hukuk düzenine ve yasal gelişmeler etkisi önceden öngörülmektedir. Kanada Gelir Vergisi Kanununun bazı hükümlerinin "Şart" (Charter) hükümlerine uymadığı gerekçesi ile mevzuata ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. "Hak Şartı" (Charter) içerisinde yer alan haklar

¹⁰⁴ Aslan, 40

¹⁰⁵ Aslan, s.40

temel *haklardır*. Bunlar vergi mükellefleri tarafından yalnızca Kanada gelir idaresinin kararlarının değil, aynı zamanda vergi yasalarındaki hükümlerin eleştirilmesi içinde kullanılabilir. ¹⁰⁶ Örneğin, eşitlik hakları ile ilgili 15. madde, çocuk bakım giderlerinin düşülebilirliği ile ilgili hükümler, koruyucu ailelerin gelirleri içerisindeki çocuk destek ödemeleri, tamamen bağımsız kişileri desteklemek için vergi indirimleri ve evlilik durumu ile eşler arası eşitleyici indirimler eşitlik ilkesine aykırılıkları nedeni ile yargı önüne getirilmişlerdir. Kanada mahkemeleri diğer hukuk mevzuatının olduğu gibi vergi mevzuatının da "Şart"ın (Charter) gözetimi altında olduğunu ifade etmektedirler. Bununla birlikte gelir vergisi yasasının, esası nedeniyle farklılıklar yapmasının, hükümetin gelir sağlama amacı ile birlikte, farklı çıkarları uzlaştırmak için gerekli olduğu da ortaya konulmaktadır. Burada, Kanada Yüksek Mahkemesinin Almanya Federal Anayasa Mahkemesinin liberal görüşünü desteklemediği görülmektedir. Kanada Yüksek Mahkemesi Symes davasında, çocuk bakım giderlerinin sınırlandırılmasını eşitlik haklarının ihlali olarak görmüştür. Mahkeme mükellefin, kadınların çocukların finansal maliyetlerini daha fazla yüklediklerine ilişkin iddialarını kabul etmemiştir. Yüksek Mahkeme Thibaudeau davasında da, koruyucu anne yada babaya yapılan ödemelerin gelir vergisi matrahına dahil edilmesinin, ayrılmış eşler arasında, çoğunlukla kadınların aldıkları çocuk destek ödemeleri üzerinden vergi ödemeye zorlanarak ayrımcılık yapıldığına ilişkin başvuruyu reddetmiştir. Kanada Haklar Şartının (Charter) ikinci bölümü vergi mükelleflerine vergilemenin bazı ilkelerini eleştirebilme olanağı vermektedir. Bununla birlikte şimdiye kadar hiçbir mükellef, vergi ödemenin söz konusu bölümde korunan din ve vicdan hürriyeti hakkını ihlal ettiği konusunda mahkemeleri ikna edememiştir. Scnachtshneider v The Queen davasında mükellef gelir vergisi yasasının 118 1 b maddesinin, kendi dini inancının eşi ile birlikte yaşamasını zorunlu kıldığını ve bundan dolayı bağımsız yaşayan henüz evlenmemiş çocukların yararlanabildiği indirim iddiasında bulunmadığını ifade etmiş ve iddiası mahkeme tarafından, maddenin dolaylı yada dolaysız olarak herhangi bir zorlamada bulunmadığı herhangi birinin dini inanışlarını biçimlendirmek için sınırlar belirlemediği gerekçesi ile reddedilmiştir. Kanada Haklar Şartı vergi mükelleflerine başka haklar da sağlamaktadır; kişinin yaşam, özgürlük ve güvenlik hakkı, hukuk dışı arama ve alıkoymaya karşı hakları, kendi kendisini suçlamama hakkı ve aynı suçtan dolayı birden fazla yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı söz konusu haklar arasındadır. ¹⁰⁷

¹⁰⁶ Jiyan LI, "Taxpayers' Rights in Canada" (Taxpayers' Rights An International Perspective), Editör: Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998, s. 129

¹⁰⁷ Gökbel, s.22-23

Güney Afrika Cumhuriyeti oldukça yeni bir anayasaya sahip olmasına rağmen Anayasal değerlerde haklar bildirgesi ile vergi mükelleflerine çok sayıda hak sağlamaktadır. Ancak bu hakların hepsi mutlak haklar değildir. Çünkü bu hakların tamamı genel sınırlandırma hükmüne tabidirler. Bu sınırlandırmalar Kanada Haklar Şartındaki biçime paralel olarak yalnızca hukukun genel kavranılan içerisinde, makul, açık, şeffaf ve demokratik toplum gereklerine uygun olarak, insan onuruna, eşitliğe ve özgürlüğe saygılı biçimde, hakkın doğası, sınırlandırmanın genişliği ve doğası, sınırlama ve amacı arasındaki ilişki ve amaca ulaşmak için daha az sınırlandırmanın olup olamayacağı dikkate alınarak yapılabilir.¹⁰⁸ Herhangi bir kanun hükmünün anayasal olarak sağlanan hakkı ihlalinin haklı olup olmadığı mahkemelerce gözden geçirilmektedir. Anayasal olarak garanti altına alınmış olan hak yada özgürlüğün sınırlandırılmasının genel sınırlandırma hükmüne göre haklı olup olmadığı kanıtlama yükü sınırlandırmayı kaldırmak için uğraşan tarafa aittir.¹⁰⁹

Güney Afrika Cumhuriyeti Haklar Bildirgesi vergi mükellefine eşitlik, özel hayatın gizliliği, bilgiye ulaşma, idarenin adil işlem görmesi ve mülkiyet konusunda haklar ve koruma sağlamaktadır.¹¹⁰

4.1.1. Vergilendirmenin Anayasal İlkeleri

Demokratik rejimin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi, devletin vergilendirme yetkisi aracılığı ile sağlayacağı düzenli mali kaynağa bağlı bulunmaktadır.¹¹¹ Mali kaynakların hukuka uygun oluşturularak, bunların hukuki temellere dayandırılması hukukun üstünlüğünün bir gereğidir. Bu nedenledir ki vergilendirme gibi kişilerin mülkiyetini direkt etkileyecek konuların anayasa ile sınırlandırılıp belli ilkelere bağlanarak kişi hak ve hürriyetlerinin, vergilendirme alanında anayasa güvencesine alınması gerektir.

Anayasamız da siyasal haklar ve ödevler başlığını taşıyan dördüncü bölümünde, 73. maddesinde vergi ödevi kenar başlığı ile vergilendirme ilkelerini düzenlemiştir. Anayasa da

¹⁰⁸ R C. WILLIAMS, “Taxpayers' Rights in Canada” (Taxpayers' Rights An International Perspective), Editör: Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998, s. 287

¹⁰⁹ Gökbel, s.23

¹¹⁰ R C. WILLIAMS, ed: Bentley, s.288

¹¹¹ Çağan, s. 272

vergilerin yasallığı ve eşitliği bu maddede olmak üzere vergilendirmenin anayasal ilkelerine değinilmiştir.

4.1.1.1. Vergilerin Yasallığı İlkesi

Yasallık ilkesi literatürde verginin kanuniliği ilkesi olarak da geçmektedir Yasallık ilkesinin genel anlamı, devletin yasama, yürütme ve yargı faaliyetlerinin bütününde yasa ile sınırlandırmanın söz konusu olmasıdır. Vergiler herhangi bir kanuna dayanmaksızın konulamaz. Özellikle kamu görevlileri açısından vergileme alanında herhangi bir keyfilik söz konusu değildir. İlke vergi mükellefleri açısından da vergilerin yasama organı tarafından çıkartılmış yasal normlara dayanmasını garanti etmektedir.

Bir verginin, anayasa mahkemesinin verdiği karardan anladığımızı göre, kanun ile konulmuş sayılabilmesi için konu, matrah, oran, tahakkuk, zaman aşımı gibi verginin kurucu öğelerinin belirlenmiş olması gerekmektedir.¹¹²

Vergilerin yasallığı ilkesi, bir yandan vergilendirme yetkisini kullanan kamu makamları için bağlayıcı bir sınır çizerken, öte yandan bireyler yani vergi mükellefleri bakımından da kamu makamlarının bağlayıcı sınırları ihlal etmeleri halinde buna karşı çıkmak için bazı haklar tanımaktadır. Vergilerin yasallığı ilkesi diğer bir yandan ise vergilerin objektif düzenleyici işlemlere konulmasını bir farklı açıdan da bireysel, sübjektif nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun ve doğru bir biçimde yapılmasını içermektedir.¹¹³ Bu, yapılan yanlış uygulamanın vergi alacaklısı olan kamu kuruluşu tarafından ortadan kaldırılması veya vergi borçlusu tarafından kaldırılmasının istenmesi, gerekiyorsa yargı yoluna başvurulması yollarıyla gerçekleşmektedir¹¹⁴.

Vergilerin yasallığı ilkesi, bireylerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan sınırları çizmekle anlam bulan bir ilkedir. İlke verginin yasama organı tarafından yapılan kanunla konulmasını gerektirmektedir. Vergi hukuku ilişkisinin devlet ile vergi mükellefi arasında yalnızca alacak borç ilişkisi değil aynı zamanda vergi ödevi ilişkisini de içerir. Dolayısıyla

¹¹² Aslan, s.93

¹¹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.40

¹¹⁴ Gökbel, s.24

vergilerin yasallığı ilkesi yalnız vergi alacağının öğelerinin kanunla konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirir.¹¹⁵

Vergilerin yasallığı ilkesinin ilk uygulama amacı siyasal gücü elinde tutan ve parlamentoya karşı sorumlu olmayan iktidarlara karşı özgürlüklerin korunmasıdır. Günümüzde ise yürütme organının yasama organına karşı siyasal bakımdan sorumlu olması, yasama organının da vergi mükellefi olan seçmenlere karşı sorumluluğun olması ilkenin eski katı biçiminin öneminin azalmasına neden olmuştur¹¹⁶

Yürütme organının vergilendirme alanında vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin düzenleme yetkisini kullanabilmesi ancak anayasal dayanak bulunduğu takdirde geçerlidir¹¹⁷. Anayasal dayanağı bulunmayan düzenleyici işlemler vergi hukuku açısından keyfiyet taşıyan işlemler olacak, dolayısı ile hukuki geçerliliği bulunmayacaktır.¹¹⁸

Vergi kanunları, vergilerin yasallığı ilkesi gereği, yürütme organının diğer faaliyetlere ilişkin kanunlara göre daha ayrıntılı hükümler taşırlar. Ancak bu kanun koyucunun vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntıları ile düzenlemesi anlamına gelmemektedir. Vergi yasaları ile vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. Ancak verilen düzenleme yetkisi kanuni dayanağa gereksinim duyar ve kanunun çizdiği sınırlar içerisinde kalmalıdır.¹¹⁹

Vergilerin yasallığı ilkesi vergi ödevine ilişkin diğer anayasal ilkelerin yöneldiği amaçların gerçekleşmesine yarayan bağdaştırıcı bir ilke olup, anayasal ilkeler ancak bu ilkeye bağlandıklarında gerçek anlamda var olabilmektedirler. Bazı ülkelerin anayasalarında vergilerin yasallığı ilkesi açıkça değerlendirilmemekte, hukuk devleti ilkesi içinde ele alınmaktadır.¹²⁰

¹¹⁵ Gülsen GÜNEŞ, “**Verginin Yasallığı İlkesi**”, 1. Baskı, Alfa Basın Yayın Dağıtım, İstanbul, 1998, s.17

¹¹⁶ Gökbel, s.25

¹¹⁷ Çağan, s.126

¹¹⁸ A. Bumin DOĞRUSÖZ, “**Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi**” XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu : Anayasal Mali Düzen, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma Ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 2000, s.135

¹¹⁹ Çağan, s.130

¹²⁰ Aslan, s.93

Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu davranışlarını buna göre düzene sokabilmesi demektir. Hukuki güvenlik ilkesi ile vergi hukuku kapsamında vergi mükellefine, doğan vergi yükümlülüğünü, doğuş zamanını, miktarını, vadesini kesin olarak hesaplayabilme güvencesi verilmesi gerekmektedir. Bu sayede devletin vergi mükelleflerinin devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmeleri ve durumlarını ona göre ayarlayarak korunmaları sağlanmaktadır.¹²¹

Vergilendirme yetkisinin kanunla kullanılmasının asıl nedeni kişilerin temel hak ve hürriyetleri ile doğrudan alakalı olmasıdır. Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin çeşitli hak ve özgürlüklerini sınırlandırabilir ancak sınırlandırmada ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde bu hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelmektedir. Bu kapsamda mülkiyet ve miras hakları vergilendirme yetkisine karşı en duyarlı haklardır, çünkü her vergi ve mali yükümlülük mülkiyete yönelen bir müdahale niteliğindedir. Vergilendirme ile mülkiyet ilişkisi sadece taşınır yada taşınmaz mülkiyeti üzerindeki etki ile değil tüm malvarlığı haklarında sonuç bağlamında değerlendirilmekte, devletin bir vergi koyması demek, kişinin malvarlığının konulan vergi kadar ki kısmından mahrum bırakılması demektir. Kişinin haklarına müdahalenin demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olması ve izlenen meşru amaçla orantılı ve anayasal ilkeler göz önünde bulundurularak müdahale edilmesi gerekir. Tüm bu sebeplerle mülkiyet hakkı anayasada koruma altına alınan bir haktır.¹²²

Mülkiyet hakkı ile ilgili hususlar anayasamızın 35. maddesinde ve medeni kanunumuzda düzenlenmek ile beraber, bu hakkın sınırlandırılması ile ilgili hususlar uluslar arası antlaşmalara da konu olmuştur. İHAS 1 nolu protokol madde 1 ile devletin vergilendirme hakkına saygı duyulmakla beraber bu yetkilerin keyfi olarak kullanılmasının insan haklarına ters düşeceği belirtilmektedir. Aynı şekilde İHAM'de vergilendirme yolu ile mülkiyet hakkına müdahaleyi ulaşılabilir ve öngörülebilir olduğu takdirde meşru olarak kabul etmektedir.¹²³

Anayasal bir hak olarak mülkiyet hakkı, vergi yükümlülerinin vergilendirme yoluyla mülkiyetlerine yapılan müdahalenin hukuki olarak sınırlarını çizmekte ve vergi

¹²¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.45-46

¹²² Aslan, s. 94

¹²³ Yaltı, s.43-46

mükelleflerinin mülkiyet hakkını anayasal bir güvenceye kavuşturmaktadır. Mülkiyet hakkına yapılan müdahaledeki ölçütü verginin yasallığı ilkesi oluşturmaktadır. Vergi mükelleflerinin korunması açısından hukuk devleti ilkesi ve hukuk devletinde kuralların yasalarla belirlenmesi gerekliliği kapsamında yasallık ilkesi belirleyici bir ilke olarak yerini almaktadır.¹²⁴

4.1.1.2. Vergi Kanunları Önünde Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesi geleneksel manada vergi adaletinin literatürdeki karşılığıdır.¹²⁵

Genel olarak eşitlik ilkesi, yalnızca vergi hukuku alanında değil, tüm hukuk alanlarında geçerlidir. Kanunilik ilkesinin uygulanmasında aynı koşullarda olanlara hukukun istisnasız olarak aynı uygulanması olarak görülmektedir. Eşitlik ilkesinin birisi maddi hukuka ilişkin diğeri ise usul hukukuna ilişkin iki anlamı bulunmaktadır. Usul hukukuna ilişkin anlamı, hukuk normlarının kişinin statüsüne bakılmaksızın tam ve tarafsız biçimde uygulanmasıdır. Bu da, hiç kimsenin kanunun uygulanmasında tercihli yada ayrımcı uygulamayı kabul etmemesi yada kanunun uygulanmasına karşı başvuru haklarının reddedilemeyeceğini ifade etmektedir. Maddi açıdan anlamı ise, aynı koşullarda bulunanların eşit işlem görmesi ile başlamaktadır.

Açıklık olmadan eşit işlem görme ilkesi çok fazla anlam ifade etmemektedir. Çünkü, ilke farklı durumda olanların farklı işlem görebileceğini de ifade etmektedir. Bundan dolayı, sorun, kişiler arasında ayrımcılık yapılmasını yasaklayan ölçütlerin kanunlarca yasaklanıp yasaklanmadığıdır. Belirli bir ülkede ayrımcılığa karşı uygulanan yasakların uygulanması mahkemelerin mevzuatın anayasaya uygun olup olmadığını belirleyebilmelerine ve anayasaya göre hangi tür ayrımcılığın yasaklandığının belirlenmesine bağlı olacaktır. Eşitlik ilkesi aynı zamanda farklı uygulamanın gerçekçi temellerde yapılmasını gerektirmektedir.¹²⁶

Vergide eşitlik ilkesi ile ilgili düzenleme anayasamızda madde 73’de belirtilen “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle

¹²⁴ Aslan, s.96

¹²⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.40

¹²⁶ Gökbel, s.27

yükümlüdür.”şeklinde olup, buradaki “herkes” kavramı, anayasal düzlemde bir hukuk kuralının genelliğini içerir. Vergi ödemekle yükümlü olan herkes kapsamına, vatandaş-yabancı, gerçek ya da tüzel kişi gibi bütüne ulaşılabilecek parçalar girmektedir.¹²⁷

Mali güç, vergi ödeyebilme gücü olarak nitelenmekte, vergi ödeyebilme gücünde gelir, servet ve harcama olarak bilinen ekonomik değerlerin toplamından hareket etmektedir. Bu sayede mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesi esas alınarak vergi adaletini sağlanması hedeflenmektedir. Mali güce göre vergilendirmenin bir başka yönü sosyal devletin vergi adaletini sağlama amacı olmasıdır. Ancak mali güç bağımsız bir kavram değildir. Mali güç, eşitlik, sosyal devlet ve demokratik devlet kavramları ile beraber anlamlandırılabilir bir kavramdır. Tek başına bir şey ifade etmesi beklenemez.

Anayasa mahkemesi mali güç kavramı için; “kişi ve kuruluşların ekonomik durumlarına göre vergiye bağlı tutulmalarını anlamaktadır... “mali güç”, “ödeme gücünün” kaynağı dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü de ortaya koyan, sahip oluna değerler bütünüdür. Vergi mükellefiyetinin uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler” görüşündedir. Anayasa mahkemesi verdiği kararlarda vergide eşitlik ilkesini, “mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise farklı vergilendirilmesi” şeklinde benimsemektedir.¹²⁸

Vergi teorisinde vergilemede eşitlik ilkesi vergi yükünün dağıtılması anlamında adalet değil, iktisadi anlamda bir eşitliğin gerçekleşmesini amaçlamaktadır.¹²⁹ Her bir mükellef vergi sisteminin adil olmasını ve kamu harcamalarına adil payları oranında katılmaları gerektiği konusunda hem fikirdirler. Ancak kamu harcamalarına yapılacak katkının doğru olan miktarının nasıl belirleneceğine ilişkin görüş birliği bulunmamaktadır. Bir tarafta kökenleri Adam Smith ve daha eski yazarlara kadar uzanan fayda ilkesi, diğer tarafta ise ödeme gücü ilkesi bulunmaktadır.¹³⁰

¹²⁷ Aslan, s.87

¹²⁸ Aslan, s.90

¹²⁹ Salih TURHAN, “**Vergi Teorisi ve Politikası**”, İstanbul, Der Yayınları, 1987, s.217

¹³⁰ Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, “**Public Finance in Theory And Practice**”, 1989, New York, Fifth Edition, McGraw-Hill International Editions Finance Series, s. 238-233

Vergi hukukunda yasa önünde eşitlik ilkesi, ayırım gözetmeksizin gelir, servet ve harcamaları üzerinden herkesin vergi ödemesini gerektiren, genellik ve vergi mükelleflerini kişisel durumlarını dikkate alarak vergilendirme yapılmasını içeren eşitlik ilkelerinden oluşmaktadır. Eşitlik ilkesi benzer durumda olanların belli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulması yatay adalet ve vergilendirme bakımından değişik koşullar taşıyanların farklı vergilendirilmelerini dikey adalet olarak ikiye ayrılarak incelenmektedir. Eşitlik İlkesi vergi kanunu önünde şeklen eşit olan kişilerin, fiili ve mali durumlarındaki farklılıkların da göz önüne alınarak vergilendirilmelerini gerektirmektedir.

Yasama organı vergi kanunları önünde eşitlik ilkesini gerçekleştirmek için ayrımcılık söz konusu olmaması için esas olarak aynı olan durumların benzer biçimde düzenlemesi gerekmektedir. Yürütme organı açısından ilkenin anlamı kanunları uygularken kanun önünde eşitlik ilkesi ile sınırlandırılmış olmasıdır. Almanya Anayasa Mahkemesi yukarıda da değinildiği biçimde anayasal eşitlik garantisini benzer durumda olanların eşit vergilendirilmesi olarak yorumlamaktadır.

Birçok anayasada kanun önünde eşitlik ilkesi olarak yer alan bu ilke, mükelleflerin herhangi bireysel avantajları olmaksızın aynı mali fedakârlığı taşımaları biçiminde ve en çok vergilerin konulması ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak, yine de ülke Anayasa Mahkemelerince eşitlik ilkesi farklı biçimlerde yorumlanmaktadır.¹³¹ Fransa'da kanun önünde eşitlik ilkesi, bazı vatandaşlar için usule ilişkin haklar sağlanırken diğerleri için sağlanmamasının yasaklanması olarak yorumlanmaktadır.¹³²

4.1.1.3 Hukuk Devleti İlkesi

"Hukuk Devleti "devlet ve hukuk deyimlerini birleştiren sıkı, yapısal ve kurucu bağı ortaya koyar. Bir yandan hukuk, devlete gerek duyar. Amaçlarını gerçekleştirmede, dava yoluyla toplumsal ilişkileri düzenlemede veya normatif gücünü zor kullanma ile uygulamaya geçirmede hukuk, devlete başvurur. Öte yandan devlet iktidarı, hukuk normunda, uyulması gerekli kuralların yapılmasında ifadesini bulur.¹³³

¹³¹ Farklı yorum örneği için Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989, 6/42(RG: 6.4.1990,20484)

¹³² Gökbel, s.29

¹³³ Çağan, s.126

Hukuk devleti ilkesi bütün çağdaş demokratik düzenlerin temel özelliği olup, vatandaşların hukuk, güvenlik içinde buldukları devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi ifade etmektedir. İlk olarak polis devlet doktrinin karşısında Almanya’da kullanılmış olup, Fransa’da geliştirilmiş, üstelik Fransa bütün Kıta Avrupasına bu konuda örnek olmuştur. Ülkemizde ise hukuk devleti kavramı ilk kez 1961 anayasasında ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiş, ancak 1982 anayasasında bazı kısıtlamalara uğramakla birlikte Anayasa’nın temel öğelerinden biri haline gelmiştir.¹³⁴

Görüşlerin ve bakış açılarının farklılık gösterdiği hukuk devleti kavramının herkesçe ortak sayılabilecek temel özellikleri şöylece sıralanabilir; devletin gücü anayasayla meşrulaştırılmış olmalı; yani devlet anayasal olmalıdır, temel haklar ve özgürlükler bireyi devlet gücüne karşı korumalıdır, güçler ayrılığı ilkesi ile yetkilerin bölünmesi ve dağıtılması ile devlet gücü dizginlenmiş ve sınırlandırılmıştır, yasallık ilkesi bütün devlet edimlerinin yasayla bağlanmasını gerekli kılar, devlet gücünün sonuçları ölçülebilir ve önceden öngörülebilir olmalıdır, bütün vatandaşların yasa karşısında eşit işlem görmeleri gerekir, bağımsız mahkemeler aracılığıyla vatandaşlara kamusal ve yönetsel hukuklarda da hak arama ve kanun yollarının açık olduğu güvencesi verilmektedir, hukuk devleti çalışanlarını eylem ve işlemlerinden sorumlu tutmaktadır; yasaya ve anayasaya aykırılıklardan dolayı zararın giderilmesi kurallarını içermektedir, yönetimde olduğu gibi yaşamada da hukuk devleti amaç-araç ilişkisinde oranlılık ilkesine uyar ve son olarak vatandaşların demokratik katılım hakları hukuk devletinin bir parçasıdır.¹³⁵

Tüm eylem ve işlemlerin hukuka dayanması ve hukukun düzenleyici ve denetleyici fonksiyonlarının olması toplumda huzuru, adaleti ve güveni sağlayacağı gibi insan haklarının da güvence altına alınması bakımından büyük önem taşımaktadır. Hukuk devleti ilkesi, anayasanın üstünlüğün ve bağlayıcılığının güvencesi ve aracıdır. Bu nedenle diğer demokratik ilkelerin de güvencesi olduğundan öncelikle bir ilke olarak değerlendirilmesi gerekir.¹³⁶

Anayasa mahkemesi hukuk devletini; insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu bir adil düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendisini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine tabi olan devlet şeklinde tanımlamıştır. Anayasa mahkemesi çeşitli

¹³⁴ Aslan, s.110

¹³⁵ Gökbel, s.26

¹³⁶ Anayasa Mahkemesi, 21.6.1990, 10/14(RG: 4.2.1991,20776)

kararlarında hukuk devletini ayrıntılı olarak tanımlama yoluna gitmiş, bazı kararlarında ise hukuk devletini sosyal devlet ile beraber tanımlamaya çalışarak şöyle açıklama yapmıştır: “... Sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ve toplum ilişkilerini teminat altına alan, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler olarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici milli gelirin adalete uygun bir şekilde dağılımını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir.”¹³⁷

Vergi hukuku kapsamında hukuk devleti ilkesi çok önemli sınır niteliği taşıyan bir ilke olup, şu özellikleri üzerinde durulmaktadır; yasal idare ilkesi, yasaların genelliği ilkesi, yasa önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, yasaların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi ve devletin mali sorumluluğudur. Vergilendirme, çağdaş hukuk devletlerinin anayasal düzenlerinin ve siyasal düzenlerinin bugünkü olgunlaşmaya varmalarında önemli rol oynamıştır. Vergilendirme yetkisi ve vergi yasalarında hukuk devleti ilkesi belirleyici bir ilke olup, anayasa mahkemesi gelir elde etmek amacını da taşıya vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeler yapılırken hukuk devleti ilkesi niteliklerinin göz ardı edilemeyeceği hususu özellikle vurgulanmaktadır.

Tüm hakların güvencesi niteliğinde olan hukuk devleti ilkesi, vergi mükelleflerinin haklarının korunması için de bir güvence oluşturmaktadır. Vergi mükellefiyetini doğuracak yasaların hukuk devleti ilkesi kapsamında anayasaya uygun nitelikte düzenlenmesi ve tüm yasal ve idari işlemlerin yargı denetimine açık olması, hukuk devleti ilkesi kapsamında mükellef haklarının korunmasının temelini oluşturmaktadır.¹³⁸

4.1.1.4. Kanuni İdare İlkesi

Hukukla yönetilen devletin temel özelliği yönetimin istenmeyen müdahalelerine karşı vatandaşların özgürlüklerini güvence altına almayı amaçlayan üç yetkin unsura bölünmüş

¹³⁷ Anayasa Mahkemesi, 18.02.1985, 9/4, (R.G.: 26.06.1985, 18793)

¹³⁸ Aslan, 111-112

devlet gücü ile birlikte "kanuni idare ilkesi'dir. Kanuni idare ilkesi genel olarak kamu kurumlarının yasalarla hareket etmesi gerektiğini ifade etmektedir. Vergileme alanındaki anlamı vergilerin uygun parlamenter süreç yoluyla konulabilmesini ifade eder. Kanuni idare ilkesi özel, bireysel, sübjektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin genel, objektif nitelikteki vergi kanunlarına uygun yapılmasını gerektirir. Vergilerin kanuniliği, yalnız maddi vergi hukukuna ilişkin kuralları değil, aynı zamanda vergilerin tarh ve tahsili gibi şekli vergi hukukuna ilişkin kuralları da içerir. Vergi hukukunda kanuni idare ilkesi, idarenin kanun yanında anayasa, uluslararası anlaşmalar ve kanunun anayasaya uygun biçimde yetki vermesi durumunda, düzenleyici ve genel idari işlemlere uygun davranmasını içerir. Kanunilik ilkesi gereği yetki sınırının hem aşılması hem de bu sınırın altına düşmemek gerekmektedir.¹³⁹

4.1.1.5. Vergilemede Belirlilik İlkesi

Vergilemede belirlilik ilkesi kişilerin, devletin, temel hak ve özgürlük alanlarına vergileme yolu ile yapacakları müdahaleleri önceden görmesi ve buna göre kendilerini ayarlayabilecek imkân kişilere sağlayabilmektir.¹⁴⁰ Literatürde hukuki güvenlik ilkesi olarak da geçen Vergilemede belirlilik ilkesi "hukuki belirlilik ilkesi" ve "vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi ilkesi" gibi alt ilkeleri içermektedir. Geleneksel olarak vergilendirmede belirlilik ilkesi vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının, şekillerinin gerek idare, gerek vergi mükellefleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder. Vergilendirmede belirlilik ilkesi vergi ile ilgili mevzuatın açık ve önceden öngörülebilir olmasını gerektirir. Vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığı, belirlilik ilkesinin ön koşulu niteliğindedir. Vergi mükellefleri vergi kanunları karşısında kendilerini güvencede hissetmek için vergi mevzuatı ile ilgili bir takım özellikler aramaktadırlar. Birinci Olarak mükellefi etkileyen ve vergi sistemini yöneten her türlü kuralların yayınlanması önemlidir. Vergi sistemleri genellikle kuralların bolluğundan ve bunların tamamının kamuya karşı yayınlanması zorunluluğu olmamasından etkilenmektedir. Yayınlanmamanın yarattığı en önemli sonuç mükelleflerin kurallara uymasında güçlük yaratmasıdır. Mükellefler vergi sisteminin işletilmesi ve kendi vergilerinin tarh edilmesi ile ilgili güncelleştirilmiş bilgileri elde edebilmelidirler. Mükellefler aynı zamanda hakları konusunda da bilgilendirilerek hukuki güvenlikleri sağlanmalıdır. Mevzuata ilişkin kuralların, bugün özellikle vergi

¹³⁹ Gökbel, s.26

¹⁴⁰ Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", AÜHFD, Cilt XXXVII, sayı 1-4, 1980, s. 141

idarelerinin kendi iç çalışmaları ile ilgili olarak kullanılan kuralların mükellefler tarafından anlaşılabilmesi için öncelikle yayınlanması gerekmektedir.¹⁴¹

Vergi ile ilgili kuralların yayınlanması, kullanılan dilin açık ve anlaşılır olması ile amacına daha kolay ulaşacaktır. Belirlilik ilkesi, yasama organının yürütme organına devrettiği vergileme ile ilgili düzenleme yetkisinin çerçevesinin anayasal kurullarla çizilmiş olmasını gerektirir. Vergi idaresi ve vergi yargısı vergi kanunlarını yorumlarken vergi kanununun amacını temel alarak kıyas yolu ile bir verginin konusunu ve yükümlülerini genişletemezler.¹⁴²

İkinci olarak vergi mevzuatının geçmişe dönük yürütülmemesidir. Geriye yürüme hem tamamlanmış olayları ve hem de devam etmekte olan olayları kapsayacak biçimde olmaktadır. Vatandaşlar yasama organları tarafından çıkartılmış yasalara uygun olarak davranmak zorundadırlar. Mükelleflerin sahip oldukları vergi bilgilerine dayanarak aldıkları ekonomik kararların vergisel sonuçlarını bilebilmeleri açısından vergilemeye ilişkin kuralların geriye yürümemesi gerekmektedir. Vergi kanunları kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirirler. Bu kanunların, özellikle vergi yükünü arttırıcı nitelikteki hükümlerinin geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır.

Birçok ülkede geriye yürümeme bağlayıcı bir ilke konumunda bulunmamaktadır. Ancak ilkenin vergi politikasının gereği olarak yasama organı tarafından tam olarak dikkate alınması gerekmektedir. Genel olarak geriye yürümeye izin verilen ülkelerde, geriye yürümenin aşın örnekleri ile ilgili sınırlandırmalar bulunmaktadır. Örneğin, Fransız Anayasa Mahkemesi, mevzuatın doğası gereği cezai nitelikte olduğu durumlarda geriye doğru uygulanamayacağına karar vermiştir. Aynı şekilde Amerikan Anayasasında da cezai mevzuatın geriye yürütülmesi yasaklanmaktadır. Diğer ülke anayasalarında da geriye yürümeye izin veren daha dar anayasal ilkeler bulunmaktadır. Almanya Anayasasında geriye yürüme konusunda herhangi bir hüküm bulunmamasına rağmen Alman Anayasa Mahkemesi, geriye yürümeme ilkesini hukuk devleti kavramı üzerinde temellendirmektedir.¹⁴³ Alman Anayasa Mahkemesi geriye yürüyen vergi kanunları ile geçmişe kapsayan vergi kanunları arasında

¹⁴¹Duncan Bentley, "An Overview Of Taxpayers' Rights" Taxpayers' Rights An International Perspective, (Ed: Duncan Bentley), Adelaide, Hyde Park Press, 1998, s. 38

¹⁴² Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.173

¹⁴³ Fritz NEUMARK, "Vergi Politikası", 1. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1975, s.73-76

ayrım yapmaktadır. Vergi kanununun geçmişte tamamlanmış işlemlere uygulandığında geriye yürüme, henüz tamamlanmamış işlemlere uygulandığında da geçmişi kapsayan kanun olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte, Almanya içtihatlarında geriye yürüme yasağı mutlak değildir. Vergi mükellefinin var olan vergi kanununa dayanarak işlem yapmasının olanaklı olmadığı durumlarda geriye dönük mevzuat uygulaması yapılabilmektedir.¹⁴⁴

Mükellefin karşılaşacağı durum ile ilgili kesin ve net bilgi sahibi olması manasına gelen belirlilik ilkesi mükellef haklarının oluşmasında temel nitelikte bir ilkedir. Vergilemede belirsizlik, çeşitli vergi mükelleflerini farklı oranlarda etkileyeceği için eşitlik ilkesi açısından da sakıncalar oluşturur.¹⁴⁵ Mükelleflerin ileriye yönelik yapacağı yatırım yada tasarruf tercihlerinin sıhhatli bir şekilde planlanabilmesini bu ilke garanti eder. Aksi takdirde mükelleflerin yatırım yapacakları alanlara ya da gelirlerine ait riskleri çok yüksek olacaktır. Karlılıklarına dair bir öngörülerinin de bulunmamasına sebebiyet vererek ekonominin genel durumunu etkiler bir hal alacağı için, vergilemede belirlilik ilkesi mükellef haklarının korunması bakımından çok önemli bir ilkedir.

4.2. Kanunlar

Vergi sistemlerinin ikincil en önemli kaynakları vergi kanunlarıdır. Vergi alanının genişliği göz önünde bulundurulursa, vergilendirme alanındaki düzenlemelerin salt anayasa düzeyinde ancak ilkesel bazda sonuca ulaştırılabileceği rahatça fark edilebilir. Vergi kanunları yasal kaynaklar içerisinde vergi alanını düzenleyen en etkin araçlardır.

Kanunlar, vergilerin kanuniliği ilkesinin ve hukuk devleti ilkesinin doğal sonucu olarak yasama organları tarafından belirli yöntemlere ve biçimlere göre hazırlanan yazılı hukuk kurallarıdır. Anayasalar tarafından belirlenen devletin temel kurumlarına ilişkin ilkelerin ayrıntıları kanunlarla düzenlenmektedir. Kanunlar hiyerarşik bakımdan anayasadan sonra geldiğinden anayasa tarafından belirlenen ilkelere uymak zorundadır.¹⁴⁶

Vergilere ilişkin kanunlar her bir vergi türünü düzenleyen kanunlar ve vergi usulünü düzenleyen kanunlar olmak üzere ayrı ayrı olabileceği gibi, tek bir vergi kanunu içerisinde

¹⁴⁴ Gökbel, 31

¹⁴⁵ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.173

¹⁴⁶ Sadık KIRBAŞ, “**Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**” 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998, s.41

tamamı da yer alabilmektedir. Yalnızca vergi türlerine ilişkin kanunların yer aldığı ülkelerde kanunlara dayalı olarak vergi mükellefine sağlanan haklar ve korumalar sınırlı olmaktadır.

Vergi mükelleflerine kanunlarla haklar sağlanması ve korunması konusunda iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. Birincisi, bir çok ülke vergi usulünü yerine getirmek için idari kurallara dayanmaktadır ve bu da kanunla mükellefe sağlanan korumanın sınırlı olmasına neden olmaktadır. İkinci olarak geniş anlamda kanuni korumanın olduğu yerde, genellikle koruma mevzuat içerisinde belirli bir usulle sağlanmakta ancak burada mükellef haklarının sistemli ve kapsamlı bir uygulaması bulunmamaktadır.

Bununla birlikte vergi mükelleflerine kanunlarla haklar sağlanmış olması "bildirge" ya da "şart" biçiminde daha fazla hak sağlanması isteklerine karşı kanıt olarak kullanılmaktadır.

Kanunlarla mükellef hakları konusunda yapılan koruma idarenin vergileme alanında başvurduğu, kanun hükmünde kararname, Bakanlar Kurulu Kararları, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, özelge, genelge ve genel yazılar gibi düzenleyici işlemlerinin doğru ve adaletli olmasını, sağlamaya yönelik olmaktadır.

Farklı hukuk sistemleri mükelleflere kanuna dayalı koruma sağlanması konusunda farklı uygulama biçimlerine sahiptirler. Anglo Sakson hukukunun geçerli olduğu (Common Law) ülkelerde, idari düzenlemeler, bildirimler, emirler ve tebliğler vergileme alanında ortak yer edinmektedirler. İdareciler tarafından alınan kararların, bağımsızlıktan yoksun olması ve politik, idari ve bürokratik etkilere karşı hassas olmaları, kararların genel olarak kamuya açık olarak alınmaması, idarecilerin genellikle aldıkları kararlar için neden göstermemeleri, sürekli olarak doğal adalet ya da usule ilişkin doğruluk standartlarını gözetmemeleri ve bireylerin adalet isteklerinin genel politika talepleri için ikinci plana itmeleri nedenleriyle; idari kararların gözden geçirilmesini isteme hakkını kanuni düzenlemelerle sağlamaya çalışmaktadırlar.¹⁴⁷

Anglo Sakson hukuk sistemine dahil olan ülkelerde vergi idarelerine tanınan geniş taktir yetkisinin aksine, bazı Kıta Avrupa'sı hukuk sistemini uygulayan ülkelerde vergi idaresi süreci ayrıntılı kurallarla düzenlenmiştir. Bu durum vergi idaresinin eylem ve işlemleri

¹⁴⁷ Duncan Bentley, "Classifying Taxpayers' Rights" Taxpayers' Rights An International Perspective, (Ed: Duncan Bentley), Adelaide, Hyde Park Press, 1998, s. 24

üzerine sınırlandırmalar getirirken vergi mükellefleri içinde daha çok belirlilik sağlamaktadır. Örneğin, Almanya vergi usul kanununda (Abgabenordnung) vergi mükelleflerinin işyerlerinde vergi denetimi yapılacağı zaman mükellefin yararlanabileceği geniş haklar sağlanmıştır. Bu haklar mükellefin, vergi denetimi sırasında ortaya çıkartılan durumlar ve sonuçları ile ilgili olarak bilgilendirilmesi, vergi denetiminin normal iş saatlerinde yapılması, mükellefin ya da temsilcisinin denetim sırasında hazır bulunabilmesi, denetim sonunda mükellef ile değerlendirme yapılabilmesi ve denetimin sonunda ortaya çıkan durum ve sonuçları konusunda mükellefin görüşlerini açıklayabilme hakkı ve yeni bir vergi tarhiyatına neden olacak denetim sonucunun yazılı bir rapor olarak tarafına verilmesini isteme hakkı gibi diğer yasalarda benzer biçimde verilmeyen haklardır.¹⁴⁸

Vergi mükelleflerine haklar sağlayan kanunlar yalnızca vergi kanunları değildir. Vergi usulünün özel usul yasaları ile düzenlenmediği yerde genel idari usul yasaları da vergi mükelleflerine koruma sağlamaktadır. Örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde "Bilgi Alma Kanunu" (Freedom Of Information Act), vergi mükellefleri için vergi idaresinden bilgi alabilmek için kullanılabilir bir kanun durumundadır. Aynı şekilde ülkemizde de bilgi edinme kanunu örnek olarak gösterilebilir. Yine Avustralya'da, vergi idaresi çalışanlarının vergi mükelleflerine tarafsız davranmasını gerekli kılan "Kamu Hizmetleri Kanunu" (Public Service Act 1922), vergi idaresi hakkındaki şikayetleri araştırma yetkisine sahip "kamu denetçisi" (ombudsman) kurumunu düzenleyen "Ombudsman Kanunu" (Ombudsman Act 1976), federal mahkemeler tarafından vergi idaresinin kararları alınırken yetkisini makul sınırlar içerisinde kullanıp kullanmadığının gözden geçirilmesi ile ilgili "İdari Kararların Yargısal Gözden Geçirilmesi Kanunu" (Administrative Decision Act 1977), vergi idaresinin vergi mükellefleri ile ilgili bilgi toplarken ve bu bilgileri kullanırken bireyin özel hayatının gizliliğinin korunmasını sağlayan "Özel Hayatın Gizliliği" (Privacy Act 1988) ve vergi idaresi ve çalışanlarının ırk, renk, din, cinsiyet temelinde ayrımcılık yapmalarını engelleyen Irk Ayrımcılığı Kanunu" (Racial Discrimination Act 1975) gibi kanunlar da vergi mükelleflerine haklar sağlamaktadır.¹⁴⁹

Kanunlarla sağlanan haklar vergi mükellefleri açısından anayasalar kadar önemli güvenceler sağlamaktadır. Mükellef haklarının kanunlar içerisinde yer almaları vergi sistemi içerisinde haklara ulaşabilmek açısından ve haklarının ileri sürülebilmesi açısından da önem

¹⁴⁸ Gökbel, s.38

¹⁴⁹ Gökbel, s.39

taşımaktadır. Ayrıca kanunların doğasının ayrıntılı düzenlemeye uygun olması, vergilendirme alanında vergi mükelleflerinin haklarının daha özellikli alanlarda da korunabilmesine olanak vermektedir. Bütün bunlardan hareketle kanunların mükellef hakları ve bunların savunulması açısından vazgeçilemeyecek bir yere sahip olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

4.3 Uluslar Arası Kaynaklar

Avrupa'da ihtilaller ve insan hak ve özgürlüklerinin 21. yüzyılın başlarında sınır tanımadan özellikle devletler tarafından ihlal edilmesi insanlık tarihi açısından utanç verici sahnelerin ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir. Savaşlardan sonra özellikle insan haklarını en asgari seviyede korumaya tabi haklar seviyesine getirebilmek için devletler üstü bir mekanizmanın yada söz birliğinin ortaya çıkmasının kaçınılmaz olduğu ortaya koyulmuştur.

¹⁵⁰Bu nedenlerle uluslar üstü antlaşmalar ve birlikler doğmuştur.

Mükellef haklarının uluslar üstü kaynakları uluslararası insan hakları sözleşmeleri, uluslararası ekonomik bütünleşme antlaşmaları, ikili ya da çok taraflı olarak imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları ile diğer uluslararası sözleşmelerdir.

Uluslar üstü kaynaklar sağladıkları güvenceler bakımından üç başlık altında toplanabilir. Etkisi hukuki bağlayıcılıktan daha çok moral değeri ile sınırlı bulunan ve uluslararası zorlayıcı gücü psikolojik çerçevede kalan uluslararası bildirgeler, bildiriler ve Birleşmiş Milletler Genel Asamblesi kararları birinci düzey koruma sağlarlar. İkinci düzey koruma, uluslararası antlaşma, sözleşme, pakt ve protokoller ile bunları imzalayan devletler açısından söz konusu olmaktadır. Bunlara taraf olan devletler, bunları diğer taraf olan devletlere karşı ileri sürebilmektedirler; ne var ki, bu ikinci düzey koruma evresi, diplomatik, psikolojik ya da ekonomik baskılar dışında etkili bir başvuru olanağı tanımaz. Bu koruma düzeyi, komisyon ve komiteler aracılığıyla ilgili belgenin uygulamaya geçirilmesini devletler nezdinde yapılan denetlemelerle gerçekleştirmektedir. Buna karşılık insan haklarına ilişkin büyük sözleşmelerin çoğu, hükümlerinin uygulanmasını denetlemekle yükümlü bir organ kurar. Bu düzey korumanın sağladığı işlemler, bireyleri koruyucu hükümler içerdiği ve doğrudan uygulanabilir oldukları ölçüde kişiler tarafından mahkemeler önünde ileri sürülebilirler. Üçüncü olarak, devlet çerçevesi dışında, bir anlaşmaya, onun oluşturduğu

¹⁵⁰ Aslan, s.40

kurumlarca alınan kararlara saygıyı denetlemek ve ayrıca bunların ihlalini yaptırıma tabi tutmak amacıyla ulusal-üstü bir yargı organının kurulması ile sağlanan korumadır. En üst düzey koruma sağlayan bu düzeyin en önemli örneğini Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi oluşturmaktadır.¹⁵¹

Sözleşmenin "adil yargılanma hakkını" düzenleyen 6. maddesi, özel hayatın gizliliğine saygı ile ilgili 8 inci maddesi, din, vicdan ve düşünce özgürlüğü hakkı ile ilgili 10. maddesi, ayrımcılık yasağı ile ilgili 14. maddesi ve mülkiyet hakkına ilişkin 1 nolu protokole vergi mükellefleri tarafından da kullanılacak güvenceler sağlanmıştır. Ancak tüm insan hakları antlaşmalarının vergi mükelleflerine kadar genişletilecek haklar içerdiği söylenemez.

Mükelleflere sağlanan uluslar üstü koruma esas olarak iki biçimde meydana gelmektedir; uluslararası yapılan antlaşmaların onaylama, kabul ya da uygun bulma gibi ikinci bir işleme gerek kalmadan yürürlüğe girmiş olması ve antlaşma metninin paraf ya da imza ile kesinleşmesinden sonra ikinci bir işlemle bağlayıcılık kazanmasıdır.¹⁵² Esas olarak vergi mükellefleri açısından uluslararası antlaşmalardan doğan hakların hak olarak iddia edilebilir hale gelmesi mükellefin başvuruda bulunabileceği yerel mahkemeler tarafından tanınmasına bağlıdır.

Ekonomik bütünleşmeler konusundaki en önemli örneklerinden olan Avrupa Birliği Antlaşmasının ana amaçlarından birisi kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaşımı ile şekillenen ortak bir iç pazar yaratmaktır. Söz konusu özgürlükleri garanti altına almak için üye ülkeler arasındaki vergileme gibi faktörlerin etkisinin en aza indirilmesi gerekmektedir. Üye ülkelerdeki vergi mükelleflerinin vergi yasaları ve vergi idaresi ile olan ilişkilerindeki eşit olmayan durumları aynı zamanda söz konusu özgürlükleri de etkilemektedir. Bundan dolayı Birlik içerisinde vergi mükelleflerine benzer haklar sağlanmasına çalışılmaktadır. Birlik bünyesindeki kuruluşlardan olan Avrupa Adalet Divanı Les Verts v. Parliament davasında, birliğin hukuk devleti temeline dayandığı, ne bir üye ülke ne de topluluk kurumlarının alınan tedbirlerin anayasal şart olan antlaşmaya uygun olup olmayacağını belirlemekten kaçınamayacaklarını belirtmiştir.¹⁵³ Başka bir davada Divan, tüm üye ülkeler ulusal mahkemelerin topluluk hukuku tarafından bireylere tanınan hakları

¹⁵¹ Gökbel, s.32

¹⁵² Hüseyin PAZARCI, "Uluslar Arası Hukuk Dersleri 1. Kitap", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1985, Ankara, s. 113-116

¹⁵³ Pazarıcı, s.117

korumak ve birlik hukukunu tamamen uygulamak zorunda olduğunu belirlemiştir.¹⁵⁴ Birlik antlaşmasının hükümleri, birliğe üye olan ülkelerde direk etkiye sahiptir. Bunun anlamı vergi mükellefleri tarafından yerel mahkemeler önünde bu hususun öne sürülebilmesidir. Örneğin, Van Gend en Loos v Nederlandse Administratie der Belastingen davasında, Almanya'dan Hollanda'ya kimyasal ürün İthal edilmesi şuasında uygulanan ithalat vergisi oram eleştirilmektedir. Davada Hollanda gümrük yetkilileri tarafından kimyasal ürünler yeniden sınıflandırılarak verginin efektif olarak yükseltildiği ve Antlaşmanın 12. maddesinin ihlal edildiği iddia edilmiştir. Hollanda hükümeti de Antlaşma hükümlerini bireyler tarafından kabul edilmekte zorlanılacağını iddia etmiştir. Divan Birlik Antlaşmasının bireylere yükümlülükler getirdiği gibi, haklar da sağladığını ifade etmiştir. Birlik hukuku ile ilgili uyuşmazlıkları çözümlerken ulusal mahkemeler topluluğun genel yetkili mahkemeleri olarak davranmaktadır. Birlik Antlaşmasının 5. maddesi ulusal mahkemeleri Birlik hukukunu kendi ülke sınırları içerisinde dikkate almakla yükümlü tutmaktadır. Mükellef için Birliğin etkisi kendi ülke sınırlarının ötesinde koruma sağlaması ve dolayısıyla da korumayı genişletmesidir. Avrupa Birliği Antlaşmasının ekonomik odağı bireylere sağladığı korumanın diğer uluslararası İnsan hakları antlaşmalarına göre daha kullanılabilir olmasını sağlamaktadır. Bu koruma ile ilgili olarak bir çok dava söz konusudur. Örneğin üye ülkelerin diğer üye ülke vatandaşları ile kendi vatandaşlarına ayırıcı davranmama yasağı ile ilgili davalar çok sayıdadır. Avoir Fiscal Case davasında Divan, Fransız hükümetinin merkezi Fransa'da bulunan şirketlerle merkezi diğer üye ülkelerde bulunan şirketler arasında ayırmacılık yaptığını ortaya koymuştur. Yabancı şirketlerin Fransa'da bulunan temsilcilikleri ve bölümleri Fransız şirketleri gibi hissedarları için vergi indirimlerinden yararlanmıyorlardı.¹⁵⁵ Divan bunun özellikle antlaşmanın 52. maddesine aykırı olduğuna karar vermiştir. Antlaşma hükümlerine göre üye ülkelerin diğer üye ülke vatandaşlarına kendi vatandaşlarından farklı vergi uygulamaları söz konusu olamaz.¹⁵⁶

Uluslararası alanda ekonomik ilişkilerin yoğunlaşması vergileme alanında da bazı sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu sorunlardan en önemlisi çifte vergilendirme. Çifte vergilendirme, ülkelerin vergilendirme yetkisine aynı anda sahip olmaları, uluslararası hukuk kurallarının eksik olması ya da ülkelerin vergilendirme yetkilerini yasal olmayan biçimde kullanmaları sonucu ortaya çıkabilmektedir. Vergi

¹⁵⁴ Dirk ALBREGTSE and Henk Van ARENDONK, "Taxpayer Protection In European Union", 1. Edition, London, Kluwer Law International, 1998, s.4

¹⁵⁵ Bentley, Classifying Taxpayers' Rights, s. 20

¹⁵⁶ Gökbel, s.35

mükellefi açısından çifte vergilendirme aynı vergi konusu üzerinden ve aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Ulusal alanda çifte vergilendirmeyi önlemek için alınan önlemlerin yetersiz kalması ülkeleri iki taraflı ve çok taraflı çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgili antlaşma yapmasını gerektirmektedir. Bu antlaşmalar da vergi mükellefleri açısından başta çifte vergilendirme olasılığını ortadan kaldırmak üzere hak sağlayan kaynaklar arasında yer almaktadırlar.

Uluslararası alanda insan hakları sözleşmeleri, ekonomik bütünleşme antlaşmaları ve çifte vergilendirmenin önlenmesi antlaşmalarının yanında vergileme alanında Avrupa Konseyine ve OECD'ye üye ülkeler arasında kişilerin, sermayenin, malların ve hizmetlerin uluslararası akışkanlığındaki gelişmeleri dikkate alarak vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı önleyebilmek amacıyla ve bundan dolayı da vergi idareleri arasındaki işbirliğini arttırmak için bilgi değişimini düzenleyen sözleşmeler düzenlenmektedir. Bu sözleşmeler mükellefle ilgili bilgilerin ülke sınırları dışına aktarılmasını kolaylaştırmakla birlikte mükellefin korunmasını, özellikle mükellefe ilişkin bilgilerin güvenliğinin sağlanmasını içeren hükümleri ile uluslararası koruma sağlamaktadırlar.¹⁵⁷

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 28 Eylül 1977 tarihli ve (77) 31 sayılı "Bireyin Yönetmel İşlemler Karşısında Korunması" başlıklı kararı, gerçek ve tüzel kişilerin, hakları, özgürlükleri ve çıkarları ile doğrudan ilgili idarenin kamu gücüne dayanarak alacağı her türlü bireysel önlem ve kararlarda bireyleri korumak için uygulanması amacıyla alınmıştır. Kararda bireye, özgürlüklerini ve çıkarlarını zedeleyici türdeki bütün idari işlemler hakkında, idarenin dikkate almak durumunda olduğu, olay ve delil gösterme ve son aşamada, kanıtlayıcı belgeler önerme hakkını belirleyen dinlenilme hakkı, bilgi kaynaklarından yararlanma hakkı, idari işlemin oluşumuna katılma ve kendini temsil ettirebilme hakkı, ya idari işlemin metninde nedenlerin belirtilmesi ya da ilgilinin isteği üzerine, makul bir süre içinde, yazılı olarak bildirilmesi şeklinde yerine getirilecek olan idari işlemlerin nedenini öğrenebilme hakkı ve idari işlemin yazılı olarak tebliğinde ilgilinin başvurabileceği normal itiraz yolları ve sürelerinin belirtilmesi hakları yer almaktadır.¹⁵⁸

¹⁵⁷ Albregtse And Arendonk, s.48

¹⁵⁸ Gökbel, s.35

4.4 Mükellef Hakları Bildirgeleri

Yirminci yüzyılda insan haklarının başta anayasa olmak üzere olmak üzere pozitif hukukun konusu haline getirilmesi sonucunda sistematik bir şekilde düzenlenmeye, temel hakların korunması da sürekli gelişme gösteren bir misyon halini almıştır. İnsan hakları bakımından kurulan evrensel kurallar dizgesi, bütün uluslar arası antlaşmalarını ve bağlı iç hukuk sistemlerini uyum ödevi altına sokmuş ve iç hukukları temelden etkilemiştir.

İnsan haklarının anayasa ve uluslar arası sözleşmelerde yer alma süreci ve koruma mekanizmalarına, insan haklarının dinamik yapısı da eklenince, “insan hakları” üst başlığı altında, belirli haklara ve belirli özgürlüklere yer açılmaktadır. Bu süreç her geçen gün insan haklarının yeni ve daha spesifik başlıklar altında ele alınması ile devam etmektedir.¹⁵⁹

Bu evrim sürecinden vergi hukuku da etkilenmektedir. Vergi hukukunda yeni eğilim, birey hakkı- insan hakkı- yükümü hakkı kavramlarının ortak bir payda altında tartışılmasından yana olmaktadır. Vergi hukuku alanı içerisinde bireyi, vergi yükümlüsü bireyin hak ve özgürlüklerini, bireyin hak ve özgürlükleri olarak tanımlayabilir. Aynı şekilde insan hakkı bildirgelerini, vergi hukuku kapsamında anayasa ve uluslar arası sözleşmelerden geçerek vergi yükümlüsü bildirgeleri olarak ulusal hukuklara yansımaları görebiliriz. Nitekim insan hakları söylemi vergilendirilmiş kazanç kutsaldırdan, vergi ödeyen insanların haklarına yönelmiş, bir dizi ülke vergi mükelleflerinin haklarının korunmasını amaçlayan düzenlemeleri mükellef hakları bildirgelerine dönüştürmüştür.¹⁶⁰

Uluslararası alanda etkileri olan ya da ülke içerisinde tüm vatandaşlara haklar sağlayan anayasal nitelikte hak bildirge ya da şartlarının dışında bazı ülkeler kanun düzeyinde vergi mükelleflerine haklar sağlayan mükellef hakları bildirgelerini kabul etmişlerdir.

Mükellef hakları bildirgeleri yayımlandıkları ülkelerde değişik biçimlerde olabilmektedirler. Bazen vergi idareleri tarafından vergi mükellefleri ile ilgili işlemlerin yapılırken idarenin nasıl davranacağına ilişkin niyet bildirim biçiminde ve kanun gücü olmayan açıklamalar iken, bazen de önceden var olan vergi kanunlarının içerisinde çeşitli maddeler halinde konulmaktadır.

¹⁵⁹ Aslan, s.52

¹⁶⁰ Yaltı, s.43

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1988, 1996 ve 1998 yıllarında olmak üzere üç tane "mükellef hakları bildirgesi" kabul edilmiştir. Bildirgelerin temel özelliği, aynı birer kanun olmayıp İç Gelirler İdaresi Kodunun çeşitli maddelerinde değişiklik yapılmasıyla oluşturulmalarıdır. Dolayısıyla her bir mükellef hakları bildirgesi İç Gelirler Kodunda çeşitli değişiklikleri temsil etmektedir ve İç Gelirler Kodu içerisinde yer alan diğer maddelerle aynı etkiye sahip bulunmaktadır. 1 Nolu Bildirge ile vergi mükelleflerine denetim kotalarının yasaklanması, idarenin tebliğ hazırlama sürecine mükellef temsilcilerinin katılması, denetim usulü ile ilgili haklar, İç Gelirler İdaresinin mükellefe verdiği bilgilerin bağlayıcılığın sağlanması, mükelleflerin iç gelirler İdaresinin eylemlerinden korunmaları için "Mükellefe Yardım Düzeninin" kurulması, vergilerin tahsili ile ilgili güvenceleri genişletilmesi, mükellef hizmetleri ile mükellefe yardım sağlanması, hükümete karşı açılan davalarda masrafların karşılanması ve iç Gelirler İdaresi çalışanlarının yetkileri dışındaki davranışlarının sonucu olarak verilen zararlara karşı tazminat davası açma olanağı sağlanmıştır. 2 Nolu Bildirge ile İç Gelirler İdaresi içerisinde mükellefin şikayetlerini direk olarak İç gelirler İdaresi Başkanına rapor edecek olan ve kamu denetçisinin yerine geçen "Mükellef Avukatlığı" oluşturulmuş, mükellefe yardım düzeninde ve vergilerin tahsilatında iyileştirmeler yapılmış, beyannamelerin verilme zamanı ile ilgili haklar, evli çiftler için tanınan ortak beyanname verme kolaylıkları, üçüncü kişilerden alınan bilgilerin kullanılması ve korunması ile ilgili haklar, hükümete karşı açılacak davalarla ilgili yeni haklar ve genel tebliğlerin geriye yürüyemeyeceğine ilişkin kurallar yer almaktadır. 3 Nolu Bildirgede ise İç Gelirler İdaresi üzerinde yönetim ve kontrolün sağlanması için İç Gelirler İdaresi İzleme Kurulunun oluşturulması, İç Gelirler İdaresi üzerine yönetim sınırlandırmaları konulması, hükümet yetkililerinin İç Gelirler İdaresinin denetim yetkisine karışmalarının sınırlandırılması, performans yönetiminin sağlanması, vergi beyannamelerinin elektronik olarak doldurulmasının özendirilmesi, belirli mükelleflerin beyanname verme yükünden kurtarılarak vergi sistemi dışına alınması, tarhiyatın doğruluğunun kanıtlanması yükümlülüğünün İç Gelirler İdaresi üzerine kaydırılması, hükümete karşı açılacak davalarda mükellefleri cesaretlendirmek için daha fazla hükümler, ortak beyanname verilmesi durumunda beyannamenin doğruluğundan habersiz eşlerin korunması, usule ilişkin düzenlemeler, uzlaşma olanağı, mükellefin lehine olan bilgilerin daha fazla açıklanması, düşük gelirli

mükellefler için vergi konusunda bilgi ve hizmet sağlayacak klinik kurulması hakları sağlanmıştır.¹⁶¹

Mükellef hakları bildireleri temel odakları nedeniyle anayasal adaları ile aynı standardı taşımamaktadırlar. Bildirelerin hükümleri daha fazla mükellef hakkı sağlanmasına odaklanmıştır. Birinci mükellef hakları bildiresinde keyfiligin azaltılması, İç Gelirler İdaresinin işlem usullerinin iyileştirilmesi ve İç Gelirler İdaresini özellikle uzlaşma ve verginin ödenmesi ile ilgili konularda daha adil görünmesini sağlaması nedeniyle pozitif reformların söz konusu olduğu söylenebilir. İkinci bildiri daha çok birinci bildiriye sağlanan hakların iyileştirilmesi ile ilgilidir. Üçüncü bildirinin en önemli yönü ise uzlaşma önerilerinin "işletilmesinin" iyileştirilmesi ve beyannamelerin elektronik olarak doldurulmasının özendirilmesidir.¹⁶² Bildirelerde İç Gelirler İdaresinin yönetimi ile ilgili yetkilerin bir kısmının yöneticilerden alınması ile ilgili hükümler de söz konusudur. Bu tür mevzuat ikinci bildiriye Vergi Mükelleflerinin Avukatlığı Biriminin rapor verme gerekliliğinin getirilmesi ile başlamaktadır. Temel olarak rapor verme gerekliliği, idare içerisindeki güvenilirliği arttırmakta ve daha fazla açıklığa yol açmaktadır. Bununla birlikte rapor verme gerekliliği vergi idaresini savunma konumuna itmektedir. İç Gelirler İdaresi daha önceki raporlarda bildirilen sorun ve şikâyetleri açıklamak ve niçin bunlara karşı işlem yapılmadığının haklılığını göstermek zorundadır.¹⁶³

Mükellef hakları konusunda yasal koruma sağlayan diğer bir bildire de İspanya Mükellef Hakları Bildiresidir. İspanya, idarenin faaliyetlerine ilişkin usul kurallarını düzenleyen gelişmiş usul kanunlarına sahip olmasına rağmen 26 Şubat 1998 tarihli ve 1998 / 1 sayılı kanun ile vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki ilişkileri düzenleyerek vergi mükelleflerine hakları sağlamıştır. Kanunun en güçlü noktası vergi mükellefleri için ilkelerin ilanı ya da belirtilmesi değil, kanun anlamında vergi mükelleflerinin yargı yoluna gitmeden önce güvenle başvurabilecekleri bir kaynak olmasıdır. Söz konusu kanunun özellikleri¹⁶⁴; Vergi mükellefleri tarafından direk olarak kullanılabilir, İspanya'nın tüm mülki sınırları içerisinde, otonomiye sahip bölgelerde ve yerel yönetimlerin yetki alanlarında da geçerli, yükümlülükleri kapsamayıp, yalnızca hak ve garantileri kapsayan, daha önce İspanya vergi

¹⁶¹ Abe Greenbaum, "United States Taxpayer Bills Of Rights 1,2 And 3: A Path To The Future Or Old Wine In New Bootles" Taxpayers' Rights An International Perspective, (Editör Duncan Bentley), Adelaide, Hyde Park Press, 1998, s. 348

¹⁶² Gerçek, s.129

¹⁶³ Greenbaum, s.350

¹⁶⁴ Francisco Iglesias Perez, "Taxpayer Bill of Rights", European Taxation, July 1998, IBDF, s. 237-238

kanunlarında var olan hak ve garantiler iyileştirilerek ve yeni haklar sağlanarak çifte güçlendirme sağlayan kanun olmasıdır.

Mükellef hakları konusunda bildirelere sahip olan ülkelerdeki bildirelerin tamamı vergi mükelleflerine yasal koruma sağlamamaktadır. Mükellef hakları bildirelerinin bir kısmı yalnızca vergi idaresinin mükellef haklarını ifadesinden ibarettir. Bu tür bildireler bir anlamda vergi idarelerine vergi kanunlarını uygularken kılavuzluk yapmaktadır. Vergi mükellefleri açısından ise niyet ifadesinin dışında herhangi bir koruma sağlamamaktadırlar. Çünkü vergi idareleri ve hükümetler kendileri için hazırlanan kılavuzlarda esnekliğin olmasını ve yetkilerinin bulunmasını istemektedirler.¹⁶⁵

Bununla birlikte kanuni koruma sağlayan bildirelerle mükelleflere tanınan hakları bazı ülkelerde vergi kanunları içerisinde ayrıntılı olarak da bulunabilmektedir. Örneğin, Almanya'da vergi usulünü düzenleyen kanunun içerisinde, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki mükellef hakları bildirelerinde ifade edilen hakların hemen hemen hepsi bulunmaktadır.¹⁶⁶

Dünyada mükellef hakları bildirelerinin yayınlanması son yirmi sene içinde gerçekleşmeye başlayan bir yaklaşımdır. Örneğin , Kanada (Declaration of Taxpayer's Rights/ Mükellef Hakları Bildirisi-1985), Fransa (Taxpayer Charter/ Mükellef Hakları Şartı-1987), Yeni Zelanda (Statement of Principles- İlkeler Bildirisi-1986), İngiltere (Taxpayer Charter/ Mükellef Hakları Şartı -1986), Amerika Birleşik Devletleri (Taxpayer Bill of Rights / Mükellef Hakları Yasası-1988) gibi ülkeler bu sürecin öncüleri konumunda ülkelerdir.¹⁶⁷

Ülkemizde mükellef hakları bildireği ilk olarak 2006 yılının Mart ayında mükellef hakları bildireği başlığı altında Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca kamuoyuna duyurularak web sitesinde ilan edilmiştir. Böylece ülkemizde mükellef haklarına dair bildireleri yayınlayan ülkelere biri olmuştur.

¹⁶⁵ Bentley, Classifying Taxpayers' Rights, s. 27

¹⁶⁶ Gökbel, s.42

¹⁶⁷ Sevil ŞİN, "Avrupa Birliği Ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları", İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2005-17, İstanbul, 2005, s. 240- 255

4.5 İdareden Doğan Kaynaklar

Vergilerin yasallığı ilkesi yürütme organının vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olarak düzenleme yetkisini kullanabilmesi ancak anayasal dayanak bulunduğu takdirde söz konusu olabilmektedir. Vergi kanunları aynı ilkenin sonucu ayrıntılı hükümler taşırlar. Ancak bu durum kanun koyucunun her konuyu bütün ayrıntıları ile düzenleyebileceği anlamına gelmemektedir. Vergi kanunları ile vergilemenin temel öğeleri belirlenerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verilebilmektedir. Yürütme organı düzenleyici işlemleri bakanlar kurulu kararı, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, özelge, genelge, genel yazılar gibi işlemler yaparak kullanmaktadır.¹⁶⁸

Yürütme organının bu gibi işlemleri vergi mükelleflerine haklar sağlayabilmektedir. Ancak yürütme organı tarafından vergi mükelleflerine sağlanan haklar yasama yoluyla kanunlaştırılarak ikinci derece yasal haklar sınıfı içerisine alınabilirler. İkinci derece yasal haklara ileride değinilecektir.

Yürütme organı vergi mükelleflerine idari olarak hak sağlayabileceği durumlarda idari korumayı kanuni korumaya tercih etmektedir. Bunun temel nedeni idari olarak verilen hakların daha esnek olmasıdır. Esneklik hakların idare tarafından daha kısa ve basit bir süreci gerektirmesi ve hakların ortadan kaldırılmasının da aynı şekilde kolay olmasıdır. Örneğin, Avustralya'da avukatlarla müşterileri arasındaki iletişimin gizliliği ile ilgili olarak yasal haklar söz konusudur. Avustralya Vergi İdaresi yasal olarak var olan bu hakkı "Anglo Sakson" (Common Law) hukuk sisteminde olası olabilecek belgeleri ve muhasebecileri de kapsayacak biçimde kişileri de içine alarak genişletmektedir.¹⁶⁹

Yürütme organından kaynaklanan mükellef hakları mükellefin vergi kanunlarına uyumunun artmasına yardımcı olmaktadır. Bu özellikle vergi mükellefleri için özelgelerde söz konusu olmaktadır. Özelgelerin vergi sistemine alınmasının nedenlerinden bir tanesi mükelleflerin uyumunun sağlanmasıdır. Yürütme organından kaynaklanan hakların esnekliği, değişikliklerin çok sık olduğu vergi konularında oldukça faydalı olmaktadır. Hakları asıl vergi

¹⁶⁸ Çağan, s.120-130

¹⁶⁹ Bentley, Classifying Taxpayers' Rights, s. 28

kanunlarının güncel taleplerine uygun olarak değiştirmek olanaklı olmaktadır. İdari haklar aynı zamanda hakların ve imtiyazların uygulanmasında da esneklerdir.¹⁷⁰

Yürütme organının tasarruflarından doğan idari haklar, mükellef haklarının kanuni haklar olarak vergi sistemi içerisine alınmalarına da öncülük edebilirler. Örneğin, vergi mükelleflerine bireysel olarak verilen özeldeler (muktezalar) daha sonraları vergi idaresinin parçası haline gelmektedirler. Bu sürecin mantıksal sonucu özeldelerde belirtilenen görüşün yasal olarak tanınmasıdır. Birçok ülke bu süreci izlemektedir. Bu konuda ilginç bir örnek Hollanda uygulamasıdır; vergi idaresi tarafından yapılan yazılı açıklamalar mahkemeler tarafından "meşru beklentiler" kavramı içerisinde değerlendirilerek vergi idaresini bağlayıcı nitelikte sayılmakta ve mükelleflerin bunlara dayanarak hata yapması var olan yasalarla çelişmemektedir.¹⁷¹

Vergi mükelleflerinin çoğunluğu için idari haklar, vergi idareleri ile günlük bağlantıları sırasında etkin koruma sağlamaktadırlar. Mükelleflerin idari haklar yoluyla vergi idaresi ile olan anlaşmazlıkları çözümlemesi kolaylaşmaktadır. Ayrıca vergi sistemi içerisinde mükelleflerle olan anlaşmazlıkların fazlalaşması oranında idari olarak verilen haklar genişlemektedir. İdari hakların genişletilmesi daha çok anlaşmazlığın vergi idaresi içerisinde çözümlenerek vergi mükelleflerinin daha az vergi yargısına gitmek zorunda kalmasını sağlamaktadır. Hizmet merkezli vergi çevresi içerisinde olan mükellefler vergi idaresi ile olan anlaşmazlıklarının sonuçlarında da memnun kalmaktadırlar. Vergi mükelleflerinin vergi sistemi ile ilgili memnuniyeti vergi kanunlarına uyumu da sağlamaktadır. Bu sonuç yürütme organından doğan hakların vergi idareleri için vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadelede önemli bir silah olmaktadır.¹⁷²

Yürütme organı tarafından sağlanan diğer idari haklar ise etkin olarak kanunlaştırılmayan ve idari sürecin içerisinde yol gösterici olarak verilen haklardır. Bu hakların çoğu "mükellef hakları şartları"nda bulunmaktadır. İdare tarafından beyan edilen "mükellef hakları şartları" kanuni olarak ya da idari olarak sağlanan hakları ve aynı zamanda gerçek anlamda uygulanamayan, mükellef tarafından sahip olunan hakların ifadelerini içermektedir. Örneğin, Kanada Mükellef Hakları Deklarasyonu, (Declaration Taxpayer

¹⁷⁰ Gökbel, s.43

¹⁷¹ Bentley, Classifying Taxpayers' Rights, s.30

¹⁷² Gökbel, s.44

Rights) belge olarak herhangi bir kanuni statüsü olmamasına rağmen, vergi idaresinin mükelleflere karşı davranışlarında pratikte oldukça yararlı olmaktadır. Deklarasyon, vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile gelir vergisi konusundaki ilişkilerinde, Gelir Vergisi Kanunu ile ilgili tam ve doğru bilgi alma haklarının olduğunu, aksine bir kanıt olmadıkça iyi niyetli, kibar ve tahmin edilebilir biçimde davranılmasını isteme haklarının olduğunu beyan etmektedir. Bununla birlikte, vergi mükellefleri bilgi alma haklarını, vergi idaresince hazırlanan broşür, kılavuz gibi belgelerden yararlanarak kullandığında, bunlardan kaynaklanan hatalı bilgilerden dolayı yanlışlık yapılması durumu Kanada mahkemelerince Hollanda'da olduğu gibi geniş kapsamlı olarak "Meşru Beklentiler" ilkesi ile değerlendirilmemektedir.¹⁷³

İdari alanda vergi idaresi çalışanlarının kendilerine verilen yetkileri karar alırken kullanmaları oldukça önemli bir konudur. Kanun karar alma yetkisini devrettiğinde, genellikle kararın nasıl alınacağı işlem yönergeleri yoluyla ya da idari usulün standart ilkelerine dayanılarak gösterilmektedir. Bununla birlikte idari bir karar doğası gereği takdiridir ve bireysel vergi mükellefinin özel koşullarına bağlı olarak alınmaktadır. Genellikle vergi idareleri kararların nasıl alınacağı ve takdir yetkisinin kullanılması sırasında hangi faktörlerin dikkate alınacağını gösteren işlem yönergelerini yayımlamamaktadırlar. Vergi idarelerinin vergi mükellefleri ile ilgili aldıkları kararlar arasında çok sayıda takdir yetkisini içeren kararlar söz konusudur. Örneğin vergi suçlarının unsurlarının belirlenmesi, vergi denetiminin ne zaman uygulanacağı, aynı mükellefin hangi sıklıklarla denetim kapsamına alınacağı gibi konular geniş biçimde takdir yetkisini içermektedir. Bunları düzenleyen idari işlem yönergeleri mükellefe haklar sağlayan ikinci derece idari haklar arasında yer almaktadır. Bu nedenle idari işlem yönergelerinin yalnızca vergi idaresi çalışanlarına yönelik yayınlanmaması aynı zamanda vergi mükellefleri tarafından da içeriklerinin bilinmesi vergi mükelleflerinin korunması açısından oldukça önemli olmaktadır.¹⁷⁴

İdare tarafından sağlanan bu tür haklar vergi idaresi sürecinde belirliliğin sağlanması ve iyi bir düzenin oluşturulması için oldukça önemlidir. Bu haklar tamamen vergi idarelerinin işlerini nasıl iyi yapacaklarına ilişkindir. Vergi idarelerinin geniş takdir yetkisine sahip olmaları sistem ve vergi usulü ile ilgili rollerini mükelleflerin günlük hayatlarına kapsamlı olarak taşımaktadırlar. Vergi idarelerinin yüksek standartları yakalayabilmeleri için kalite

¹⁷³ Gökbel, s.45

¹⁷⁴ Bentley, Classifying Taxpayers' Rights, s.31

kontrolü ölçülerine konu olmaları gerekmektedir. İkinci derecede yer alan idari mükellef haklan vergi idarelerine bu olanağı sağlamaktadır. Bu tür mükellef haklan vergi sistemi içerisinde bağımsız kamu denetçilerinin olduğu yerlerde idare tarafından sağlanan temel haklara yakınlaşmaktadırlar.¹⁷⁵

¹⁷⁵ Bentley, Classifying Taxpayers' Rights, s.32

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

5. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI

Mükellefler hakları insan haklarının yeni bir türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu manada tanımlanması ve sınıflandırılmasında en çok kullanılan çerçevede küresel hak, insan hakkı çerçevesidir.¹⁷⁶

Mükellefler hakları bağlı oldukları vergi sistemlerine göre farklılıklar göstermektedir. Hakların sınıflandırılmasına etki eden ana faktör hakların uygulanma mekanizması olmaktadır. Hakların sağlandığı kaynağa göre sınıflandırma yapılabileceği gibi, hakların uygulandığı sürelerle bağlı olarak da sınıflandırma yapılabilir. Bir takım haklar hukuk devletinin temel ilkelerinden kaynaklanmaktadır ve hukuk devletinin özellikleri içerisinde yer almaktadır. Hakkı sağlayan kaynak çoğunlukla birden fazla olmaktadır. Örneğin, idarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı yoluna başvurma hakkı anayasa, kanun gibi kanuni kaynaklarla sağlanabileceği gibi, idari kaynaklarla da bu hak belirginleştirilebilmektedir. Bu nedenle her hangi bir mükellefler hakkının mutlak olarak her hangi bir sınıfın içerisinde yer aldığı söyleyebilmek olanaklı değildir.¹⁷⁷

Mükellefler hakları iki temel gruba ayrılabilir. “Temel haklar” (genel haklar) olarak da isimlendirilen birinci gruptaki haklar, vergi kanunlarının uygunluğu, temel işleyişi ve geçerliliği ile ilgili mükelleflerin görmek istedikleri doğruluk ve etkinliği içerirler. Bu haklar vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkilerde ortaya çıkarlar. “İkincil haklar” (özel haklar) olarak da isimlendirilen diğer gruptaki haklar ise, vergi kanunlarındaki özel durumlar, işlemler ve uygulamalar ile ilgilidir. Bu haklar vergi kanunlarının uygulanmasında esas alınacak usul sürecine yoğunlaşırlar.¹⁷⁸

5.1. Temel Haklar

Temel haklardan, tüm mükelleflerin sahip oldukları haklar anlaşılır. Genel haklar arasında herhangi bir öncelik ve hiyerarşi olmayıp, tüm mükelleflere vergi kanunlarının uygunluğu, işleyişi ve geçerliliği sırasında güvence sağlamaktadırlar.

¹⁷⁶ Gerçek, s.131

¹⁷⁷ Gökbel, s.46

¹⁷⁸ Gerçek, s.133

5.1.1 Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Bu hakkın anlamı, vergi idaresinin mükelleflere saygılı ve nezaket kuralları içerisinde davranması, yetkisini tarafsız ve adil kullanması gerekliliğini ifade etmektedir. Buna göre, vergi kanunlarının uygulanmasında mükelleflere karşı adil, eşit ve tutarlı davranılarak vergilerin hesaplanmasında onların özel durumları da dikkate alınmaktadır.¹⁷⁹ Mükelleflerin karşılaştıkları sorunların çözümü için yardım talep etmeleri veya şikâyetlerini dile getirmeleri durumunda, bunlar belirlenen hizmet standartları çerçevesinde hızlı ve adil bir şekilde çözümlenmektedir.

Bu hak çerçevesinde, mükellefle muhatap olan vergi idaresi ajanının adını ve telefonunu vermesi gerekmekte, mükellefin sorusuna anında cevap veremediğinde mükellefin telefonu alınarak konu araştırılmakta ve en kısa sürede bilgi verilmektedir. Vergi idaresi, varsa hatalarından dolayı mükelleflerden özür dilemekte ve bunlar belirlenen standartlar çerçevesinde düzeltilmektedir. Mükelleflerin vergi idaresinden yardım talep etmeleri durumunda; vergi idaresi tarafından mükelleflere vergi yükümlülükleri ve haklarıyla ilgili ücretsiz görüş, bilgi ve yardım verilmektedir. Vergi idaresi tarafından verilen yazılı veya sözlü görüşler açık, tam, doğru ve tutarlı iken, basılı yayımlar ise kolay anlaşılabilir ve her zaman ulaşılabilir nitelikte olmaktadır.¹⁸⁰

5.1.2. Bilgi Alma Hakkı

Literatürümüzde bilgi edinme hakkı olarak da geçen bilgi alma hakkı, başta temel hak ve hürriyetler olmak üzere demokratik hukuk devletinin, yönetimde demokrasinin yada demokratik yönetimin bir çok ilkesi ile doğrudan ilişkili olup esas itibari ile idarenin işlemleri tutum ve davranışları hakkında kişilerin bilgilenmesi ihtiyacından doğmuştur. Düşünce özgürlüğünün temeli de her türlü bilginin edinilmesi konusunda bir sıkıntının insanın etrafında

¹⁷⁹ IRS, “**Your Rights as a Taxpayer**”, Publication 1 (Rev. April 2005), <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>, (erişim tarihi :18.05.2007), s.1

¹⁸⁰ Gerçek, s.134

bulunmamasıdır. İşte bu yüzden hem vergi hukuku hemde insan hakları hukuku açısından bilgi alma hakkı hayati önemde bir konudur.¹⁸¹

Vergi mükellefleri vergi sisteminin işleyişi ve vergilerinin tarh edilmesi konusunda güncel bilgileri elde etme hakkına sahiptirler. Mükellefler ayrıca, başvuru hakları da dahil olmak üzere, tüm hakları konusunda bilgilendirilme hakkına da sahiptirler. Tüm mükellefler kendilerine sağlanan bilginin, vergilemeyle ilgili karmaşık durumların açıklanmasını ve böylece kendi vergi meselelerini daha iyi anlamalarına imkan tanınmasını beklerler.¹⁸² Bilgi alma hakkı, vergi mükelleflerinin, kendileri hakkında vergi idaresinde bulunan bilgilerin talep edilebilmesini de kapsar. Eğer vergi idaresindeki bilgiler yanlış ise mükellefler bunların düzeltilmesini de talep edebilirler.¹⁸³

Bilgi alma hakkı, yönetimde açıklık ve belirlilik ilkesi ile yakın ilişki içerisindedir. İdarede açıklık ilkesi kabaca yönetimin herkes tarafında görülebilmesi demektir. İdareden bilgi alınması hakkı çok sayıda ülkede bir çok nedenle yasama yoluyla tanınmaktadır. Bu nedenler, karar verme sürecini dikkate alarak bilgiye ulaşmak demokratik toplumlar için bir merkez durumundadır; idare ve kurumlarının tüm bilgileri ellerinde bulundurmaları durumunda güvenilir olmaları gereği yerine getirilemez, bireylerin idarenin kendileri ile ilgili hangi bilgilere sahip olduğunu bilmeleri usulde yapılan hataların düzeltilmesi için gereklidir; bireylerin söz konusu bilgilere ulaşmaları aynı zamanda kendileri için daha doğru kararlar almalarını sağlayacaktır, karar alma sürecinin bilinmesi, bu sürecin daha sonra gözden geçirilerek iyileştirilmesini sağlamaktadır.¹⁸⁴

Vergi mükellefleri açısından bilgi alma hakkı hem vergi sistemini idare eden tüm kurallara ilişkin olmakta ve hem de mükellefin kendisini ilgilendiren kişisel bilgilere ilişkin olmaktadır. Vergi mükellefleri vergi sistemlerinin işletilmesi ve kendi vergilerinin tarh edilmesi ile ilgili her türlü güncelleştirilmiş bilgileri alma hakkına sahiptirler¹³⁴. Vergi mükellefleri açısından bilgi alma hakkının en önemli yönü vergileme ile ilgili durumlarının belirginleşmesidir.

¹⁸¹ Yüksel HIZ ve Zekeriya YILMAZ, “**Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı**”, 1. baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2004, s.39

¹⁸² OECD, “**Taxpayers’ Rights and Obligations–Practice Note**”, <http://www1.oecd.org/daf/FSM/gap002.html>, (erişim tarihi : 14.04.2007), 2001, s. 6-4

¹⁸³ Gerçek, s.134

¹⁸⁴ OECD, Taxpayers' Rights And Obligations, s.13

Mükelleflerin bilgi alma hakları iki biçimde gerçekleşmektedir. Birinci olarak vergileme ile ilgili kuralların yayınlanması ilkesinin dışında, vergi idareleri vergi kanunlarını uygularken kanunları nasıl uygulayacaklarına ilişkin yorumlarını tüm vergi mükelleflerine yönelik olarak genel tebliğler vasıtasıyla ya da mükelleflerin istemlerine dayanarak özelgeler yoluyla gerçekleştirmektedir. Genel tebliğler, genel olarak düzenleyici yönetsel işlem niteliğinde olmakla birlikte, kanunun verdiği yetkiye dayanarak çıkarılmışlarsa hem vergi mükellefleri hem de vergi idareleri açısından bağlayıcılıkları söz konusudur. Vergi idaresi için yönetsel emir olarak çıkarılan genel tebliğler ise, yerlerini başka bir genel tebliğ alıcaya kadar vergi idareleri için bağlayıcı olurken, mükellefler açısından ise sadece bilgilendirme amacını taşımaktadır. Özelgeler ise mükelleflerin yapacakları işlemlerin vergileme açısından sonuçlarını önceden görebilmelerini sağlayan bilgi alma yollarından birisidir. Özelgeler, vergi idaresinin mükellefe yönelik olarak belli bir işlem için vergi kanunlarının nasıl yorumladığının ifadesi olarak da tanımlanabilir. Mükelleflerin özelgeler yoluyla bilgi alma haklarının içeriği çeşitli ülkelerde ne kadar sıklıkla kullanıldığına, her hangi bir kanuni düzenlemeye dayanıp dayanmadığına, hangi koşulların varlığı halinde istenebileceği, hangi koşullarda vergi idaresi tarafından ret edilebileceği, kimden istenebileceği, hangi biçimde istenebileceği, bağlayıcı olup olmadığı ve bağlayıcılığının sınırları, özelgelere karşı dava açılıp açılmayacağı, elde edilebilme süreleri, elde edilme karşılığında ücret ödenip ödenmeyeceği, yayınlanan özelgelerle yayınlanmayan özelgeler arasında bağlayıcılığa ilişkin nitelik farkının olup olmadığı gibi özelliklere bağlı olarak değişmektedir.¹⁸⁵

İkinci olarak, mükelleflerin vergi idaresinin kendileri ile ilgili yaptıkları işlemlere ilişkin bilgileri öğrenme hakları söz konusudur. Örneğin hakkında vergi tarhiyatı yapılan vergi mükellefi, tarhiyatın yapılmasına neden olan bilgileri ve tarhiyata karşı kendisine sağlanan başvuru haklarını bilme hakkına sahip olmasıdır. Başka deyişle, bilgi alma, idarenin yaptığı işleme temel alınan nedenlerin belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde, vergi mükelleflerine karşı görüş bildirme olanağı sağlama amacına yöneliktir. Bu anlamda bilgi alma hakkı başlıca iki kesimden oluşmaktadır. Birincisi, ilgilinin hakkında işlem yapılacağından asgari düzeyde bilgi verilerek haberdar edilmesidir. Bu daha çok yönetimin bilgi verme ödevi biçimindedir. İkincisi, gerçek anlamda bilgi alma hakkı ile ilgilidir. Hakkında işlem yapılacağı öğrenen kişi savunma yapabilmek amacıyla bilgi isteyebilmektedir. Vergi hukuku açısından mükellef

¹⁸⁵ Gökbel, s.48

hakkında işlem yapılmadan önce mükellefin bilgilendirilmesi yapılan işlemin türüne ve vergi sistemlerine göre farklılıklar gösterebilir. Örneğin, mükellef hakkında yapılan tespitlere dayanarak tarhiyat yapılması ve vergi cezası kesilmesi için mükellefe önceden bilgi verilmesi gerekmemektedir. Ancak tarhiyat ya da ceza kesildikten sonra bunların tebliğ edilmesi sırasında mükellefe savunma haklarını ve yapılan işlemin gerekçelerini gösteren bilgiler verilmektedir.¹⁸⁶

Mükelleflerin bilgi alma haklarının yerine getirilme biçimlerinden biriside vergi idaresinin kendi tasarruflarıyla vergi uygulamaları ile ilgili olarak, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini kolaylaştırmak, haklarını ilan etmek ve kendi hizmet anlayışlarını mükelleflere bildirmek için açıklayıcı yayınlar yapmasıdır.¹⁸⁷

Mükelleflerin bilgi alma hakkının yerine getirilebilmesi için vergi idareleri vergileme süreci, denetim ve takibat süreci, yargılama süreci ve mükellef hakları ile ilgili çeşitli yayınlar, broşürler, tebliğler, bildirgeler v.b. yayınlamakta veya internet aracılığıyla ve ücretsiz telefon hatlarıyla bunlar hakkında bilgi vermektedir. Ayrıca, mükellefler hakkında bir işlem yapılması veya mükelleflerin bilgi talep etmesi durumunda da mükelleflere doğru ve güncel bilgi sunulmaktadır.

Mükelleflerin bilgi alma hakkı ile ilgili OECD ülkelerindeki vergi idarelerin yapmış oldukları yasal düzenlemeler ve uygulamalar ile ilgili yayınlar ve benzeri araçların kullanımı konusunda bir karşılaştırmalı inceleme yapıldığında, bilgilendirilme hakkı ile ilgili durum Tablo 1’de verilmiştir.¹⁸⁸

Tablo 2
OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde Kullanılan Araçlar

Ülke	Vergi Sistemi ile İlgili Yayın, Rehber ve Kılavuzlar					İnternetle Sunulan Bilgi	Ücretsiz Telefon Bağlantısı
	Beyanname Düzenleme Kılavuzu	Vergi Avantajları Rehberi	Genel Yayınlar	Okullarda Özel Materyaller	Vergilerin Harcanması ile İlgili Yayınlar		

¹⁸⁶ Tekin AKILLIOĞLU, “Yönetim Önünde Savunma Hakları” 1. Baskı, Ankara, Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 1995, s.58-59

¹⁸⁷ Gökbel, s.49

¹⁸⁸ Gerçek, s.135

ABD	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Almanya	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Yok
Avustralya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Avusturya	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Belçika	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Danimarka	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
Finlandiya	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Fransa	Var	Var	Var	Ders Var	Var	Var	Yok
Hollanda	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
İngiltere	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
İrlanda	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
İspanya	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Var
İsveç	Var	Var	Var	Ders Var	Var	Var	Yok
İsviçre	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
İtalya	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Japonya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
Kanada	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var
Norveç	Var	Var	Var	Yok	Bazı Yerel İdareler	Var	Yok
Portekiz	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Yok
Yeni Zelanda	Var	Var	Var	Ders Var	Var	Var	Yok
Yunanistan	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
TÜRKİYE	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok

Kaynak : GORANOVİĆ P., “Taxpayers’ Rights and Tax Administration in Montenegro”, s. 3
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf> (erişim tarihi 15.04.2005);
 OECD, “Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series”, 2004,
<http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf> (erişim tarihi: 18.04.2005); (Aktaran: Gerçek, s.135)

5.1.3 Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı

Mükellefler hakkında yapılan işlemler vergi idaresi ile mükellefler arasında uyuşmazlık konusu olduğu zaman, bu uyuşmazlıkların vergi idaresi içerisinde çözümlenebilmesi için, vergi mükelleflerine vergi idaresine kararın gözden geçirilmesi için başvuru hakkı tanınması gerekmektedir. İdarenin vermiş olduğu kararların gözden geçirmesinin istenmesi idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlığın barışçıl yollardan çözümlenmesi anlamına gelmektedir.¹⁸⁹

Mükelleflere vergi idaresinin kendileri ile ilgili almış olduğu kararın gözden geçirilmesini isteme hakkı aynı zamanda mükellef açısından idare önünde savunma hakkını oluşturmaktadır. Savunma hakkı, idarenin yaptığı bir işleme muhatap olan bir kimsenin kendisine yöneltilen itham konusunda ön bilgi almasını, bundan hareketle kendi açıklamalarını ve haklılık savlarını sunabilme olanağını ifade eder. Savunma hakkı kavramını savunma hakları olarak çoğul kullanımı olduğu gibi, dinlenilme hakkı deyimini de kullanılmaktadır.¹⁹⁰

Vergi mükelleflerinin çıkarları ile kamu yararının dengelenebilmesi ancak idarenin işlem yapmak için ya da işlem yaparak yöneldiği kişiye kendi görüşünü açıklayabilme olanağı vermesi ile mümkündür. Bu yalnızca takdir yetkisinin kullanıldığı işlerde değil, öncelikle bağlı yetkinin kullanıldığı işlerde geçerlidir.

Vergi idaresinin kendilerine yönelmesinin sonucu olarak, mükellefler idarenin hukuki Müdahalesine karşı kendilerini hazırlayabilmeli, tek yanlı olarak emir ve zorlama sürprizi ile karşı karşıya bırakılmamalıdır. Vergi mevzuatının oldukça karmaşık olduğu dikkate alındığında yapılan işlemlerin vergi idaresi çalışanlarının yanlış yorumlarından kaynaklanmasının önüne geçilmesi için vergi mükelleflerinin idare önünde dinlenilmesinin önemi daha kolay anlaşılmaktadır.

Mükellefle ilgili olan işlemin yapılmasının idarenin takdir yetkisine yer vermeyecek biçimde zorunlu ve ya gerekli olduğu durumlarda, bu gerekliliğin gerçek olması aranır.

¹⁸⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.172

¹⁹⁰ Gökbel, s.49

İşlemin gerçekliğinin saptanmasının en iyi yolu idari işlemin yöneldiği vergi mükellefini dinleme, bu konudaki itirazların dikkate alarak karar vermektir.¹⁹¹

Vergi mükelleflerinin, idarenin almış olduğu kararların gözden geçirilmesini isteme hakkı, söz konusu kararlarla ilgili olarak yargı organlarına başvurma hakkım ortadan kaldırmamaktadır. Mükellefler yargı yoluna idareye başvurmadan önce ve ya idareye başvurduktan sonra da gidebilirler¹⁹²

5.1.4. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Gizlilik ve bağımsızlık, özel yaşamın temel öğeleridir. Özel yaşam bireyin, “dingin ve rahat bırakılma hakkı”na sahip olduğu kendine özgü alanıdır. Vergi idaresinin vergileme ile ilgili bilgi toplama, arama, alıkoyma ve vergi denetimi gibi işlemleri vergi mükelleflerinin özel hayatını yakından ilgilendirmektedir.

Özel hayatın gizliliği hakkı, vergi idaresi tarafından mükellefin evine ve işyerine girilerek özel hayatına müdahale edilmesini sıkı kurallara bağlamaktadır. Vergi mükellefleri vergi idaresinin gereksiz biçimde özel hayatlarına müdahale etmemesini bekleme hakkına sahiptirler. Uygulamada bu durum, mükelleflerin evlerini makul olmayan ve şüphe doğurmayan sebeplerle aranmaktan ve vergi borcunun doğru miktarını belirlemek için yerinde olmayan bilgi taleplerinde bulunmaktan kaçınmak olarak yorumlanır.¹⁹³

Bireylerin özel hayatı, ailevi hayatları, konutları ve haberleşmelerini kapsamaktadır. Bu nedenle, bireylerin özel ve ailevi hayatının korunması için "kişinin kendisine ve eşyasına ilişkin kayıtlamalar", "konut dokunulmazlığı" ve "haberleşme özgürlüğü" gibi araçlar geliştirilmiştir.

Konut, bireye serbestlik sağlayan asgari alanı oluşturur. Gizliliğin korunması yanında kişi güvenliği ile mülkiyeti de güvence altına almaktadır. Birey ya da aile yaşamının korunmasında temel öğe olan konut serbestçe seçilir; dokunulmazlık özelliğiyle kişilerin özel

¹⁹¹ Akıllıoğlu, s.94

¹⁹² Gökbel, s.50

¹⁹³ Gerçek, s.136

"yuvası" ya da "kalesi" olarak adlandırılabilir. Dokunulmazlık, başkasının konutuna girme, arama yapma ve buradaki eşyaya el koyma yasaklarını da kapsamına almaktadır.

Haberleşme özgürlüğü de özel hayatın gizliliği hakkı içerisinde değerlendirilmektedir. Haberleşmede ilke, hak öznesinin dilediği kimselerle dilediği biçimde haberleşmesinin engellenmemesi ve bu haberleşmelerin, ilgililerin izin ve onayı olmadan, üçüncü kişilerin algı ve müdahalesinden korunmasıdır.

Vergi idaresinin, özellikle vergilerin mükelleflerin beyanı üzerine tarh edildiği vergi sistemlerinde verginin doğru miktarının tarh edilip edilmediğini belirlemek için bilgi toplama zorunluluğu vardır. Mükelleflerin beyanları ve beyanlarına esas teşkil eden defter ve belgeleri ile sağladıkları bilgilere ek olarak, mükelleflerin ve mükelleflerle ilgili olarak üçüncü kişilerin ikametgâhlarında ve işyerlerinde arama yapılması ve arama sonucu vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunan bazı defter ve belgeler ile eşyaya el konulması gerekebilmektedir. Vergi idaresinin bu yetkisinin vergi mükelleflerinin "özel hayatların gizliliği" hakları ile direk ilgili olması vergi sistemleri içerisinde sıkı sınırlandırmalara konu olmasına neden olmaktadır. Ayrıca arama ve alıkoyma yetkisine son çare olarak başvurulması gerekmektedir.

Vergi mükellefleri açısından arama ve alıkoyma yetkisi karşısında "özel hayatın gizliliği" hakkının içeriği, söz konusu yetkinin kapsamı ile ilgilidir. Vergi idaresi arama yapmak için arama emrine gereksinimi olup olmadığı, aranmanın ikametgâhın yanı sıra işyerlerini de kapsayıp kapsamadığı, arama yapmak için mükellefin bilgilendirilmesinin ve arama konusunda makul neden gösterilip gösterilmediği, mükellefin onayının gerekip gerekmediği, aramanın belirli zaman aralığıyla sınırlı olup olmadığı yetkinin kapsamını ve vergi mükellefinin sahip olduğu hakkın içeriğini belirler.

Bütün vergi mükelleflerin vergi idaresinin gereksiz biçimde özel hayatlarını işgal etmemelerini bekleme hakkı olarak da ifade edilen bu hak, uygulamada kendi ikametgâhı yada işyerinde makul olmayan arama ve ödenecek verginin doğru miktarının tespiti ile ilgili olmayan bilgi isteğinden kaçınma olarak da yorumlanmaktadır.

Mükellefin gizlilik hakkının sınırlan içerisinde yer alan diğer bir konu, vergi mükellefleri ile avukat, mali müşavir ve muhasebeci gibi meslek mensupları arasındaki

iletişimle ilgilidir. Mesleki gizlilik hakkının içeriği, kapsadığı kişiler, konular ve kaynaklarına bağlı olarak belirlenmektedir.¹⁹⁴

Bazı farklılıklar olmakla birlikte, OECD ülkelerinin genelinde vergi soruşturması ve bilgi edinilmesi sırasında, vergi idaresi görevlisinin bir mükellefin işyerine veya evine girmesinde çok katı kurallar vardır. Bazı ülkelerde, bir vergi mükellefine yapılacak ziyaret için onun rızası gerektirirken, birçok ülkede mükellefine evine girmek için genellikle yetkili makamlarca imzalanmış özel izin belgesi gerekmektedir. Tablo 2’de, OECD ülkelerinde mükelleflerin evine ve işyerine girebilme ve arama yapabilme durumu ile belgelere el koyma imkânı açısından özel hayatın gizliliği hakkının karşılaştırılması yapılmıştır.

Tablo 2.
OECD Ülkelerinde Özel Hayatın Gizliliğine Uyulma Durumu

Ülke	İşyerine ve Konuta Girebilme		Aramada Yetki Belgesi (Arama İzni) Gereksinimi		Belgelere El Koyma	
	İşyeri	Konut	İşyeri	Konut	Sınırlama	Arama İzni İhtiyacı
ABD	Mükellefin rızası veya Mahkeme kararı gerekli		Var	Var	Vergi suçu	Var
Almanya	Serbest	Serbest	Soruşturma davası için		Ceza davası	Var
Avustralya	Serbest	Serbest	Yok, Sadece sahtekarlık davasında kullanılabilir		Sadece arama iznine bağlı olarak belgelere el konulabilir	
Avusturya	Serbest	Serbest	Var, Sınırlı	Var	Vergi suçu	Var
Belçika	Serbest, uygun saatlerde	5.00 – 21.00 saatleri arası	Yok	Var	Vergi suçu	Var
Danimarka	Serbest	Arama izni gerekli	Var, (Ceza davası için)	Var	Vergi suçu	Var
Finlandiya	Serbest	Var (Vergi suçu şüphesinde)	Yok	Var	Ceza davası	Var
Fransa	Serbest	Arama izni gerekli	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var

¹⁹⁴ Gökbel, s.51

Hollanda	Serbest, mesai saatlerinde	Arama izni gerekli	Var, (Ceza davası için)		Ceza davası	Yok
İngiltere	Gelir vergisi - arama izni KDV - Serbest	Arama izni gerekli	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
İrlanda	Belirlenen saatlerde Serbest		Yok	Yok	-	Yok
İspanya	Serbest, mükellefin rızasıyla		Var	Var	Yok	Yok
İsveç	Serbest, Mükellefin rızasıyla		İdari kararlar Var	Yargı kararıyla Var	Kaçakçılık tekrarı	Var
İsviçre	Sadece vergi incelemesi sırasında		Var	Var	Yok	Yok
İtalya	Serbest, mesai saatlerinde	Önceden izin alınarak	Var (Sahtekarlık davasında)		Ceza davası	Sadece kasa açılır ve belgeler mühürlenirse
Japonya	Serbest	Serbest	Var, (Ceza davası araştırmasında)		Ceza davası	Var
Kanada	Serbest	Serbest	Yok	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
Kore	Serbest	Sadece ceza davasında	Var	Var	Ceza davası	Var
Norveç	Serbest	Mükellefin huzurunda Var	Yok	Var	Ceza davası	Yok
Portekiz	Serbest	Mükellefin huzurunda veya arama izniyle	Yok	Var	Belgeler geçici olarak alınabilir	Yok
Slovakya	Serbest	Mükellefin rızasıyla	Var	Var	Ceza davası	Yok
Yeni Zelanda	Serbest	Serbest	Yok	Yok	Ceza davası	Yok
Yunanistan	Serbest, mesai saatlerinde		Yok	Var	Kaçakçılık şüphesi	Yok
TÜRKİYE	Serbest, mesai saatlerinde	Arama izni ile	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var

Kaynak: OECD, **Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)**, 2004, Ekler Tablo 12, ss. 54-57 <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf> (18.04.2007); GORANOVIC P., "Taxpayers' Rights and Tax Administration in Montenegro", s. 7-8 <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf> (15.04.2007); (Aktaran: Gerçek, s.139)

5.1.5. Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler çerçevesinde elde ettiği bilgileri gizli tutmasını ve bunları sadece kanunlarda öngörölmüş amaçlar için kullanılmasını ifade etmektedir. Bu çerçevede, vergi idareleri vergi mükellefleri hakkında toplamış oldukları bilgileri gizli tutmakla ve güvenli bir şekilde korumakla yükümlüdür. Bu bilgiler, sadece vergi kanunlarında belirlenen özel durumlarda, cebren tahsilâta başvurulmasında, istatistiksel bilgi toplanmasında veya uluslararası işbirliği çerçevesinde bilgi aktarılması halinde kullanılmaktadır. Bu durumlar dışında, vergi idaresi mükellef bilgilerini hiçbir kişi ve kuruma vermemektedir.¹⁹⁵

Vergi mükelleflerinin vergi sistemi içerisinde kayıt altına alındıkları tarihten itibaren vergi idaresinin elinde kendileri ile ilgili bilgiler oluşmaya başlar. Vergi mükellefleri ile ilgili bilgilerin güvence altına alınması ve vergi mükelleflerine gizlilik hakkının tanınması ile olanaklıdır. Vergi idaresinde hazır bulunan bilgiler gizlidir ve yalnızca vergi matrahının belirlenmesi amacıyla kullanılabilir. Vergi idaresine vergi mükellefleri hakkındaki bilgilerle ilgili olarak uygulanan gizlilik kuralları diğer kamu idarelerine uygulanan gizlilik kurallarından daha sıkıdır.¹⁹⁶

Vergi idaresince vergi mükellefleri hakkında hem kendilerinden hem de üçüncü kişilerden toplanılan bilgiler güvenli bir biçimde kullanılmalıdır. Bu, vergi idaresinin doğru miktar vergiyi tarh ederek toplaması için gereken bilgiyi toplamak amacıyla vergi idaresi çıkarları ile gizlilik hakkı içerisinde bireylerin çıkarlarının dengelenmesi olarak ortaya çıkmaktadır.¹⁹⁷ Vergi mükellefleri doğal olarak vergi idaresine sağlanan bilgilerin gizli olduğunu ve ihlal edilmeyeceğini bilirler. Normal kural vergi idaresince sağlanan bilginin verginin tarh edilmesi ve tahsil edilmesi konusu dışında hiçbir konuda kullanılmayacağıdır. Bununla birlikte, her ne kadar sıkı gizlilik kurallarına bağlanmış olsa da birçok ülkede vergi konuları için toplanan bilgiler sosyal güvenlik bölümlerine, diğer hükümet kurumlarına ve ayrıca savcılık kurumu ile mahkemelere aktarılmaktadır. Bilgiler aynı zamanda vergileme alanında yardımlaşma amacıyla iki ya da çok taraflı antlaşmalarla ülkeler arasında da aktarılmaktadır.

¹⁹⁵ Gerçek, s.138

¹⁹⁶ OECD, Taxpayers' Rights And Obligations, s.13

¹⁹⁷ Bentley, An Overview Of Taxpayers' Rights, s.45

Mükelleflerin gizlilik hakkı ile ilgili olan diğer bir alan ise bilgisayar veri bankalarının kullanılması ve değişik kaynaklardan toplanan bilgilerin bu veri bankalarında eşlenmesidir. Yeni teknolojiler vergi idarelerine vergi mükellefleri ile ilgili olarak daha çok bilgi toplanması ve saklanması olanağı sağlamaktadır. Bununla birlikte bunlar, vergi mükelleflerinin kendileri ile ilgili bilgileri öğrenme hakları ile birlikte sıkı kontrol altında tutulmaktadır. Bazı ülkeler vergi mükellefleri hakkındaki vergi ile ilgili ve vergi ile ilgili olmayan bilgileri aynı yerde eşlemekte bu durum "vergi kimlik numarası" kullanımını gerektirmektedir.

Vergi mükellefleri kendileri ile ilgili iş sırlarının rakiplerine açıklanmaması ve vergi idaresi dışında bu bilgilerin kullanılmaması ya da aktarılmamasıyla ilgilidirler. Diğer önemli konular da banka sırları ve mesleki gizlilikle ilgilidir. Ülkelerin çoğunda bankalar ve benzeri kurumlar, müşterileri ile aralarında var olan özel hukuk sözleşmeleri üzerine müşterilerinin gizliliğini esas alarak işlem yapmaktadırlar. Bununla birlikte ülkelerin çoğunda vergi idarelerinin söz konusu gizliliği çiğnemek ve vergi konuları ile ilgili olarak bankalardan ve benzer nitelikteki diğer kurumlardan belirli bilgileri sağlamak için kanunla verilmiş yetkileri vardır. Bu kurumlardan alınan bilgilerle ilgili gizlilik hakkına vergi idaresi uymak zorundadır. Bununla birlikte ilkeler arasında yapılan bilgi değişimi antlaşmaları ile söz konusu bilgilerde aktarılmaktadır. Dolayısıyla vergi mükelleflerine bilgilerin ülkeler arasında aktarılması aşamasında da gizlilik hakkı ile ilgili koruma sağlanması gerekmektedir. Genel olarak banka ve benzeri kurumlar tarafından sağlanan bilgilerin dışında vergi idaresinin bu kurumlar içerisinde inceleme yaparak gizlilik hakkım ihlal etmesi söz konusu olmamaktadır.¹⁹⁸

Ülkeler arasındaki bilgi değişimi farklı vergileme alanlarını ilgilendirdiği için mükellefler açısından daha sıkı gizlilik kurallarının olmasını gerektirmektedir. Ülkeler arasında mükelleflere sağlanan "gizlilik hakkı" konusundaki düzenlemeler mükellef açısından yetersiz olabilir. Bilgilerin aktarıldığı ülkede mükelleflerin karşılaşılabileceği durumlar göz önüne alınarak daha sıkı koruma sağlanması gerekmektedir.¹⁹⁹

Vergi mükellefleri açısından gizlilik hakkı mahkemelerin kamuya açık yapıp yapılmaması ve mahkeme kararlarının yayınlanması sırasında da söz konusu olmaktadır. Mükellefle ilgili davaların kamuya açık duruşmalarla yapılmaması için makul nedenler söz konusu olabilir. Örneğin dava mükellefin ticari sırların kamuya açıklanmasına neden olabilir.

¹⁹⁸ OECD, Taxpayers' Rights And Obligations, s.14

¹⁹⁹ Gökbel, s.54

Buna rağmen ülkeler arasında duruşmaların kamuya açık yapılıp yapılmayacağı konusunda farklı uygulamalarda söz konusudur.²⁰⁰ Davaların yayınlanması sırasında ise genellikle mükelleflere ilişkin kimlik bilgilerine yer verilmeyerek gizlilik hakkına uyulmaya çalışılmaktadır.

5.1.6. Temsilci Kullanma Hakkı

Mükellefler, vergi idaresiyle olan ilişkilerinde bizzat kendileri başvuruda bulunma veya bir temsilci kullanma ve onun yardımını isteme hakkına sahiptirler. Temsilci olarak genelde avukat, mali müşavir veya vergi idaresi tarafından yetkili tanınan kişiler kullanılır. Temsil edilme hakkının kullanılabilmesi için, mükellef tarafından vergi idaresine kendisini temsil edecek ve gizli bilgileri alabilecek kişinin ismi yazılı ve imzalı bir belge ile verilmesi gerekir.²⁰¹

Temsilci kullanma ve yardım isteme; temsilcinin beyanname hazırlama ve vermesi, faaliyet raporlarını değerlendirmesi, tarhiyata itiraz ve vergi uyuşmazlıklarını çözümlenmesi sürecini yürütmesi veya vergi işleri ile ilgili görüş vermesini içerebilir. Ayrıca, vergi idaresi mükelleften bir talepte bulunduğu anda, mükellef bunları kendisi veya temsilcisi aracılığıyla da verebilir. Eğer mükellef temsilcisine danışmak isterse, bunun için kendisine uygun ve yeterli zaman tanınır ve vergi idaresiyle yapılan yüz yüze görüşmelerde kendisine refakatçi olarak temsilcisini getirebilir. Ancak, mükellefler yardım almayı veya kendisi adına temsilcisinin hareket etmesini seçse bile, vergi işlerinden yasal olarak kendisi sorumludur.²⁰²

5.1.7. Yargısal Başvuru Hakkı

Genel olarak vergileme işlemiyle ilgili veya vergi idarelerince yapılan bireysel işlemlere ve alınan kararlara karşı tüm mükelleflerin yargısal başvuru hakkı vardır. Demokratik toplumlarda güçler ayrılığı ilkesinin sonucu olarak idarenin yapmış olduğu eylem ve işlemler yargısal denetime tabidir. Yargısal başvuru hakkı vergi mükelleflerine en üst düzeyde koruma sağlamaktadır. Vergi yargısı bir yandan vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zaman da idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek

²⁰⁰ Gökbel, s.54

²⁰¹ IRS, “Your Rights as a Taxpayer”, Publication 1 (Rev. April 2005), s. 1 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>, (Erişim Tarihi :18.05.2007)

²⁰² Gerçek, s.140

suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği yasaya uygunluk sağlayıp sübjektif işlemler bakımından verginin kanuniliği ilkesini gerçekleştiren araç olmaktadır. Yargısal başvuru hakkının mükellef açısından sağladığı güvenceler aynı olmakla birlikte yargılama usulü ile ilgili farklılıklar içerik konusunda ülkeler arasında farklılıklar yaratmaktadır. Yargı organına başvurmadan önce idareye başvurmanın gerekip gerekmediği, hangi yargı organına başvurunun yapılacağı, hangi konulara karşı başvuru yapılabileceği, başvuru için tanınan süreler, mükelleflerin mahkemede temsilci bulundurma hakları ve kimlerin temsilci olabileceği, kamuya açık duruşma yapılıp yapılmadığı, vergi idarelerinin vergi davalarına hazırlanan mükelleflere yardım etme ve itiraz hakları konusunda bilgilendirme zorunluluğunun olup olmadığı gibi özellikler vergi mükelleflerinin yargısal başvuru hakkının içeriğini belirlemektedir.²⁰³

Mükellefler vergileme sürecinde vergi idaresinin yanlışlık yaptığını, yasalara uymadığını veya yasaları yanlış yorumlayıp uyguladığını düşünebilirler. Nedeni ne olursa olsun, eğer mükellefler vergi idaresinin karar ve işlemlerinden memnun değilse, bunların gözden geçirilmesini isteyebilirler veya yargısal denetime tabi tutulmasını sağlayabilirler. Mükellefler tarafından uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi için itiraz, şikâyet, uzlaşma veya vergi hatalarının düzeltilmesi yollarına başvurulması durumunda, vergi idaresi ile mükellef arasında iyi bir diyalogla ve karşılıklı anlaşma yoluyla uyuşmazlığın kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırılması imkanı elde edilmektedir.²⁰⁴ Uyuşmazlığın çözülmesi için yargı yoluna başvurulması durumunda ise, vergi idaresinin işlemleri yasalara uygunluk açısından yargısal denetime tabi tutulduğundan, mükelleflere en üst düzeyde koruma sağlanmaktadır.

5.2. İkincil Haklar

İkincil haklar mükellefe temel haklar kadar geniş ve yorumlanabilir haklar sağlamamaktadır. Daha spesifik konularda daha öze haklar olan ikincil haklar anayasal vergileme ilkeleri vergilemede eşitlik ve belirlilikten de kaynaklanmaktadır. Daha önce ki bölümlerde anayasal vergilendirme ilkelerini anlatırken değinmemiz nedeni ile burada bu ilkelere tekrar genel bir bakış yapılmayacaktır.

²⁰³ Gökbel, s.55

²⁰⁴ Şükrü KIZILOL ve Zuhâl KIZILOL , “Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları”, 8. baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2005, s. 59

İkincil haklar konusunda gerek yurtiçi gerekse yurtdışı literatürde bir anlaşma sağlanmadığı gözlenmektedir. Literatürde bulunan çok çeşitli hak tasniflerini ve adlarını bu başlık altında toplayarak bütüncül bir bakış açısı oluşturulmak istenmektedir.

5.2.1 Kuralların Yayınlanmasını İsteme Hakkı

Her mükellefin tabi olduğu vergi kanunlarına ulaşabilme hakkı vardır. Vergi sistemini oluşturan kaynaklar genel olarak yazılıdır. Vergileme ile ilgili kuralların yayınlanması ile asıl olarak vergi mükelleflerini vergilerinin tarihi ile ilgili olan güncel bilgilerin verilmesi amaçlanmaktadır.

Vergi sistemlerini oluşturan kuralların aşırı bolluğu ve bunların mükellefler açısından kullanılabilir biçimde yayınlanması zorunluluğunun olmaması vergiye uyma konusunda büyük güçlük yaratmaktadır. Kuralların yayınlanması konusu ilk anda kamuya yayınlanmayan vergi idaresince kullanılan içsel kuralların vergi mükellefleri tarafından bilinmesi için yayınlanması gerekliliği olarak anlaşılmaktadır. Güney Afrika gibi bazı ülkelerde içsel kurallar yayınlanırken Japonya gibi ülkelerde vergi sistemine ilişkin birçok ayrıntı hala yayınlanmamış durumdadır.²⁰⁵

5.2.2. Kuralların Geriye Yürümemesi

Vergileme için önemli sorunlarda biriside geçmişe dönük uygulanan mevzuat olmaktadır. Hukuk sistemlerinin temel doktrinlerinden birisi mevzuatın geçmişe dönük etkisinin olmamasıdır. Vergi mükellefleri yasama organları tarafından kabul edilmiş kanunların gereklerine göre davranmak hakkına sahiptirler. Yasama organının herhangi bir konuda kanun çıkarma niyetinin ifade edilmesine dayanarak davranışlarını belirlemezler. Ancak vergi kanunlarının yasama organından geçtiği tarihten daha önceki tarihte meydana gelen olaylara uygulanması konusunda örneklerde söz konusudur.

Geriye dönük mevzuat çeşitli biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Örneğin vergi ile ilgili kanunların yapılacağıın beyan edilmesi ile kanuna işlerlik kazandırılabilir. Kanunun yasama organından geçmesi ise daha sonraki bir tarihte olmaktadır. Örneğin, Avustralya da her yıl bütçe konuşması ile vergi oranlarının değişeceği açıklanabilmektedir Kanun yapım

²⁰⁵ Gökbel, s.56

sürecinin yavaş işlenmesi nedeniyle yasam organı üçüncü kişileri yeni oranların uygulanması konusunda yetkilendirebilmektedir²⁰⁶. Bu tür uygulamalarla vergi oranlarındaki indirimin yasa çıkmadan önce yapılması hukuk dışı olmaktadır. Bundan dolayı geriye yürümenin bir norm olduğu ülkelerde vergi mükellefleri mevzuatın etkisi bakımından dikkatli olmalıdırlar.

5.2.3. Kuralların Anlaşılır Olması

Vergilemeyle ilgili kuralların anlaşılır olmasının vergi mükellefleri için bir hak olarak var olabilmesi için mevzuatın anlamlılığı gerekmektedir. Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını anlamaları uzmanların yardımı ile olsa bile oldukça önem taşımaktadır. Anglo-Sakson (Comman Law) hukuk sisteminde kanunların bir anlamının olduğu varsayımı sorunlardan birisini oluşturmaktadır. Vergi mevzuatının sıradan anlamının açık olmadığına vergi mükellefleri yargıcın kanunu nasıl yorumlayacağına ilişkin ikinci tahmini yapmaya çalışmaktadır. Vergi mükelleflerinin açık olmayan hükümler üzerine yaptıkları tahminler tutmaz, yani yargıç da hükümleri farklı yorumlarsa mükellefler açısından ticari zararlar söz konusu olabilir. Bu nedenle eğer bir kanun hükmü yanlış ya da anlamsız ise, yargıç da bu durumu mükellef lehine yorumlamayı reddederse ve yasama organı da bu hükmü düzeltmekten kaçınırsa "kuralların anlaşılabilirliği" vergi mükellefleri tarafından elde edilebilir bir hak değildir.²⁰⁷

Mükellefler açısından vergi kanunlarının anlaşılır olmasının ötesinde, yasama organının kanunu yaparken taşıdığı niyeti aşan ifadelerin de yer almaması gerekmektedir. Ayrıca, mükellefler tarafından vergi kanunlarının anlaşılmasını zorlaştıran hukuki dilden de gereğince kaçınılması gerekmektedir.

5.2.4. Bazı Kurallara Uymama Hakkı

Vergi sistemi içerisinde birbirleri ile aykırılıklar taşıyan kuralların yanı sıra, etki edilen tarafın gücünün üzerinde şeyler gerektiren kurallara uymama anlamındadır. Örneğin, birden fazla vergilendirme yetkisi alanında iş yapan bir mükelleften bilgi istenmesi durumunda,

²⁰⁶ Bentley, An Overview Of Taxpayers' Rights, s.45

²⁰⁷ Gökbel, s.58

mükellefin bilgiye ulaşması güç ise (yabancı ülke yetkililerinden bilgi alamamak gibi) bilgi verme yükümlülüğünü yerine getiremez.²⁰⁸

Bazı durumlarda ise kanunun uygulanması anlamsız ya da normal olmayan sonuçlar ortaya çıkarıyor ise hükümetin idare kısmı yeni yasa çıkıncaya kadar bu kuralları geri çekebilme yani uygulamama yetkisine sahip olmalıdır. Vergi idareleri sık sık bu sonuçları üretmek için kanunların dışında davranırlar. Bazı anlamsızlıklar ve anormal sonuçlar nedeniyle ilgili kurallara uyulmaması gerektiği ilan edilir ve vergi sistemi de buna göre yönetilir. Her ilan mükellefin lehine olduğundan mahkemelerde bunlar aleyhine dava açılması da söz konusu olamaz. İngiltere'deki "ekstra takdir yetkisi" bu tip görüşe örnek olarak gösterilebilir. Buradaki sorun idarenin yasamanın yerine geçebilmesidir. Bu durumun olduğu yerde vergi mükellefleri idarenin yapmış olduğu yoruma bağlı kalmak konusunda açık hakka sahip olmalıdırlar.²⁰⁹

5.2.5. Olması Gereken Vergi Miktarından Fazlasını Ödememe Hakkı

Vergi mükellefleri kişisel koşullarını dikkate alarak, mevzuata göre doğru olarak belirlenen vergiden daha fazlasını ödememe hakkına sahiptirler. Vergi mükelleflerinin mevzuata uygun olarak vergi planlaması yoluyla vergi yükümlülüklerini düşürmeleri ile mevzuatın aksine davranarak vergi yükümlülüklerini en aza indirmeye çalışmaları arasındaki farklılık kabul edilerek, mevzuata uygun vergi planlamasının vergi mükelleflerinin hakkı olduğu kabul edilmektedir. Vergi mükellefleri ayrıca vergi idaresinden geçerli olan mevzuata göre yapabilecekleri tüm indirim ve yardımlar konusunda makul yardım tedbirlerini isteme hakkına sahiptirler. Fakat bir çok ülkede vergi mükellefleri vergi idaresine tüm bilgileri sağladıkları halde söz konusu yardımları otomatik olarak alamamaktadırlar.²¹⁰

Verginin doğru miktarını ödeme hakkının sonucu olarak fazla ödenen vergileri vergi mükellefleri makul oranda faizi ile birlikte geriye alma hakkına sahiptirler. Vergi idaresi vergi mükelleflerini vergi indirimleri ve geri ödemeler konusunda bilgilendirmekle yükümlü

²⁰⁸ Bentley, An Overview Of Taxpayers' Rights, s.46

²⁰⁹ Gökbel, s.58

²¹⁰ OECD, Taxpayers' Rights And Obligations, s.12

olmalıdırlar.²¹¹ Demokratik toplumların çoğunluğunda yargı organları vergi mükelleflerinin kanunlar çerçevesinde ödeyecekleri vergileri en aza indirme haklarının olduğunu kabul etmektedirler.²¹²

5.2.6. Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı

Vergi mükellefleri açısından en önemli haklardan bir tanesi eşit uygulamaya tabi olma yada ayrımcılık yapmama ilkesidir. Ayrımcılık, aynı durumda bulunan mükelleflerin farklı işleme tabi tutulması yada farklı durumda bulunan mükelleflerin aynı işleme tabi tutulması biçiminde ortaya çıkmaktadır. Ayrımcılık yasağı ile ilgili kurallar farklı durumlara aynı kuralların yada aynı durumlara farklı kuralların uygulanmasını yasaklamaktadır.

Ayrımcılığa tabi olamama hakkı mükellefler tarafından iç hukuk da elde edilebilir bir hak olmasının yanı sıra uluslararası alanda da elde edilebilir bir hak durumundadır. Avrupa Birliği mükelleflere de uygulanabilir olan uyruk temeline dayanan ayrımcılığı ve diğer farklılaştırma ölçülerine dayanan ve Birlik hukukunca tanınan hakların kullanılmasında ayrımcılık yapılmasını yasaklamaktadır. Yine aynı şekilde uluslararası insan hakları sözleşmeleri de ayrımcılığı yasaklayan hükümler içermektedirler. Söz konusu hükümler mükellefler tarafından direk istenebilir özelliktedirler.²¹³

5.2.7. İki Defa Vergilendirilmeme Hakkı

Vergi sistemleri çifte vergiden kaçınacak biçimde düzenlenmelidirler. Vergi mükelleflerinin aynı gelir üzerinden aynı vergi dönemi içerisinde iki yada daha fazla vergilendirilmeme hakkı vardır. Ancak vergi mevzuatlarında beklenmedik normal dışı durumların olması durumunda mükelleflerin çifte vergilendirilmesi de söz konusu olmaktadır. Vergi mevzuatındaki normal dışı durumlar nedeniyle mükelleflerin iki defa vergilendirilmesini önleyecek mevzuatın yasama organı tarafından çifte vergilendirmeyi ortadan kaldıracak biçimde düzeltilmesine kadar mükellefe yargı organlarınca gereken yardımın yapılması gerekmektedir. Ulusal mevzuattaki çifte vergilendirmenin aksine uluslar

²¹¹ Bentley, An Overview Of Taxpayers' Rights, s.41

²¹² Gökbel, s.59

²¹³ Paul FARMER and Richard LYAL, "EC Tax Law", 1st edition, Oxford. Clarendon Press. 1994, s. 310

arası alandaki çifte vergilendirmenin önlenmesi daha fazla güçlükler içermektedir. Bu konuda da mükellefler ülkeler arasında yapılan ikili yada çok taraflı antlaşmalar ile korunmaya çalışılmaktadır.²¹⁴

5.2.8. Vergilerin Cebren Tahsilâtında Süre ve Yardım Hakkı

Vergi idaresi tarafından cebren tahsilât sırasında da mükelleflerin bazı hakları güvence altına alınmıştır.²¹⁵ Örneğin, vergi tahsilatının sonuçsuz kalma tehlikesi yoksa, vergi idaresinin mükelleflerin malvarlığına azalmaya yol açacak herhangi bir cebren tahsilata girişmeden önce onlara haber vermesi gerekmektedir. Genellikle bunun için ödeme emri gönderilmekte ve mükellefler vergilerini ödemeye davet edilmektedir. Bu davet yapıldıktan sonra da mükelleflere ödemeyi yapabilmeleri veya itirazlarını dile getirebilmeleri için belirli bir süre tanınmaktadır. Mükellefler, itirazlarını vergi idaresine bildirebilirler ve çözüm için yardım talep edebilirler veya yargı yoluna başvurabilirler.²¹⁶

5.2.9. Vergi Denetimi Sırasında Haklar

Vergi idaresi, her zaman mükelleflerin beyanlarının doğru olup olmadığını denetleyebilir. Bir mükellefin denetlenmesine ilişkin karar, belirli verilerin veya ihbarların değerlendirilmesi sonucunda verilir. Denetim sırasında mükelleflere bazı özel haklar tanınmıştır. Bu haklar kısaca şu şekilde belirtilebilir.²¹⁷

5.2.9.1. Denetim Süreci ve Bu Süreçte Yapılacak İşler Hakkında Bilgi Verilmesi

Vergi denetimine başlamadan önce, genellikle mektupla veya telefonla mükellefe ulaşılır ve hangi vergi ile ilgili denetim yapılacağı, denetimin hangi dönemi kapsayacağı, hangi belgelere ihtiyaç duyulacağı bildirilir ve bunların hazırlanması için makul bir süre verilir. Denetim yapılmaya gidildiğinde ise yetkililer kimliklerini gösterip kendilerini tanıtarak mükelleflerin güven duymaları sağlanır.

²¹⁴ Bentley, An Overview Of Taxpayers' Rights, s.41

²¹⁵ Gerçek, s.140

²¹⁶ IRS, “**The IRS Collection Process**”, Publication 594 (Rev.2-2004), <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p594.pdf>, s. 6-10 (Erişim Tarihi :22.04.2007)

²¹⁷ Virginia Department of Taxation, “**Virginia Taxpayer Bill of Rights**”, 2005, http://www.tax.virginia.gov/Web_PDFs/BillOfRights.pdf, s. 3-4 (Erişim Tarihi :22.04.2007);

5.2.9.2. Denetimin Uygun Yer ve Zamanda Yapılması ve Mükellefin Faaliyetlerine, Malına Ve Özel Hayatına Saygı Gösterilmesi

Denetimin yapılması için mükelleften uygun yer ve zaman belirlenmesi istenir. Genellikle vergi denetimi mükellefin işyerinde, işlerin yürütülmesini minimum etkileyecek şekilde ve mesai saatleri içinde yapılır. Denetim süresince, mükellefin işlerinin aksamaması, müşterilerinin rahatsız edilmemesi ve denetimin alenileştirilmemesi gerekir.

5.2.9.3. Denetim sırasında mükellefle işbirliğine gidilmesi ve elde edilen bulguların anlaşılır şekilde açıklanması

Denetimin başarılı olması için, gerekli bilgilerin sağlıklı toplanması ve bunun için de mükellefle yakın işbirliğine gidilmesi önemlidir. Bu nedenle, bilgilerin hazırlanması ve sorulan sorulara cevap verilmesi için mükellefe uygun süre tanınır. Elde edilen bulgular açık ve anlaşılır şekilde mükellefe anlatılır, mükellefe hangi cezaların verileceği ve bir daha bu cezalara maruz kalmaması için nasıl davranması gerektiği açıklanır ve denetim bulgularına katılmıyorsa itiraz ve yargı yoluna başvurma ile ilgili hangi haklara sahip olduğu söylenir.

OECD ülkelerinde vergi denetimi sırasında uyulması gereken şartlar karşılaştırmalı olarak Tablo 3’de verilmiştir.

Tablo 3
OECD Ülkelerinde Vergi Denetimi İle İlgili Şartlar

Ülke	Denetimin Başlaması ile İlgili İhbar	Denetim Süresinin Sınırlandırılması	Denetim Yapma Saatleri	Son Tarhiyattan Önce Mükellefe Bilgi Verilmesi
ABD	Var, Yazılı veya Sözlü		Uygun Saatler	
Almanya	Var, Yazılı		Yok	İnceleme Raporu
Avustralya	Yok	Yok	Yok	Yok
Avusturya	Var, Yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Belçika	Yok, Son üç yılı aşan denetimler için Var, yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporundaki bazı bilgiler
Danimarka	Yok,		Yok,	Ön İnceleme

	(Uygulamada Var)		(Uygulamada Mesai Saatleri)	Raporu
Finlandiya	Var, Yazılı veya Sözlü		Yok, (Uygulamada Mesai Saatleri)	Ön İnceleme Raporu
Fransa	Denetim Programı Verilir	İşyerinde 3 ay	Mesai Saatleri	İhbar Mektubu
Hollanda	Yok, (Uygulamada Var)	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İngiltere	Var, Yazılı		Uygun Saatler	İnceleme Raporu
İrlanda	Var, Yazılı	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İspanya	Var, Yazılı	Var, 12 ay	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İsveç	Var, Yazılı		8.00-19.00 arası	İnceleme Raporu
İsviçre	Var, Yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporu veya Bitiş Tutanağı
İtalya	Yok	İşyerinde 30 gün	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Japonya	Yok, (Uygulamada Sözlü Var)	Yok	Yok, (Genellikle Mesai Saatleri)	Yok, (Uygulamada Sözlü Bilgi verilir)
Kanada	Yok	Yok	Yok	Öneri Mektubu
Kore	Var, 7 gün önceden yazılı ihbar gönderilir		Mesai Saatleri	Var
Lüksembourg	Yok, (Uygulamada Sözlü Var)	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Macaristan	Var, Yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Norveç	Yok	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Portekiz	Yok	6 ay	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Slovakya	Var, Yazılı	6 ay	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Yeni Zelanda	Yok	Yok	Yok	Öneri Mektubu
Yunanistan	Var, Yazılı	İşletme büyüklüğüne göre değişiyor	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
TÜRKİYE	Yok	Yok	Mesai Saatleri	Bitiş Tutanağı

Kaynak: OECD, **Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)**, 2004, Ekler Tablo 13, ss. 58-59 <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf> (18.04.2005); (Aktaran: Gerçek, s.143)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ABD, AVUSTRALYA VE İNGİLTEREDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

6. DÜNYADA MÜKELLEFLERİN HAKLARI²¹⁸

Dünyada ortaya çıkan yeni akımlar ve içinden geçilen enformasyon çağı her alan gibi vergilendirmeyi ve vergi idarelerini de etkilemiştir. Ayrıca ortaya çıkan insan hakları kavramı ve insan merkezci bakışın gelişmesi de mükellefe vergi idarelerinin bakışında ciddi değişikliklere sebep olmuştur.

Bu bölümde dünyada gelir idarelerinin mükellefler haklarına yaklaşımını ve incelemek üzere örnek aldığımız İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri ve Avustralya da mükellefler haklarına bir bakış getirmeyi hedefliyoruz. Bu ilkelerin mükellefler haklarına genel bakışlarını vermek amacı ile literatürde de incelenen beş temel mükellefler hakkı baz alınacak, diğer haklar göz ardı edilecektir.

6.1. Dünya Gelir İdarelerinin Mükellefler Haklarına Bakışı

1990'lı yıllardan itibaren, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları esas itibarıyla “mükellefler odaklı” bir yaklaşımın benimsenmesine bağlı olmuştur. Mükelleflere daha iyi hizmet sunulması ve vergiye uyumlarının artırılması amacıyla vergi idarelerinin organizasyon yapısında ve çalışma anlayışında paradigmatik dönüşümler yaşanmıştır. Vergi idareleri klasik “vergi türüne göre” organizasyon yapılarını terk ederek “fonksiyonel” ve “mükellefler odaklı” organizasyon yapılarına yönelmişlerdir. Bu süreçte vergi idareleri, uzmanlaşmış ve yarı özerk bir yapıda, sorumlulukları açıkça belirlenmiş ve sürekli öğrenen ve gelişen organizasyonlar olarak kurulmuştur. Eski yapılanmada vergi idarelerinin başarısı kurumların iç işlemlerini yerine getirme ve topladıkları gelir miktarı ile ölçülürken, yeni yapılanmada vergi idarelerinin başarısı mükelleflerin genel uyumu ve memnuniyeti, çalışanların memnuniyeti, kurumların sürekli iyileştirme ve verimlilik potansiyelleri ile ölçülmektedir.

Vergi idarelerinin yeniden yapılandırılma çalışmaları sonucunda, günümüzde vergi idarelerini yeniden yapılandıran birçok ülkede ve OECD ülkelerinde benimsenmiş olan organizasyon yapısı modelleri ve vergi idarelerinin özerklik durumları karşılaştırılmalı olarak Tablo 4’de verilmiştir. Bu tabloda da açıkça görüldüğü gibi, klasik “vergi türüne göre”

²¹⁸ Gökbel, s.62-134

organizasyon yapısından “fonksiyonel” organizasyon modeline hızlı bir geçiş yaşanırken, mükellef gruplarını dikkate alarak, onlara en iyi hizmet sunulmasını amaçlayan “mükellef odaklı” yaklaşım yükselen bir trend olmaktadır. Bazı ülkelerde, mükellef odaklı ve fonksiyonel yapıların iç içe geçtiği “karma” organizasyon modeline de rastlanmaktadır.²¹⁹

Tablo 4
OECD ve Bazı Ülkelerde Vergi idarelerinin Organizasyon Modelleri

Ülke	Vergi idaresinin Yapısı	Vergi idaresinin Organizasyon Modelleri			
		Vergi Türüne Göre	Fonksiyonel	Mükellef Odaklı	Karma
ABD	Yarı özerk yapı			M, B, Y *	B, Y
Almanya	Maliye Bakanlığına bağlı		M, B	Y	
Avustralya	Yarı özerk yapı			B, Y	M, B
Avusturya	Maliye Bakanlığına bağlı	M, B	Y		
Belçika	Maliye Bakanlığına bağlı				M, B, Y
Bulgaristan	Maliye Bakanlığına bağlı				M, B, Y
Çek Cumh.	Maliye Bakanlığına bağlı	M, B	Y		
Danimarka	Maliye Bakanlığına bağlı		M, B	Y	
Finlandiya	Yarı özerk yapı			B, Y	M
Fransa	Maliye Bakanlığına bağlı			M, B	Y
Hollanda	Maliye Bakanlığına bağlı			Y	M, B
İngiltere	Yarı özerk yapı		M, B	Y	
İrlanda	Maliye		M, B	Y	

²¹⁹ Gerçek, s.139

	Bakanlığına bağlı				
İspanya	Yarı özerk yapı				M, B, Y
İsveç	Yarı özerk yapı	B, Y	M		
İsviçre	Maliye Bakanlığına bağlı	M, B		Y	
İtalya	Maliye Bakanlığına bağlı	B, Y	M		
Japonya	Yarı özerk yapı		M		B, Y
Kanada	Yarı özerk yapı		M, B, Y		
Kore	Yarı özerk yapı		M	B, Y	
Lüksembourg	Maliye Bakanlığına bağlı	M	Y		
Macaristan	Yarı özerk yapı		M	B, Y	
Meksika	Yarı özerk yapı		M	B, Y	
Norveç	Maliye Bakanlığına bağlı		M	B, Y	
Polonya	Maliye Bakanlığına bağlı		M	B, Y	
Portekiz	Maliye Bakanlığına bağlı	M, B, Y			
Romanya	Maliye Bakanlığına bağlı			M, Y	
Rusya	Yarı özerk yapı			Y	M, B
Slovakya	Yarı özerk yapı		M, B, Y		
Slovenya	Maliye Bakanlığına bağlı				M, B, Y
Yeni Zelanda	Yarı özerk yapı		M	B, Y	
Yunanistan	Maliye Bakanlığına bağlı				M, B, Y
TÜRKİYE	Maliye Bakanlığına bağlı	M, B, Y			

* M – Merkez; B – Bölgesel; Y – Yerel

Kaynak: OECD, **Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)**, 2004, Ekler Tablo 1 ve 3, s. 31-33 <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf> (18.04.2007);

GORANOVIC P., "Taxpayers' Rights and Tax Administration in Montenegro", s. 10
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf> (15.04.2007);
(Aktaran: Gerçek, s.135)

Vergi idarelerinin yeniden yapılandırılmasında mükellef odaklı yaklaşımın ön plana çıkmasına paralel olarak mükellef haklarına büyük önem verilmiş ve vergi idarelerinin temel çalışma ilkeleri şu şekilde belirlenmiştir.²²⁰

- Mükellef bakış açısını anlamak ve sorunları kavrama ve çözmede olaya mükellef açısından bakabilmek.

- Müşteri anlayışına uygun olarak mükelleflerle mümkün olduğu kadar hızlı, dürüst ve açık iletişime sahip olmak,

- Mükelleflerin yükümlülük ve hakları ile ilgili tam, doğru ve tutarlı bilgi vererek vergi idaresinin tavsiye ve bilgilerine güveni sağlamak.

- Mükelleflerin özel durumlarını da dikkate alacak şekilde kaliteli hizmet ve yardım sunarak yasalara uyumu özendirmek.

- Mükelleflerin bilgi ihtiyacını ve uyum maliyetlerini en aza indiren basit bir sistem oluşturmak.

- Mükelleflerin özel yaşamına ve vergi mahremiyetine saygı göstererek, elde edilen bilgilerin gizliliğini ve güvenliğini temin etmek.

- Mükelleflere veya bağlı buldukları örgütlere, uygun olan yerlerde, idari politika ve prosedürler konusundaki değişimler hakkında yorum yapma fırsatı vermek ve bunlardan yararlanmak.

- Mükelleflerin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde vergi idaresi personelini mesleki bilgi ve beceri, tam dürüstlük, iyi niyet ve uyum konularında geliştirmek.

- Vergi idaresi personelinin terfisinde veya işten çıkarılmasında objektif değerlendirme yöntemleri belirlemek.

- Değişim sürecinde eleme, gelişme, ödüllendirme ve performans beklentileri çerçevesinde vergi idaresi yöneticilerinin liderlik vasıflarını ön plana çıkarmak.

- İdari uygulamaları sürekli olarak gözden geçirmek ve dünya ekonomisi ile uluslararası vergileme alanındaki değişimlere uygun faaliyetleri desteklemek.

- Uluslararası vergi anlaşmalarının hükümlerini adil ve tutarlı biçimde uygulayarak kayıt dışı ekonomi ve saldırgan vergi planlaması ile mücadele etmek.

²²⁰ IRS, "Fiscal Year 2003 Annual Performance Plan", February 4 2002, s. 1-2 (Aktaran: Gerçek, s.146)

6.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Mükellef Hakları

6.2.1. Bilgi Alma Hakkı

Amerika Birleşik Devletlerinde vergi mükelleflerinin bilgi alma hakları ile ilgili kanuni düzenlemeler, Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunu (The Freedom of Information Act), Özel Hayatın Gizliliği Kanunu (Privacy Act) ve İç Gelirler Kodudur (Internal Revenue Code).

Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunu kamuoyunun kamu kuruluşlarının kayıtlarına ulaşabilmesini teşvik etmek amacı taşımaktadır. Kanun kamu kurumlarına ait bilgileri üç sınıfa ayırmaktadır. Birinci sınıf bilgiler, Federal Kayıt Dairesi tarafından yayınlanması gereken belgelerdir. Bu sınıfta yer alan bilgiler federal kurumların genel kuralları ve düzenlemelerini içermektedir. İkinci sınıf bilgiler, yürütme organı tarafından yayınlaması ve kamuoyuna açıklanması önerilen ya da kamunun incelemesi için elde edilebilir duruma getirmesi gereken bilgileri içermektedir. Bu bilgiler kurum kararları, politikaların ifadeleri ve çalışanların işlem yönergelerini kapsamaktadır. Üçüncü sınıf bilgiler, kamu tarafından birinci ve ikinci sınıfta yer alan bilgiler gibi elde edilemeyenleri kapsamaktadır. Vergi beyannameleri ya da vergi beyannamelerinde bulunan bilgiler Bilgi Alma Özgürlüğü Kanununa konu olduğundan üçüncü sınıf içerisinde yer almaktadır. İç Gelirler İdaresi (Internal Revenue Service) bilgilerin açıklanması ile ilgili istisnalara dayanarak bilgi vermektan kaçınabilir.²²¹ İç Gelirler İdaresi, Bilgi Alma Özgürlüğü Kanununu uygulayabilmek için usule ve maddi kanuna ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemeler, vergi beyannameleri ve beyanname bilgilerinin açıklanmasının Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunundan daha çok İç Gelirler Koduna göre yapıldığının düşünülmesine neden olmaktadır.

Vergi mükelleflerine ait vergi beyannameleri ve beyanname bilgilerinin açıklanması, vergi mükellefinin söz konusu açıklanmaya onay vermesi ile mümkün olabilir. Eğer söz konusu bilgiler üzerinde üçüncü kişiler önemli çıkarılara sahip iseler, bunların bu kişilere açıklanması ve bu kişiler tarafından incelenmesi mümkündür. Vergi beyannameleri ve beyanname bilgilerinin mükellefin kendisi dışında söz konusuna bilgiler ç ile ilgili önemli çıkarı

²²¹ Internal Revenue Service, “**Guide to the Freedom of Information Act**”, January 12, 2004, s.1-4, http://www.irs.gov/pub/irs-utl/irs_foia_guide.pdf, (Erişim Tarihi : 14.05.2007)

bulunan kişilerin avukatlarına da, yazılı olarak yetkili kılınmış olmaları durumunda açıklanabilmesi mümkündür.²²²

1946 tarihli Amerikan İdari Usul Kanunu, çıkan bulunan tarafların kuralların hazırlanması sürecine katılımlarının sağlanması için tüm kamu kurumlarının, önerilen kuralları tebliğ etmesi gerektiğini belirtmektedir. Söz konusu süreç İç Gelirler İdaresi tarafından aynı kanunda belirtilen tebligatın pratikte gereksiz ve kamu yararının aksine durumlarda uygulanmayacağı istisnasına dayanılarak vergi mükelleflerinin acil açıklatıcı kuralları içeren kılavuzlar bekledikleri gerekçesiyle çoklukla kullanılmamaktadır.

Amerikan İç Gelirler İdaresi vergi mükelleflerini bilgilendirmek amacıyla çeşitli araçlar kullanmaktadır. Bunlar, birinci olarak, vergi mükellefleriyle ilgili belirli bir olaya ilişkin olarak vergi kanunlarının nasıl yorumlandığını gösteren Ulusal Büro tarafından vergi mükellefine ya da yetkili temsilcisine verilen yazılı tebliğlerdir (Ruling)³¹. İkinci olarak, vergi idaresince mükellefler, vergi idaresi çalışanları ve diğer ilgili kişilere bilgi ve kılavuzluk sağlamak için hazırlanan ve yayınlanan yorumlardır (Revenue Ruling). Üçüncü olarak vergi kodu ve diğer ilgili kanunlara göre vergi mükelleflerinin ya da diğer vatandaşların hak ve yükümlülüklerini etkileyen ya da herhangi birisinin hak ve yükümlülüklerini etkilememekle birlikte kamuoyu tarafından bilinmesi gereken usule ilişkin bilgilerin ifadesidir (Revenue Procedure). Dördüncü olarak, Bölge Direktörleri tarafından mükelleflerin araştırmalarına karşılık olarak yazılı biçimde verilen ve özellikle emeklilik aylıklarının nitelendirilmesi, kar bölüşümü, hisse senetleri ve muaf olan organizasyonlarla ilgili konularda, Ulusal Büro tarafından bildirilen belirli ilke ve emsallerin uygulanması ile ilgili olarak mükellefin isteği üzerine verilen, bitmiş işlemlerin vergi karşısındaki durumuna ilişkin belgeleridir (Determination Letter). Beşinci olarak, Ulusal Büro tarafından İç Gelirler Kodunun 401 ve 501 (a) maddelerine göre hazırlanan planın kabul edilebilirliğini dikkate alarak, emeklilik aylıkları, kar bölüşümü, hisse senetleri ve muaf organizasyonlar konularındaki görüşleridir (Opinion Letter). Altıncı olarak Ulusal Büro ya da bölge direktörleri tarafından belirli konu ve olayları içermeksizin kanunların yerleşmiş yorumlarına ya da ilkelerine dikkat çekmek için yapılan ifadelerdir (Information Letter). Yedinci olarak, bölge bürolarının, vergi mükelleflerinden gelen vergi indirimi ya da geri ödeme taleplerini düşünerek ya da vergi beyannamelerinin incelenmesi ile bağlantılı olarak Ulusal Bürodan istekte bulunması üzerine

²²² Gökbel, s.67

vergi kanunlarının, ilgili kanunların ve düzenlemelerin belirli uygulamaları ve yorumlanmaları konusunda hazırlanmış bilgiler ve kılavuzlardır (Technical Advice).²²³

Vergi mükellefleri vergi idaresinin kendilerine sağladığı bilgi edinme belgelerinin dışında ileride yapacağı işlemler ya da işlem tamamlanmış olmakla birlikte beyannamesi henüz verilmemiş olduğu işlemler için, ulusal Bürodan ya da bölge bürolarından, vergi idaresinin vergi kanunlarını yorumlamasının ve uyguladıkları politikaların beklenmeyen etkilerinden korumak için özelge sağlama hakkına sahiptirler. Vergi mükellefi tarafından yapılacak özelge istemi olayları, belgeleri ve ilgili diğer verileri içermelidir. Mükellef belirli tanımlamaları ileri sürmeksizin bilgi istemiş olsa bile başvuru, ilgililerin ifadelerini de içermelidir. Başvuru vergi idaresi ile mükellefin birlikte görüşme yapma isteğini de içerebilir³⁸. Vergi mükelleflerinin bu konuda yalnızca bir görüşme yapma hakları vardır. Fakat Ulusal Büro vergi mükelleflerini ikinci bir görüşme için davet edebilir. Birbirine zıt özelgeler oluştuğunda vergi mükellefleri özelge isteklerinden vazgeçebilirler. İzlemiş olduğu Politikanın gereği olarak İç Gelirler İdaresi bazı konularda özelge vermekten kaçınabilir.

Vergi idaresince hazırlanarak İç Gelirler Bülteninde yayınlanan bir özelge türü daha söz konusudur. Bu özelgelerin yukarıda açıklanan özelgelerden farklılığı, mükellefler, vergi idaresi çalışanları ve ilgili diğer kişilere yol gösterici olması için yayınlanmalarıdır. Mükellefin isteği üzerine verilen özelgelerle idarece hazırlanan özelgeler arasında, mükellefin güven duyacağı ve vergi idaresinin hükümsüz sayacağı konularla ilgili olarak önemli farklılıklar bulunmaktadır. Mükellef tarafından kendisi adına verilen özelgelere, kanuni olarak kazanılmış hak sayılmasa bile güvenle, özelge esas alınarak işlem yapılabilir. Buna rağmen idarece hazırlanan özelgeler idarenin çalışanları üzerinde, yürürlükten kaldırılıncaya kadar bağlayıcı olmaktadır.²²⁴

İç Gelirler Kodunda yapılan değişikliklerle oluşturulan Mükellef Hakları Bildirgelerinden birincisinde mükelleflerin bilgi alma hakkı ile ilgili iyileştirmeler yapılmıştır. Birinci Mükellef Hakları Bildirgesinde, tarhiyatların tebligat biçiminde yapılan değişikliklerle, mükelleflere daha fazla bilgi verilmesi yoluyla mükelleflerin vergi idaresinin tarhiyat sonucuna nasıl ulaştığı konusunda bilgilendirilmeleri sağlanmıştır. Yeterli bilgilendirmenin sonucu olarak, vergi mükelleflerine tarhiyat üzerine yapacakları davranışı belirleme

²²³ Gökbel, s.69

²²⁴ Gökbel, s.68

konusunda kolaylık sağlanırken, aynı zamanda, vergilerle ilgili olarak ortaya çıkan uyumsuzlukların azaltılması ve vergi sisteminin etkin olarak işletilmesi sağlanmaktadır. Mükelleflerin bilgi istemeleri durumunda vergi idaresi çalışanlarının kapasiteleri ölçüsünde yazılı olarak mükellefler verdikleri bilgilerin vergi idaresi için bağlayıcı olduğu ve mükellef adına konulacak ek vergi ya da kesilecek cezanın vergi mükellefinin vergi idaresine yeterli bilgi sağlama yükümlülüğündeki hatasına dayanmaması gerektiği hükmü getirilmiştir.²²⁵

6.2.2. Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı

Vergi mükelleflerince yıllık olarak doldurulan beyannameler üzerindeki incelemeler ya da diğer vergi denetimleri sonucu ortaya çıkarılan sonuçlarla ilgili olarak yapılacak ek vergi tahakkukları konusunda, vergi mükellefleri ile vergi idaresi aynı görüşleri paylaşmıyor olabilirler. Vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında oluşan çelişkileri ortadan kaldırmak için idari ve yargısal denetim mekanizmaları ortaya konmuştur. Bu mekanizmanın idare açısından önemi iki yönlüdür. Birincisi genişletilmiş gözden geçirme yolu ile vergi mükellefinin alınan kararlar ile ilgili olarak görüşlerini söylemesine fırsat vererek, kararı alan görevliden başka görevlilerinde karar hakkında düşünmeleri yoluyla vergi mükelleflerinin kendilerini daha fazla güvenlik içerisinde hissetmelerini sağlamaktır. İkinci olarak ise, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki çelişkilerin yargı yoluna gitmeden anlaşma yolu ile ortadan kaldıracak bir alan yaratılmasıdır.

Vergi mükellefinin vergi idaresinin aldığı kararların gözden geçirilmesine isteme hakkı, vergi denetimi aşamasında başlangıç olarak sağlanmaktadır. Eğer, mükellef vergi denetimi sırasında hazır bulunur, denetim elamanının sorularına cevap verir ya da istenen belgeleri sağlarsa, vergi mükellefinin yapmış olduğu işlem kendisi açısından kuşku olan kalemlerin doğrulanmasını sağlar. Eğer denetim elamanı da beyannamelerin doldurulduğu biçiminin doğru olduğu kararına varırsa, mükellefin itiraz hakkı olmakla birlikte sorun ortadan kalkmış olmaktadır. Denetim sonucunda mükellefin beyanının düzeltilmesi sonucuna varılırsa, denetim elamanı mükellefle bulguları hakkında tartışır.²²⁶ Mükellef önerilen düzenlemelerin doğru olduğuna karar verirse kendisine tarhiyat ve tahsilâtın üzerindeki,

²²⁵ RSC, “**The American Taxpayer Bill Of Rights**”, http://www.house.gov/hensarling/rsc/doc/031407_American_Taxpayer_BillofRights.pdf, s.1, (Erişim Tarihi : 10.06.2007)

²²⁶ Erdoğan ÖNER, “**Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi Dairesi :IRS**” 1. Baskı, Ankara, Maliye Bakanlığı Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No :2005/366, 2005, s.230-238

anlaşılan son kararın açıklanması ile ilgili sınırlandırmalardan vazgeçtiğine ilişkin imza atması istenir. Bu uygulama mükellefi yasal olarak bağlanmamasına rağmen pratik sonuçları bakımından oldukça etkili olmaktadır.²²⁷

Denetim elamanı ile vergi mükellefi arasında bir anlaşma sağlanamaması durumunda, vergi mükellefi on gün içerisinde resmi olmayan bir toplantı düzenlenmesini isteme hakkı olduğu konusunda bilgilendirilir. Resmi olmayan toplantı vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlığın gözden geçirilmesi ile ilgili ilk adımdır. Toplantı sözlü olarak konunun tartışılması biçiminde yapılır. Eğer koşullar uygun ise birden fazla toplantı da yapılabilir. Toplantı sırasında vergi mükellefi ya da hükümet yetkililerinin teknik konularla ilgili olarak bilgiye gereksinim duyduklarında bu bilgiler Ulusal Büro tarafından karşılanmaktadır. Eğer anlaşmaya varılamamışsa her iki taraf da sonuçla ilgili olarak kendi ifadelerini ortaya koyarlar. Anlaşma sağlanırsa, denetim sonucu ile ilgili olarak hazırlanan belgeler hazırlanarak mükellefe imzalatılır.

Anlaşmanın sağlanamaması durumunda denetim raporundaki bulgulara dayanılarak vergi mükellefine verginin hesabı ve kısa açıklaması ile kanuni dayanaklarını içeren bilgilerle birlikte otuz gün içerisinde Bölge Vergi idaresi Bürosu İtiraz Bölümüne başvuru yapabileceğine ilişkin bildirim gönderilir. Mükellef tebliğdeki tarhiyatı kabul ederse anlaşmazlık konusu kapanmış olur. Kabul etmez ve söz konusu süre içerisinde başvurursa ikinci ve son olarak idari itiraz görüşmesi yapılır. İtiraz bölümünde konunun görüşülmesi resmi olmayan biçimde ve konferans tekniği ile yapılmaktadır. Vergi mükellefleri bu aşamada düzenlenen görüşmelerde bizzat bulunabilecekleri gibi temsil yetkisine sahip temsilcilerini de bulundurabilirler.

Vergi mükellefi açısından vergi idaresi ile olan anlaşmazlığının idari başvuru yolu ile ortadan kaldırılabilmesi için bundan başka aşama bulunmamaktadır. Vergi mükellefi bu aşamadan sonra vergi yargısı yolu ile kararın gözden geçirilmesini isteyebilirler.

Vergi mükelleflerinin vergi idaresinin eylem ve kararlarının gözden geçirilmesi için kamu denetçisi'ne de başvurma hakları vardır. Kamu Denetçileri vergi idaresinin eylemleri ile ilgili olarak mükelleflerin başvurulan ile harekete geçebilecekleri gibi kendiliğinden de

²²⁷ Gökbel, s.84

harekete geçebilirler. Kamu denetçileri vergi mükelleflerinin İç Gelirler İdaresi ile olan sorunlarının çözümlenmesinde mükelleflere yardım etmek, İç gelirler İdaresi ile oluşan sorun alanlarını belirlemek, İç Gelirler İdaresinin uygulamaları ile ilgili gereken değişiklikleri önermek ve söz konusu sorunları azaltacak mevzuata ilişkin değişiklikleri tanımlamak görevleri ile ilgili direk olarak İç Gelirler İdaresi Başkanlığına rapor vermektedirler.²²⁸

Kamu denetçileri aynı zamanda Kongreye rapor verme konusunda da geniş yetkilere sahiptir. Kamu denetçilerinin Kongre Komitelerine raporlarını sunmadan önce, İç Gelirler İdaresine rapor vermeleri yasaklanmıştır. Yasama Organı İç Gelirler idaresinin kamu denetçisi tarafından raporda sunulan önerilere resmi cevaplar vermesini zorunlu tutmaktadır.²²⁹

6.2.3. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Amerikan Anayasası açık bir biçimde özel hayatın gizliliği hakkını ifade etmemektedir. Bununla birlikte Yüksek Mahkeme kararlarında Anayasaya göre, bireylerin özel hayatlarının gizliliği hakkı yada belirli alanların özel hayatın gizliliği garantisi içerisinde olduğunu kabul edilmektedir. Özel hayatın gizliliği kavramının iki yönü vardır. Birincisi, kişilerin kendileri ile ilgili bilgilerin ne kadarının başkalarının tarafından bilinmesi gerektiğini belirleme haklarıdır. İkinci yön ise, bireylerin bağımsız hareket edebilme, belirli faaliyetleri serbestçe yapabilme yada belirli davranışlarda bulunmamaları ile ilgilidir. Yönetimin yapmak yada yapmamak konusundaki kararlar bu yönlerden herhangi birisi yada her ikisi üzerinde etkili olabilmektedir.²³⁰

Amerikan Anayasasında yapılan dördüncü değişiklik, tüm kişilerin makul olmayan arama ve alıkoymaya karşı haklarını garanti etmektedir. Dördüncü değişiklik üçüncü kişiler ve vergi mükelleflerinin muhafaza ettikleri kayıtlarla ilgili sağlanan korunmayı eşit biçimde genişletmektedir. Dördüncü değişiklik ile idarenin araştırma yetkisi iki açıdan sınırlanmaktadır. Birincisi, vergi mükellefinin beyannamelerinin araştırılması ile ilgili olarak defter ve belgelerinin soruşturulma isteğinin sınırlandırılması, ikincisi ise, isteğin makul ve vergi mükelleflerine aşırı yük getirmemesinin sağlanması ile ilgili sınırlamadır. Vergi mükellefi ile ilgili olarak bilgi istenen kişi ya da kurumlar, bu istemin kendilerine aşın yük

²²⁸ Öner, s.173

²²⁹ Gökbel, s.86

²³⁰ Gökbel, s.99

getirdiği iddiasıyla bu isteme karşı dava açabilirler. Yüksek mahkeme Boyd v. US davasında, kanıtların hukuk dışı arama ve alıkoyma Amerikan Anayasasında yapılan beşinci değişiklik ile kişiler, kendi kendilerini suçlamaları söz konusu ise, idare tarafından yapılan çağrılara uymayı ret etme hakkına sahiptirler. Başka bir ifade ile kendi defter ve kayıtlarına dayanarak kendilerine cezai suç isnadı söz konusu olabilecekse idare tarafından yapılan çağrılara uymayı ret edebilirler. Bu hak ile vergi mükellefleri vergi idaresine verecekleri bilgiyi sınırlandırabilmeleri, mükelleflerce verilen kanıtların mahkeme önünde sınırlandırılabilmesi ve daha önce vergi idaresince alıkonulan vergi mükellefe ilişkin kanıtların ceza davalarında kanıt olarak kullanılmasının önlenmesi düşünülmektedir. Beşinci değişiklik ile sağlanan ayrıcalık yalnızca hakları ihlal edilen kişilerce kullanılacak kişisel bir ayrıcalıktır. Bundan dolayı bireysel vergi mükellefleri, üçüncü kişilerin yada kurumların kayıtları incelendiğinde yada alıkonulduğunda, bu kayıtların sahibi söz konusu vergi mükellefi olsa bile, kendisini hangi derecede suçladığına bakılmaksızın hakkı ileri süremez.²³¹

Anayasanın dördüncü ve beşinci değişiklikleri birlikte ele alındığında, vergi idaresi, vergi mükellefinin iş ile ilgili kayıtların ve diğer kanıtların uygun bir arama iznine dayanarak arama yapabilmekte ve alıkoymaktadır. Vergi idaresi arama izni çıkartmak yerine söz konusu kayıt ve kanıtların sağlanması için İç Gelirler Kodunun 7602 bölümüne göre bir çağrı düzenleyebilmektedir. Bununla birlikte vergi mükellefleri kendilerini suçlayıcı nitelikteki kanıtlarla ilgili olarak bu çağrıya uymama hakkına sahiptirler.

Vergi mükellefleri özel hayatlarının gizliliğine dayanarak üçüncü kişilerle iletişiminin, üçüncü kişilerin kayıtları yada üçüncü kişilerin gözetimine bıraktığı kendisine ait kayıtları ile ilgili olarak anayasal haklarının var olduğunu iddia edebilir. Vergi mükelleflerinin hak olarak ileri sürebileceği kendisi ile ilgili ilişkiler, avukatı ile kendisi, muhasebecisi ile kendisi, avukatı ve muhasebecisi ile kamu görevlileri arasındaki iletişimi de içermektedir.²³²

Anayasa tarafından vergi mükelleflerine sağlanan haklar kendiliğinden yürütülmemektedir. Vergi mükellefi vergi incelemesi sırasında anayasal haklarını olumlu olarak ifade etmeli ve işlemler süresince hakkın var olması için mücadele etmelidir. Eğer inceleme sırasında vergi mükellefi, inceleme elamanı ile tam işbirliği yapar, istenen defter ve

²³¹ Gökbel, s.100

²³² Ken MESSERE, “The Tax System In Industrialized Countries”, 1st Edition, Oxford, Oxford University Press, 1998, s.403-405

belgeleri verir ve haklarını iddia etmezse anayasal ayrıcalığından vazgeçmiş sayılır. Daha sonra yanlış anladığını, yanlış bilgi aldığını yada bilgilendirilmediğini ileri süremez. Bununla birlikte vergi mükellefinin anayasal haklarından vazgeçip geçmediği konusunda kuşku olduğunda bu durum genellikle, mahkemelerce yeniden çözümlenmektedir. Yerleşmiş doktrine göre, kişilerin kendilerini suçlamama hakları kolayca vazgeçilen bir hak değildir. Bununla birlikte, eğer vergi mükellefi kişisel olarak Anayasal haklarını iddia etmezse bunlardan vazgeçmiş sayılır. Avukatı, muhasebecisi ve ortak çalışma arkadaşları dahil hiç kimse asıl mükellefin yerine geçerek hak iddiasında bulunamaz.²³³

6.2.4. Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Amerika Birleşik Devletlerinde vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin gizliliği ile ilgili düzenlemeler Bilgi Alma özgürlüğü Kanunu (Freedom Of Information Act), Özel Hayatın Gizliliği Kanunu (Privacy Act) ve İç Gelirler Kodu (Internal Revenue Code) içerisinde yer almaktadır.

Bilgi Alma Özgürlüğü kanununa göre vergi idaresi tarafından açıklanma yükümlülüğü bulunmayan bilgilerin yanı sıra vergi mükellefleri ile ilgili olarak gizli kalması gereken ticari sırlara ve finansal bilgilerin açıklanma zorunluluğu da bulunmamaktadır.²³⁴

Vergi mükellefleri ile ilgili bilgilere ilişkin gizlilik hükümleri İç gelirler Kodu içerisinde yer almaktadır. Bu hükümlere göre, vergi mükellefine ait vergi beyannameleri ve vergi beyannamelerine ilişkin bilgilerin, kanunla yetki verilen durumlar dışında açıklanması yasaktır. Yasağın kapsamına Birleşik Devletler memurları ve çalışanları, eyalet memurları ve çalışandan ve beyanname yada beyanname bilgilerine sahip olan yada daha önce olmuş olan herkes girmektedir.²³⁵

Bununla birlikte daha önce bilgi alma hakkı içerisinde de söz edildiği üzere söz konusu bilgiler vergi mükellefi tarafından onay verilmesi durumunda açıklanması mümkündür. Bu bilgilerle ilgili olarak önemli çıkarı olan kişilere, yazılı istekte bulunmaları

²³³ Gökbel, s.100

²³⁴ IRS, “**Your Rights As A Taxpayer**”, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> , s.1-2 (Erişim Tarihi: 01.06.2007)

²³⁵ IRS, “**Protecting Taxpayers’ Rights**”, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> , s.3, (Erişim Tarihi: 01.06.2007)

durumunda inceleme ve bilgi alma hakkı tanınmaktadır. Yazılı ve tam olarak yetkilendirilmeleri durumunda söz konusu bilgilerin önemli çıkan bulunan kişilerin avukatlarına açıklanması vergi mükellefine ilişkin bilgilerin gizliliğini ihlal etmemektedir

Amerika Birleşik Devletlerinde 1974 tarihinde çıkartılan Özel Hayatın Gizliliği,, ile ilgili kanun (Privacy Act), kamu kurumlarının bilgiyi toplama, saklama, analiz etme ve açıklama ile ilgili gereksinimleri ile bireylerin kişisel bilgilerinin kamuoyuna açıklanmamasına ilişkin hakları arasında denge kurmayı amaçlamaktadır. Kanun kamu kurumlarının vatandaşların kişisel bilgilerini uygun yetki olmaksızın paylaşımını ve açıklanmasını önlemektedir.²³⁶

6.2.5. Yargısal Başvuru Hakkı

Amerika Birleşik Devletlerinde vergi mükellefleri idari aşamada çözüme kavuşturamadıkları uyuşmazlıklar için yargı organlarına başvurabilirler. Farklı vergileme uyuşmazlıkları ile ilgili farklı yargı organlarına başvurabilmektedirler.

İç Gelirler İdaresi ile olan uyuşmazlığı idari aşamada çözemeyen vergi mükellefi konu ile ilgili olarak Vergi Mahkemesine (Tax Court), Federal Bölge Mahkemesine (Federal District Court) yada Birleşik Devletler Haklar Mahkemesine (United States Court of Claims) başvurabilir.²³⁷

Vergi Mahkemesine dava açılmasının vergi mükellefi açısından faydası, dava açmadan önce İç Gelirler İdaresince iddia edilen noksanlığın ödenmek zorunda olmamasıdır. Vergi mükellefi vergi idaresi tarafından kendisi ile ilgili olarak alınan kararlar aynı fikirde değilse ve konu idari aşamada çözümlenememişse, ödemekle yükümlü tutulduğu verginin yargısal olarak karara bağlanması için vergi mahkemesine başvurabilir. Vergi mahkemesi vergi mükellefi ile gelir, emlak, veraset, belirli istihdam ve gider vergileri ile ilgili olan konularda açık duruşma yapmaktadır. Amerika Birleşik Devletlerinde 50.000 Amerikan Dolarının altında miktarı içeren vergi davaları ile ilgili olarak, dava maliyetinin azaltılması

²³⁶ Gökbel, s.114

²³⁷ Öner, s.123-124

için vergi mükellefine "küçük vergi davaları usulü" hakkı tanınmıştır.²³⁸ Vergi mükellefi, davası için bu yolu seçtiğinde, vergi mahkemesinin verdiği karara karşı yüksek mahkemeye temyiz yoluna gidemeyecektir. Aynı zamanda bu usule göre görülerek karara bağlanan davalar yayınlanmamakta ve emsal değeri taşımamaktadır. Bu usulün dışındaki davalarda vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar yayınlanmakta ve emsal değeri taşımaktadırlar.

Diğer mahkemelere başvurduğunda ise önce kendisine bildirilen miktarı ödemek ve daha sonra geri ödeme için başvurması gerekmektedir. Önce dava aç-sonra öde yöntemi çoğunlukla tercih edilmektedir. Vergi mükellefi tarafından dava açılmadan önce ödenen verginin iadesi için vergi idaresine yapılan başvuruların reddedilmesi ile ilgili olarak Bölge Mahkemesine yada Federal Haklar Mahkemesine başvurabilir. Bölge mahkemesinin vermiş olduğu karara karşı ise İtiraz Mahkemesine (Courts of Appeal) başvurma hakkı bulunmaktadır. Yüksek Mahkeme, takdir yetkisine dayanarak, İtiraz Mahkemesi yada Federal Haklar Mahkemesinin dava ile ilgili olarak vermiş olduğu kararın gözden geçirebilir. Vergi mükellefi tarafından fazla yapılan ödemeler ile ilgili davalar Federal Bölge Mahkemesinde yada Haklar Mahkemesinde açılabilir. İki mahkeme arasında seçim yapmak için vergi mükellefinin her üç mahkeme için belirtilen özellikleri dikkate alınması gerekmektedir.²³⁹

1 Kasım 1982 tarihinden önce vergi mükellefleri Haklar Mahkemesi kararlarını direk olarak Yüksek Mahkemede temyiz etme hakkına sahip iken, şimdiki düzenleme ile yeni itiraz mahkemesi olarak (Court of Appeal For the Federal Circuit) mahkemesine başvurabilmektedirler.

Vergi mükellefleri İtiraz Mahkemesi ve Federal Haklar Mahkemesi kararlarına karşı en yüksek mahkeme konumunda olan Yüksek Mahkemeye başvurabilirler. Yüksek mahkemede hiç kimsenin dinlenilme hakkı bulunmamaktadır. Yüksek mahkeme ulusal önemlilik taşıyan davaları kabul etmekte ve bu davalar içerisinde sınırlı sayıda vergi ile ilgili davalarda bulunmaktadır²⁴⁰

²³⁸ Gökbel, s.125

²³⁹ Öner, s.124

²⁴⁰ Gökbel, s.126

6.3. Avustralya’da Mükellef Hakları

6.3.1. Bilgi Alma Hakkı

Avustralya'da vergi mükelleflerinin bilgi alma hakları başlıca iki biçimde gerçekleşmektedir. Birinci olarak 1982 tarihli Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunu (Freedom Of Information Act) ile sağlanan ve genel bir vatandaş hakkı olarak kamu kurumları ve bunlara bağlı kuruluşların ellerinde bulunan bilgileri isteme hakkıdır. Bu hak vergi mükellefleri tarafından özellikle vergileme süreçlerinden sonra sıkça kullanılmaktadır, örneğin kendisi adına vergi tarh edildikten sonra itiraz etmeyi düşünen mükellef, vergi idaresinin işlemine esas aldığı ayrıntıların kendisine açıklanmasını isteyebilir. İkinci olarak ise, Avustralya Vergi İdaresince (Avustralia Tax Office) vergi kanunlarının uygulanması hakkında özelgeler yoluyla sağlanan bilgi isteme hakkıdır.²⁴¹

Avustralya Vergi İdaresi Mükellef Şartında (The Taxpayers' Charter) vergi mükelleflerine, vergi işleri ile ilgili olarak alınan kararları ilgililere açıklamayı ve hukuka uygun olarak vergi idaresinin elinde bulunan vergi mükellefi ile ilgili bilgilere ulaşma hakkını taahhüt etmektedir. Mükellef Şartı kanuni gücü olmayan bir belgedir. Bununla birlikte bilgilere ulaşma hakkına ilişkin bu taahhüt, Avustralya'nın dahil olduğu hukuk sistemi içerisinde kamu kurumlarının aldıkları kararların nedenlerini gösterme zorunluluğu olmaması nedeni ile önem taşımaktadır.

Bunun yanı sıra vergi mükellefleri Bilgi Alma Özgürlüğü Kanununa dayanarak kamu kuruluşlarının elinde bulunan bazı bilgilere ulaşma hakkına sahiptirler. Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunu vergi mükelleflerine sağladığı yardımın yanında vergi idaresinin politika ve uygulamaların incelenmesini ve çalışmaların kontrol edilmesini sağlamaktadır. Kanunun dokuzuncu bölümüne göre vergi idaresinin, karar alırken ya da kanunda öngörülen herhangi bir düzenlemeye göre işlem yaparken, herhangi bir kişinin hakları, yükümlülükleri hakkındaki önerileri içeren belgeleri kamuoyunun ulaşımına ve incelemelerine olanak verecek biçimde bulundurması gerekmektedir. Kanun 11. bölümü ile herkese kamu kurumlarının elinde bulunan belgelere, eğer istisna kapsamında değilse, ulaşma hakkı tanımıştır. Kanunun 4.

²⁴¹ Karen Wheelwright, “**Taxpayers' Rights in Australia**”, Taxpayers' Rights An International Perspective, Editör :Duncan Bentley, Hyde Park Press, Australia, 1998, s. 73

kısımında 17 istisna yer almaktadır. Bu istisnalardan 36, 37, 40 ve 42 inci bölümlerinde yer alanlar vergi mükelleflerinin vergi idaresinin elinde bulunan bilgileri araştırması ile ilgilidir. 36. bölüm iç çalışma belgeleri ile ilgilidir. Bu istisna bakanlıkların ve diğer kamu kurumlarının fonksiyonları içerisinde yer alan görüş, bilgi ya da öneri şeklindeki niyetleri içeren ve açıklanmaları kamu yararına aykırı bulunan belgeleri korumaktadır. Mahkemeler 36. bölümdeki istisnanın kapsamına söz konusu belgelerden yüksek derece karar alma ve politika oluşturma ile ilgili olanların alma eğilimindedir. 37. bölüm belgelerin açıklanmalarının kanun ihlallerinin incelenmesine zarar vermesi ve 40. bölüm, vergi idaresi tarafından yapılacak inceleme ve denetime zarar verebileceği düşünülen belgelerin açıklanmasını istisna kapsamına almaktadır. Söz konusu istisna, vergi idaresinin vergi mükelleflerinin belgelere ulaşma hakkını engellemek istediğinde çokça başvurduğu bir istisnadır. 42. bölüm ise avukatlar ve müşterileri arasında söz konusu olan "hukuki uzmanlık imtiyazına" ilişkindir.²⁴²

Vergi mükelleflerinin bilgi alma yollarından ikincisi içerisinde yer alan özelgeler daha fazla bilgi sunmaları ve diğer ülkelere göre daha fazla belirlilik sağlamaları nedeniyle dünyadaki en gelişmiş özelge sistemi olarak kabul edilmektedirler. Özelgeler sistemi kamuya yönelik olarak yapılan özelgeler ve kişilere yönelik olarak yapılan özelgeler olmak üzere iki türdür. Kamuya yönelik olarak yapılan özelgeler, vergi idaresi yöneticilerince, bir vergi kanunu ya da vergi kanunlarındaki birtakım düzenlemelerin herhangi bir kişiye ya da sınıfa ya da herhangi bir düzenlemenin bir kişiye ya da sınıfa nasıl uygulanacağını belirlenmesi ile ilgilidir. Bu tür özelgeler kendilerine uygun olan mükelleflerce esas alınarak işlem yapıldığında, daha sonra mahkemeler tarafından yanlış sayılsalar ya da yasama organınca ortadan kaldırılsalar bile mükellefleri korumaktadırlar. Belli bir vergi mükellefine yönelik olarak hazırlanan özelgeler ise, vergi mükelleflerince vergi idaresinin belirli bir konudaki takdir yetkisini nasıl kullanacağı ya da mevzuatın herhangi bir hükmünü nasıl yorumlayacağını öğrenmek amacıyla kullanılmaktadır. Vergi idaresi vergi mükellefinin isteği üzerine verilen özelge ile bağlıdır. Bununla birlikte, kendi istemi üzerine özelge verilen mükellef özelgeyi dikkate almaz ve verginin eksik hesaplanmasına neden olursa, eksik hesaplanan verginin % 25 i kadar ceza ödemekle yükümlü tutulmaktadır.²⁴³

²⁴² Wheelwright, s.70

²⁴³ Wheelwright, s.71

Vergi İdaresi Kanununun (Tax Administration Act) VC bölümüne göre özelgelere karşı dava açılabilir. Buna rağmen söz konusu itirazlarla ilgili hukuki ilkeler mahkemelerce henüz tarif edilmemiştir. Mahkemeler dava açılması yerine özelgeleri hazırlayan idareye geri gönderilerek üzerinde daha fazla düşünülmesi gerektiği görüşündedirler. Bununla birlikte Federal Mahkeme, özelgelere karşı mükelleflerin itirazlarının dinlenmesinde Vergileme İdaresi Kanununa (TAA) göre vergi idaresi, ilgili düzenlemeleri belirleyen özelgesinde tanımlananlardan başka olayları göz önüne alma yetkisine sahip değildir. Özelgelere karşı yapılan itirazlar pratikte pek tatmin edici sonuçlanmamaktadır. Kamuya yapılan özelgeler için itiraz hakkı olmamakla birlikte özelgenin hazırlanmasından önce bazı görüşler dikkate alınmaktadır.

Kuramsal olarak özelge sisteminin vergi mükellefleri için başta vergi idarecilerinin vergi kanunlarını nasıl uyguladıklarını öğrenmek gibi avantajları olmasına rağmen, uygulamada daha fazla belirliliğin ve doğruluğun gerçekleşmediği görülmektedir. Vergi idaresinin bağlayıcı özelgeler vermesi idari olarak etkin bulunmaktadır. Bununla birlikte özelgelerin kanun hükmünde görülmesi ve idarecilerin yasama fonksiyonunu üstleniyor gözükmeleri tehlikesi söz konusudur. Ancak hiçbir zaman vergi idaresince verilen bir özelge ya da yapılan bir işlem yargı organları tarafından kanunların doğru yorumlanmasını engellemez. Çokça tartışılan bir görüşe göre, Avustralya Vergi İdaresinin özelgeler konusundaki karar alma gücünü kazanılmış hak olarak algılayıp kullandığı ve duruma olası bir çözümün özelgelerin bağımsız bir karar mercii tarafından yapılması gerektiğidir.²⁴⁴

6.3.2. Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı

Avustralya'da vergi mükelleflerine, vergi idaresinin vermiş oldukları vergi ile ilgili kararların gözden geçirilmesini isteme hakkı tanınmıştır. Vergi mükellefleri vergi idaresinin almış oldukları kararların bağımsız yargı organları tarafından gözden geçirilmesini isteme hakkından önce karar alan vergi idaresine yazılı olarak başvurarak karara itiraz edebilirler. Vergi idaresinin itiraz dilekçesi üzerine kararı inceleyerek itirazla ilgili karar vermesi ve bu kararı vergi mükellefine yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir. Bu bildirim için belirli bir zaman sınırı konulmamıştır. Vergi idaresi bu kararlar birlikte vergi mükellefini konu üzerinde daha fazla gözden geçirilme, başvuruların maliyetleri ve zaman sınırları ile ilgili hakları

²⁴⁴ Gökbel, s.74

konusunda bilgilendirmek sorundadır. Vergi mükellefi vergi idaresinin itirazı üzerine vermiş olduğu karar beğenmezse yargısal yollara başvurabilir.²⁴⁵

Vergi mükellefleri vergi idaresine vermiş oldukları itiraz dilekçelerinde, itirazlarına temel olan nedenleri ile sınırlandırmışlardır. Bununla birlikte vergi idaresi tarafından itiraz kabul edilmez ve mükelleflerde kararın gözden geçirilmesini mahkemeler yolu ile denerse, mahkemeler takdir yetkilerine dayanarak itirazın dinlenilmesi sırasında, itiraza temel olan nedenlerde değişiklik yapılmasına izin verebilirler.

İtiraz yapılan tarhiyatın değiştirilmesi ile ilgili olduğunda, vergi mükellefleri vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatta belirli değişiklikler ve ekler ile ilgili olarak, dayandıkları temeller açısından sınırlandırılmışlardır. Vergi mükellefleri asıl tarhiyatın değiştirilmeyen kısmı için itirazda bulunamazlar.

Vergi mükellefleri vergi idaresi kararına karşı 4 yıl içerisinde itiraz edebilirler. Bu süre dolduğunda mükellefler vergi idaresine başvurarak sürenin uzatılmasını isteyebilirler. Vergi idaresinin süresi içerisinde yapılan başvuruyu reddetmesine karşı mahkemeye (Small Taxation Claims Tribunal) dava açılabilir. Genişletilmiş itiraz süresi aynı zamanda vergi idaresi içinde tarhiyatını değiştirebilme süresidir.²⁴⁶

Kendisi ile ilgili olarak yapılan tarhiyata itiraz eden vergi mükellefi, tarhiyatın hatalı ya da aşırı olduğunu kanıtlamak yükümlülüğü altındadır. Özellikle vergi mükelleflerinin hiç beyanname vermediği ya da yetersiz beyanname verdiklerinde vergi idaresi tarafından yapılan takdire dayanan tarhiyatlarda kanıtlama yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır.²⁴⁷

Vergi mükellefleri daha az resmi düzeyde olan ve Mükellef Hakları Şartı ile sağlanan haklardan olan kamu denetçisi (ombudsman) ile de vergi idaresinin eylemlerinin gözden geçirilmesini isteme hakkına sahiptir. Kamu Denetçisi Kanunu ile kamu denetçileri, kayıtlara ulaşma, ikametgâhlara girerek gerekli kişilerin sorulan cevaplandırmasını isteme gibi geniş yetkiler ile donatılmış olmalarına rağmen, şikayetlerin araştırılması ile ortaya konulan

²⁴⁵ Wheelwright, s.74

²⁴⁶ ATO, “**Vergi Yükümlülerinin Hakları ve Sorumlulukları Belgesi – Bilmeniz Gerekenler**”, http://www.ato.gov.au/content/downloads/turkish_web.pdf, s. 4-6 (Erişim Tarihi: 01.06.2007)

²⁴⁷ Gökbel, s.87

önerilerin uygulanması konusunda herhangi bir güce sahip değildirler. Kamu denetçisinin gücü araştırma sonuçlarını rapor etmesi ve vergi idaresine ve gerektiğinde de Başbakan ya da Parlamenteoya gereken önerilerde bulunması ile sınırlandırılmıştır.²⁴⁸

Ayrıca vergi idaresi içerisinde vergi mükellefi ile ilgili sorunların çözülmesi için Mükellef Hakları Şartı ile birlikte bir servis (Problem Resolution Service) kurulmuştur. Servisin amacı, vergi mükellefleri ile vergi idaresi çalışanları arasında direk olarak çözülmemeyen sorunların çözülmesine olanak yaratmaktır. Servis vergi mükellefleri için ek bir çözüm yolu açmakla birlikte, tamamen gelir idaresi içerisinde yer alması nedeniyle gözden geçirilmenin tarafsız olarak yapıldığı konusunda algılanmasında kuşku ile karşılanmaktadır.

6.3.3. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Avustralya'da vergi idarecileri yada yetki verilmiş memurlar gelir vergisi kanununu ile ilgili olarak, her zaman tüm binalara, yerlere, defterlere, belgelere ve diğer kağıtlara ulaşma yetkisine sahiptirler. Bu yetki bilgisayar kayıtlarını ve microfilmleri de kapsamaktadır. Bununla birlikte yetkinin içerisinde defter, belge ve diğer kağıtların alıkonulması bulunmamaktadır. Ancak defter, belge ve diğer kağıtların birer kopyası yada fazla olan nüshaları alınabilmektedir.

Mahkemeler Gelir Vergisi İdare Yasasının 263. maddesini daha geniş kapsamlı yorumlamaktadırlar. Söz konusu bölümde tanınan yetki, vergi mükellefinin kendi kayıtları yada 262-A bölümüne göre korunması gereken kayıtlar için sınırlandırılmış değildir. Bu hüküm genel denetim fonksiyonunun bir parçası olarak vergi borcunun doğruluğunu tespit etmek amacı ile kullanılmaktadır. Vergi idarecileri aynı zamanda muhasebecisi gibi vergi mükellefi ile ilgili diğer kişilerce bulundurulmuş bilgilere de ulaşabilir.

Vergi idarecileri kendilerine 263. madde ile verilen yetkilerini kullanırken "doğal adalet" in gereklerine uymak zorunda değildirler. Aynı zamanda işyerlerinin aranması yada belli belgelerin aramaya konu olması için yetki belgesi gerekmemektedir. Bununla birlikte, ne istediğini açıklamak yada isteği ile ilgili yeterli bildirim yapılması konusunda vergi idarecileri

²⁴⁸ Wheelwright, s.75

yada yetki verilen memurlar bir hata yaptıklarında, bu durum makul olarak karşılanmamakta ve arama geçersiz sayılmaktadır. Verilen yetkinin geçerliliği konusunda maddi vergi kanunlarına ilişkin sorular olduğunda, vergi idarecilerinin devam eden sorunu çözmek için defterlere bakmaları sınırlanabilmektedir.

263(3) e göre, arama yapılan işyerini bulunanlar, yetkili memura 263. bölümde verilen yetkinin etkin uygulanması için, makul olan her türlü olanağı ve yardımı sağlamak zorundadırlar. Bu, kayıtların nerede olduğunun işaret edilmesini, belgelerin bulunduğu alana ulaşımın sağlanmasını, çalışma alanı sağlanmasını ve fotokopi olanakları sağlanmasını içermektedir. Eğer gerekirse fizikî varlıklara karşı güç kullanılabilir. Ancak güç kullanımı gerekli olmalı ve aşırı olmamalıdır. İş yerinde bulunanlar gerekli kolaylıkları sağlamazsa 1.000 Avustralya doları para cezası ile yükümlü tutulmaktadır.²⁴⁹

Avustralya Gelir Vergisi İdaresi Kanununun 264. bölümü vergi idarecilerine araştırma yetkisi vermektedir. Bu bölüme göre, yetkili olan memur, vergi mükellefi olup olmadığına bakmaksızın, herhangi bir kişinin geliri yada verginin tarhi ile ilgili bilgi sağlaması yada kanıtları vermesi ve herhangi bir kişinin gözetiminde yada kontrolü altında bulunan defter, belge ve diğer kağıtları sağlaması için yazılı bildirimde bulunabilir. Bununla birlikte bildirimde bazı noktalarında mutlaka bulunması gerekmektedir. Bunlar, istenen belgeler belirli bir vergi mükellefi ile ilgili olmalı ve bu mükellefin ismi bildirimde mutlaka belirtilmelidir. Başkalarının işleri ile ilgili belgeleri sağlamaları istenen kişilere bu istemin söz konusu kişinin geliri yada tarh edilmesi ile ilgili olduğu bildirimde gösterilmelidir.²⁵⁰

Vergi idarecilerinin, bildirim gönderilen kişilerin gözetiminde yada kontrolünde olan materyallerle ilgili yetkileri sınırlandırılmıştır. Vergi mükellefi ile müşteri ilişkisinden dolayı sözleşme yükümlülükleri bulunan bankalar, muhasebeciler ve avukatlar gibi üçüncü kişiler vergi idaresinden belgelerin sağlanması için gelen bildirimini yerine getirmekten sakınmaları önem vermemek olarak kabul edilmekte yada bildirim uyma yükümlülüğüne konu edilmektedir.

Vergi mevzuatında vergi idarecilerine defter ve belgeleri alıkoymak konusunda herhangi bir yetki söz konusu değil iken, vergi idarecileri 1914 tarihli Suç Kanununa göre

²⁴⁹ Wheelwright, s.74

²⁵⁰ Gökbel, s.102

arama ve alıkoyma için izin belgesi araştırma hakları vardır. Söz konusu belge hukuki uzmanlık ayrıcalığını kapsayan belgelere el konulmasına yetki verememektedir.

Vergi idarecilerine Gelir Vergisi İdaresi Kanununun 263. ve 264. bölümlerde tanınan yetkilere uygulanan en önemli sınırlandırma hukuki uzmanlık ayrıcalığıdır. Bu ayrıcalık yalnızca bilgi almak yada bu bilgileri uyuşmazlıklarda kullanmak için yapılan iletişime uygulanmaktadır. Bu ayrıcalık avukatların hesap kayıtları için uygulanmamaktadır. Bankerlerin müşterilerine yada muhasebecilerin müşterilerine karşı olan yükümlülüklerinden ortaya çıkan benzer bir ayrıcalık bulunmamaktadır. Avustralya Vergi İdaresi eğer uygunsa işyeri sahibine belgeleri gözden geçirmesi yada hukuki uzmanlık ayrıcalığı iddiasında bulunabilmesi için yeterli fırsat vermek zorundadır.²⁵¹

Mahkemeler vergi mükelleflerinin kendilerine gönderilen bildirimle karşı kendini suçlamaya karşı ayrıcalığı ileri sürerek direnç gösteremeyeceklerim ifade etmişlerdir. Federal Mahkeme bu sonuca, vergi idarecilerine bu kadar geniş yetki veren yasama politikasının kendini suçlamama ayrıcalığının var olmadığını düşündüğü temeline dayandırmıştır. Avustralya vergi idarecilerine tanınan geniş yetkiler bireylerin özel hayatlarının gizliliği hakkını ihlal ettiği gerekçesi ile eleştirilmektedir. Ve vatandaşları kamu kurumlarına tanınan geniş yetki karşısında koruyacak anayasal hükümlerin olmaması da vergi idaresinin sahip olduğu arama, alıkoyma ve bilgi sağlama yetkileri ile ilgili eleştirilere neden olmaktadır.²⁵²

6.3.4. Mükelleflere İlişki Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Avustralya'da vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin açıklanmaması belli başlı bazı istisnalar dışında vergi idaresi üzerinde var olan kanuni bir yükümlülüktür. Kanuni yükümlülükle birlikte Avustralya vergi idaresi kanuni gücü olmayan "mükellef hakları şartında" vergi mükellefine ilişkin bilgilerin gizli tutulmasına uymayı taahhüt etmektedir.²⁵³

Vergi idaresi memurları dolaylı yada dolaysız olarak, memuriyetlerinin gereği herhangi bir görevi yerine getirmeleri durumu hariç olmak üzere, gelir vergisi kanunu uygulamasına ilişkin olarak başka bir kişi ile ilgili sahip olduğu bilgileri başkalarına

²⁵¹ Wheelwright, s.75

²⁵² Gökbel, s.104

²⁵³ ATO, s.5

bildiremez, açıklayamaz ve başkaları tarafından kaydedilmesini sağlayamazlar. Söz konusu hüküm vergi idaresi dışında diğer kamu kurumlarında çalışan ve ellerinde vergi mükellefine ilişkin bilgi bulunduran memurları da kapsamaktadır. Kanun aynı zamanda vergi mükellefinin işleri nedeniyle bilgileri elde eden ve herhangi bir kamu kurumunda çalışmayan kişiler için bilgilerin açıklanması ile ilgili suçları da belirlemektedir.²⁵⁴

Memurların görevleri gereği yapmaları gereken açıklamalar dışında, kamu avukatlarının ödenmemiş vergi borçlarının tahsili konusunda ve mahkemece gerekli görülmesi durumunda, mahkemeye vergi mükellefi ile ilgili delillerin sunulması konularında gizlilik hükümlerinin istisnalarını oluşturmaktadır.

Avustralya vergi idaresi tarafından kamu çalışanı olmamalarına rağmen kendilerine vergi mükellefine ilişkin bilgi aktarılan kişiler gizlilik hükümlerinin uygulanmasında memur olarak kabul edilirler. Vergi mükelleflerinin işlerini yapan muhasebeciler bu tür kişilerden sayılır ve vergi idaresi tarafından kendisine vergi mükellefi ile ilgili bilgi aktarıldığında kanunun gizliliğe ilişkin hükümlerine uymak zorundadırlar.²⁵⁵

Mahkemeler gizlilik hükümlerini vergi mükelleflerini korumak için yorumlamaktadırlar. Vergi idaresi yetkilisinin bir kurumun kendi dosyasından bilgi istemini geri çevirmesini Federal Mahkeme doğru bulmamıştır. Vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin gizliliğinin potansiyel olarak ihlali, vergi idaresi tarafından gelirlerin eşlemesi için kullanılan vergi kimlik numarası ile söz konusu olmaktadır.²⁵⁶ Vergi mükellefinden başka kimseler tarafından söz konusu vergi mükellefine ait vergi dosyası numarasının istenmesi, kaydedilmesi, açıklanması ve başka vergi dosyası numaralarına ulaşılması yasaklanmıştır.

6.3.5. Yargısal Başvuru Hakkı

Avustralya Anayasası hiçbir vatandaşa vergi yükümlülüğü olmadığını yada verginin tarh edilen miktardan daha az olduğunu gösterme fırsatı verecek olan yargısal başvuru olanağı olmadan vergi konamayacağını ifade etmektedir. Avustralya'da vergi mükellefleri için

²⁵⁴ Wheelwright, s.74

²⁵⁵ ATO, s.5

²⁵⁶ Gökbel, s.116

yargısal başvuru hakkı vergileme ile ilgili kararlara karşı Federal Mahkemeye yada İdari İtiraz Mahkemesine yapılabilmektedir.

İlk olarak vergi idaresine yapılan başvuruya ilişkin verilen karardan memnun kalmayan vergi mükellefleri bu karara karşı İdari İtiraz Mahkemesine itiraz başvurusu yada Federal Mahkemeye temyiz başvurusunda bulunabilirler. Birçok dava için ise hem itiraz hem de temyiz başvurusunda bulunulabilir. Vergi mükelleflerinin temyiz başvuru genellikle idareye yapmış oldukları itiraz başvurularının içeriği ile sınırlıdır. Bununla birlikte başvurunun dayandığı temelleri genişletmek mahkemenin takdir yetkisi içerisinde yer almaktadır.

Yapılan tarhiyata karşı itiraz yada temyiz başvurusunda bulunan vergi mükellefleri söz konusu tarhiyatın yanlış yada fazla olduğunu kanıtlama yükümlülüğü altındadırlar. İçtihat Hukukunun uygulandığı Avustralya'da vergi mükellefleri belirli koşullarda da yargısal başvuru hakkına sahiptirler. Bundan dolayı da idare hukukunun "yargısal gözden geçirme doktrini" vergi ile ilgili kararlar içinde söz konusu olmaktadır. İdari Kararların Yargısal Olarak Gözden Geçirilmesi Kanunu (ADJR) genel olarak verginin tarhiyatı, hesaplanması ve tarhiyata yapılan itirazlarla ilgili kararlar kapsam dışında tutmasına rağmen, Federal Mahkeme bu istisnaları dar kapsamlı olarak yorumlamakta ve vergi ile ilgili daha geniş kapsamlı idari kararların, söz konusu kanuna göre yargısal olarak gözden geçirilebileceğini ifade etmektedir. Ek olarak vergi mükellefi vergi idaresince alınmış olunan kararların yargısal olarak gözden geçirilmesi için, söz konusu kanun ile vergi kanunlarına göre sağlanan yargısal gözden geçirme hakkı arasında seçim yapabilme şansına sahip olmaktadır.

ADJR'nin vergi mükellefleri açısından önemi, vergi tarhiyatı ile bağlantılı olmayan önemli bazı kararların gözden geçirilmesini sağlamasıdır. ADJR ye dayanarak alınan bazı kararların bu yola başvurmanın faydalı olduğuna ilişkin kuşku uyandırmasına rağmen vergi mükellefleri için yine de faydalı olduğu söylenebilir.

Vergi mükellefleri Muhakeme Kanununun 39 B bölümüne dayanarak tarhiyatın usule ilişkin bölümlerini eleştirebilirler. Bunlar, vergi idaresinin Gelir Vergisi Tarhiyat Kanununun hükümlerine uymaması nedeniyle kolayca geçersiz sayılmaması ve tarhiyat bildiriminde tarhiyata esas alınan kanıtların bildirilmesi ve buna karşılık Vergileme İdaresi Kanununa göre yapılacak itiraz ve yargısal başvuru işlemlerinin bildirilmemesi gibi konulardır. DFCT v

Richard Walter Pty Ltd. davasında Yüksek Mahkeme, mahkeme üyelerinin bir kısmının farklı görüşte olmalarına rağmen 39-B'nin Federal Mahkemelere vergi mükellefi tarafından vergi idarecilerinin izledikleri usule ilişkin başvuru içeren davalara bakma yetkisi vermediğini ifade etmiştir.²⁵⁷

6.4. İngiltere'de Mükellef Hakları

6.4.1. Bilgi Alma Hakkı

İngiltere'de mükellefleri bilgilendirmek üzere vergi idaresi üzerinde bulunan bilgi verme yükümlülüğü Mükellef Şartında (Taxpayer's Charter) yer almaktadır. Söz konusu yükümlülüklerden birisi vergi mükelleflerine hak ve yükümlülüklerini anlamalarına yönelik yardımda bulunmaktır.

İngiltere'de vergi mükelleflerine bilgiler çeşitli biçimlerde sağlanmaktadır. Bunlar, bakanların uygun bulması ile yasanın dar anlamı ile vergi borcunda herhangi bir azaltma hakkı bulunmayan kişilerin vergi borcunun azaltılması sonucunu doğuran yayınlanmış resmi ifadeleri içeren ayrıcalıklar (Extra-Statutory concession), vergi idaresince kanunların belli bir alanda uygulanması ve ne anlam ifade ettiği ile ilgili yayınlanan ifadeleri, vergi idaresince kamuoyunun çıkarlarında ya da uygulamada bir değişiklik yapacağı düşünülen, niyet edilen vergi ile ilgili değişiklikler konusunda yapılan basın açıklamaları, teknik konularla ilgili olarak vergi uygulamacılarına vergi idaresinin görüşlerini içeren aylık olarak yayınlanan broşürler, vergi idaresinin kendi çalışanlarına yönelik olarak hazırladığı işlem yönergelerini yayınlamak vergi idaresinin nasıl çalıştığı konusunda mükellefleri ve uygulamacıları bilgilendirdiği kılavuzlar, Mükellef Şartının sonucu olarak yayınlanan ve vergi idaresinin işlerinin belirli bir bölümünü nasıl gerçekleştirdiğini, standartları ve vergi mükelleflerinin haklarını ortaya koyan uygulamalardır.²⁵⁸

İngiltere'de vergi mükelleflerinin genel anlamda vergi idaresince sağlanan bilgi alma haklarının yanı sıra belirli işlemler ile ilgili olarak bilgi almaları da mümkündür. Temel olarak

²⁵⁷ Gökbel, s.126-128

²⁵⁸ David WILLIAMS, "United Kingdom Tax Collection: Rights Of And Against The Taxpayers ", Taxpayers' Rights An International Perspective, Editör :Duncan Bentley, Hyde Park Press, Australia, 1998, s. 331-334

vergi mükellefleri beyannamelerinin hazırlanması, vergileri ile ilgili geri ödemeleri ve itiraz hakları gibi konularda bilgi alma hakkına sahiptirler. Uygulamada söz konusu bilgiler bireyler için kurumlarda geçerli olan biçimin aksine sınırlandırmıştır. Bununla birlikte belirli işlemlerin uygulanması ile ilgili olarak vergi kanunlarının nasıl yorumlandığı konusunda çeşitli biçimlerde bilgi almak mümkün olmaktadır.²⁵⁹

Beyan üzerine tarh yönteminin kabul edilmesinden sonra, vergi idaresi danışma belgesi olarak, işlemler yapıldıktan sonra beyannamelerin hazırlanması sırasında vergi mükelleflerince bilgi alınabilecek genel tebliğler hazırlamaya başlamıştır. Daha sonra vergi idaresince tebliğde belirtilen görüşün hatalı olduğu ifade edilse bile, vergi idaresi tebliğ ile bağlıdır. Bununla birlikte, vergi mükellefleri kendileri için olumsuz olan tebliğlerle bağlı değildir. Beyannameler doldurulduktan sonra bile vergi idaresine tebliğin içeriği ile ilgili olarak itiraz edilebilmektedir.

İngiltere'de kanunla, vergi idaresinin kamuoyuna yaptığı açıklamalarla ve resmi olmayan yazılı cevaplarla özelge uygulaması bulunmaktadır. Kanunlarla ve kamuoyuna yapılan açıklamalarla yapılan özelgelerin yaygın olarak kullanımı söz konusu iken resmi olmayan cevaplarla özelge uygulaması sınırlıdır. Kanunlarla tanınan özelgeler yalnızca, hisse ve hisse değişimi, menkul kıymetlerle ilgili işlemler, şirketlerin yer değiştirmesi ile ilgili işlemler ve emeklilik aylıkları ile ilgili belirli konularda uygulanmaktadır. Vergi mükellefleri, kanunlarla tanınan özelgeleri ve vergi idaresinin kamuoyuna yaptığı açıklamaları Gelir İdaresinin Merkezinden, diğerlerini bölge idarelerinden yazılı olarak isteyebilirler. Kanunlarla verilen özelgeler mahkemeler dışında vergi mükellefleri ve vergi idarelerini bağlamaktadır. Diğerleri yalnızca vergi idaresini bağlar ve vergi mükellefleri isterlerse vergi idarelerinin görüşlerine dayanarak işlem yapabilirler. Vergi mükelleflerinin kanuna göre verilen özelgelere karşı başvuru hakkı bulunmasına rağmen diğer özelgelere karşı başvuru hakkı bulunmamaktadır.²⁶⁰

²⁵⁹ Gökbel, s.80

²⁶⁰ Gökbel, s.81

6.4.2.Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı

İngiliz vergi sisteminin özelliği gereği, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların çoğunluğu idari aşamada çözümlenmektedir.²⁶¹ Bu nedenle vergi mükelleflerine, vergi idaresinin almış oldukları kendileri ile ilgili kararları gözden geçirme hakkı geniş biçimde uygulanmaktadır.

İngiliz vergi sisteminde vergi mükellefleri, gelir vergisi, sermaye kazançları vergisi ve kurumlar vergisi ile ilgili olarak yapılan tarhiyata ilişkin tebligatı aldıklarında itiraz etme haklarına sahiptirler. İtiraz başvurusu, tebligat vergi mükellefinin eline ulaştığı tarihi takip eden 30 gün içerisinde ve yazılı olarak yapılmalıdır. Eğer bu süre geçirilmiş ise, geçerli bir özrün bulunması durumunda kurula yada müfettişlere ayrı bir başvuru yapılabilir. Eğer müfettişler ve kurul gösterilen özür konusunda tatmin olmamışlarsa, durumun belirlenmesi için konuyu Komiserlere (Commissioners) aktarırlar. Zaman geçirildiği için, yapılan bu itiraz başvurusu ayrı bir itiraz niteliğinde değildir.²⁶²

Tarh edilen bir vergi, yalnızca özel yada genel Komiserler tarafından yada daha yüksek mahkemeler tarafından, belirli noktaların kesin olarak tespit edilmesiyle yada vergi mükellefi ile vergi müfettişi arasında Vergi İdaresi Kanununun 54. bölümüne göre yapılan anlaşma yoluyla değiştirilebilir. Eğer vergi mükellefi ile vergi müfettişi arasında tarh edilen verginin onaylanması, değiştirilmesi yada ortadan kaldırılması konusunda anlaşmaya varılmışsa, bu anlaşma komisyon ve mahkeme kararları ile aynı etkiye sahiptir. Anlaşma gerçekleşikten sonra anlaşmazlık konusu ile ilgili olarak herhangi bir ek tarhiyat yapılabilmesi mümkün değildir.²⁶³

Vergi mükellefleri ile vergi müfettişleri arasında vergi mükellefi tarafından kendisi ile ilgili olarak alınan kararın gözden geçirilmesi için yapılan başvurunun anlaşma ile sonuçlanması durumunda yapılan anlaşma eğer yazılı olarak yapılmamışsa, anlaşmaya varılan konuların ne anlama geldiğinin hem vergi mükellefi hem de vergi müfettişi tarafından doğrulanması gerekmektedir. Doğrulama tarihi, anlaşmanın yapıldığı tarih olarak işlem görür. Vergi mükellefleri ile idare arasında varılan anlaşma sonucunda daha önce alınan karar aynen

²⁶¹ Kamil MUTLUER, “**Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi**”, Eskişehir, Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları No. 141/87, 1975, s. 38

²⁶² Gökbel, s.93

²⁶³ Williams, s.334

kabul edilebileceği gibi, değiştirilerek kabul edilebilir yada tamamen ortadan kaldırılabilir. Bu durumda varılan anlaşmaya bağlı olarak, daha önceki kararlar ilgili gelecekte doğacak sonuçlar da ortadan kalkmış olur.

Bununla birlikte, anlaşmanın yapıldığı tarihten itibaren otuz gün içerisinde vergi mükellefinin anlaşmaya ilişkin kararını değiştirme hakkı söz konusudur. Eğer bu hakkını kullanmak isterse, otuz günlük süre içerisinde hakkını kullandığını vergi müfettişine yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir. Bildirimde bulunmadığı zaman söz konusu hakkını kullanmadığı için vergi mükellefi ile varmış olduğu anlaşma geçerliliğini sürdürmekte ve kesinlik kazanmaktadır.

Vergi mükellefi, anlaşma kesin olarak sağlanıncaya kadar itirazını geri çekebilir. Eğer geri çekme isteği söz konusu ise, bu durumun vergi müfettişine yazılı yada sözlü olarak bildirilmesi gerekmektedir. Vergi müfettişi de itirazı geri çekme isteğine otuz gün içerisinde itiraz edebilir.

Vatandaş Hakları ile getirilen düzenlemelere cevaben, İngiliz vergi idaresi, vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile ilgili şikayetlerini dinleyecek kamu denetçisi (Adjudicator) kurumunu oluşturmuştur. Kamu denetçisinin başlangıçtaki görevi vergi idaresi tarafından kendilerine kötü işlem yapıldığını düşünen vergi mükellefleri için hakemlik yapmaktır. Bu göreve bugün vergi mükellefinin vergi idaresi ile arasında var olduğunu düşündüğü sorunların çözümleri için önerilerde bulunmak da eklenmiştir.²⁶⁴

Denetçi, vergi idaresinin mükellefle ilgili olarak yaptığı işlemlere ilişkin olarak yapılan şikâyetleri araştırmaktadır. Kamu denetçisi, mükellefin ödemek zorunda olduğu verginin miktarı ya da şikâyetin hukukiliği konusunu araştırmamaktadır. Denetçinin görevi, mükelleflerin kötü muamele gördüklerini düşündükleri durumlara ilişkin tarafsız hakemlik yapmaktır.

Vergi idaresi hakkındaki şikâyet yazılı olarak yada telefonla yapılabilmektedir. Şikâyetin yazılı olarak yapılması genellikle tercih edilmektedir. Kamu denetçisi şikâyetin yazımında vergi mükelleflerine yardımcı olmaktadır. Mükellefle ilgili bilgiler ve şikâyet

²⁶⁴ Elizabeth FILKEN, "Expanding Taxpayer Protection- The Adjudicator's Office and Complaint Resototion ",European Taxation, Amsterdam, IBFD, July 1997, s. 272-273

konusu eylemi gerçekleştiren vergi idaresi ile ilgili bilgilerden sonra, şikâyet eden vergi idaresinin şikâyet konusunu çözümlmek için nasıl hareket etmesini istediğim dilekçesinde ifade etmelidir. Kamu denetçisi gerektiğinde vergi idaresinden şikâyet konusu ile ilgili ayrıntılı rapor isteyebilir. Tüm olaylar ve bilgiler toplandıktan sonra kamu denetçisi, vergi idaresi ile şikâyette bulunan vergi mükellefini bir araya gelerek bir anlaşmaya varmalarına uygun bir konu olup olmadığı anlamaya çalışacaktır. Eğer herhangi bir uzlaşma olmayacağına inanırsa, şikâyetle ilgili olarak gelir idaresine resmi önerilerini yapar. Kamu denetçisi tarafından yapılan öneriler vergi idaresince kısmen yada tamamen dikkate alınabilir. Genel olarak bazı istisnai koşullar dışında vergi idaresi Kamu Denetçisinin önerilerini dikkate almaktadır. Eğer vergi idaresi söz konusu önerileri dikkate almazsa, Kamu Denetçisi bunun nedenini sorabilir ve bunu yıllık raporunda yayınlar.

Vergi idaresi ile ilgili vergi mükellefinin şikâyetlerini dinleyen ayrı bir Kamu Denetçisi ile birlikte, genel olarak Ombudsman olarak bilinen (Parliamentary Commissioner for Administration) denetim birimi de bulunmaktadır. Birim vergi mükelleflerinden Parlamento üyelerine gelen vergi idaresi ile ilgili şikâyetleri incelemektedir.²⁶⁵

6.4.3. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Geleneksel olarak İngiltere'de vergi mükellefleri ve vergi idaresi çalışanları birbirlerine karşılıklı olarak kuşku ile bakmaktadırlar. İngiltere'nin yazılı bir anayasal belgesinin olmayışı idarenin ve dolayısıyla da vergi idaresinin aşın güç kullanımına karşı sınırlamaların belirlenmemesi sonucunu doğurmaktadır. Vergi mükellefleri de özel hayatlarının gizliliği konusunda anayasal garantilere sahip olmadıklarının farkındadırlar.²⁶⁶

Vergi mükelleflerinin özel hayatlarının gizliliği konusunda anayasal garantiler olmamasına karşılık vergi idaresinin bilgi ve kanıt toplamak için gerekli olan arama yapma yetkisi oldukça fazla sınırlandırılmıştır. İç Gelirler İdaresi memurları arama izni için önce kurula başvurmak zorundadırlar. Söz konusu başvurular ciddi vergi hilesi olduğuna ilişkin kuşkuların olduğu yerlerdeki konular ve vergi hilesinin varlığını ortaya koyacak kanıtların arama yapılmak istenen işyerinde olduğuna inanıldığı durumların varlığını gerekli

²⁶⁵ Gökbel, s.95

²⁶⁶ Williams, s.332

kılmaktadır. Daha sonra yargıçtan alınacak arama izin belgesine dayanılarak işyerinde arama yapılması ve kanıt olarak kullanılacak belgelere el konulması mümkün olabilmektedir.²⁶⁷

İngiltere'de Ciddi Hileli Suçlar Bürosu Direktörüne (Director of Serious Fraud Office) araştırma altında bulunan kişiye sorulan sorulara alınan cevaplar yada başka biçimlerde bilgi sağlanmasını isteme yetkisi tanınmıştır. Bu yetki yalnızca cezai suç isnadını gerektiren durumlarda kullanılabilir.

Vergi mükellefinin özel hayatının gizliliği ile ilgili diğer bir konu da avukatı ile müşteri ilişkisine dayanan iletişim sonucu ortaya çıkan belgelerin hukuki mesleki ayrıcalıktan yararlanabilmesidir. Vergi idaresi Kanununda 1979'da yapılan bir değişiklik ile Vergileme Enstitüsüne yada Muhasebeciler Topluluğuna üye olan vergi uzmanları tam olarak bu haktan yararlanabilmektedirler.

6.4.4. Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

İngiltere'de vergi idaresi çok geniş bilgi toplama yetkisine sahip olmasına rağmen vergi mükellefi ve diğer kişilerden toplanan bilgilerin kamu alanında kullanılma yolları ile ilgili sınırlı risk söz konusudur. Vergi idaresi aynı zamanda vergi mükellefine ait ticari bilgileri vergi mükellefinin gizliliğine gösterilen saygı oranında korumakla yükümlüdür.

İngiltere gizliliğe ilişkin hükümler Resmi Sırlar Kanununda (Official Secrets Act 1989) yer almaktadır. Bu kanuna göre vergi mükellefinin kendisi dahil hiç kimse vergi idaresinin elinde bulunan vergi mükellefi ile ilgili bilgilerin sağlanması hakkına sahip değildir. Söz konusu sınırlama kamu kayıtları ile ilgili 40 yıllık gizlilik süresi sona erdikten sonra bile devam etmektedir. Kayıtlara ulaşmanın tek mümkün yolu kamu denetçilerinden yararlanarak kayıtların incelenmesini sağlamaktır.

Vergi mükelleflerinin vergi idaresinin kendileri ile ilgili olarak almış oldukları kararların gözden geçirilmesi için Genel Komisyonlara yaptığı başvurular sonucu yapılan dinlemeler gizli sayılmakta ve yayınlanmamaktadır. Özel Komisyonların kararları 1994 den beri yayınlanmakta ve dinlenilme kamuya kapalı yapılmışsa, kararların yayınlanması isimsiz olarak gerçekleşmektedir. Yüksek mahkeme tarafından görülen davalar genel olarak kamuya

²⁶⁷ Gökbel, s.110

görülen davalar genel olarak kamuya açıktır.²⁶⁸

6.4.5. Yargısal Başvuru Hakkı

İngiltere'de vergi mükellefleri, vergi idaresi tarafından kendilerince verilen beyanname üzerinden tarh edilen verginin doğruluğunun araştırılması sırasında bilgi ve belge istenilmesi, söz konusu araştırmanın sonucunda daha önce yapılan tarhiyatta değişiklik yapılması, diğer biçimlerde yapılan vergi tarhiyatları, vergi mükellefinin beyanname dışında bırakmak zorunda bırakıldığı vergi indirimlerine ilişkin iddiaları, vergi dairesine yapılan başvurular, "Kazandığında öde" sistemi ile ilgili bildirimler, vergi ve ceza ihbarnameleri ve ek vergilerle bağlantılı olarak itiraz etme hakkına sahiptirler. Bazen de, Gelir Vergisi ile ilgili itirazlar Hakem Heyetlerine veya 1960 Kanunu Mahkemelerine (1960 Act Tribunals) yapılmaktadır.²⁶⁹

Vergi mükellefleri yukarıdaki konularla ilgili olarak yapacakları başvuru dilekçe ile ve dilekçelerinde, kendileri ile ilgili olarak nelerin yanlış olduğunu ve doğru miktarları hesaplayabiliyorlarsa doğru miktarları bildirmeleri gerekmektedir. Dilekçeler mükellefin kendisi yada tam olarak yetki verilmiş bulunan müşavir yada temsilcisi tarafından verilebilmektedir. Eğer vergi mükelleflerinin itiraz için bilgiye ihtiyaçları varsa ve bunların ne kadar olabileceğine ilişkin bilgileri de dilekçelerine yazmaları gerekmektedir. İtiraz başvuru için süre 30 gün ile sınırlandırılmıştır. Ancak bu sürenin yeterli olmadığına ilişkin olarak vergi mükellefi makul nedenler ileri sürebilirse söz konusu süre uzatılabilir.

Vergi mükelleflerinin yapılan tarhiyata karşı yapmış oldukları itiraza bakmakla görevli olan Komiserler genel ve özel olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel Komiserler, vergi mükellefinin vergi tarhiyatına ve vergi müfettişleri tarafından düzenlenen bildirimlere karşı yaptıkları başvuru dinlemektedir. Temel kural, vergi mükellefinin başvurusunu özel Komiserler yerine Genel Komiserlere yapması durumunda, itiraz başvurusu Genel Komiserler tarafından dinlenilecektir. Ancak daha çok zor hukuki sorunlar içeren itiraz konuları Özel Komiserlere getirilmektedir. Vergi müfettişleri tarafından yapılan tarhiyatlar Genel Komiserlere götürülebilirken, kurul tarafından yapılan tarhiyatlar Özel Komiserlere

²⁶⁸ Williams, s.340

²⁶⁹ Şerafettin AKSOY, "Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi", İstanbul, Filiz Kitabevi, 1990, s.23

götürölmek zorundadır. Bununla birlikte Genel Komisere götüöülen itiraz başvurusu tarafların birlikte karar vermesi ile yada komiserlerin, konunun Özel Komiserler tarafından görüöülmesini gerektirecek kadar karmaşık olması nedeniyle Özel Komiserlere aktarabilmektedir. Dahası vergi mükellefinin Genel Komisere başvurma hakkının olduğu yerde, Özel Komisere de başvuru yapabilme hakkı bulunmaktadır.

Komisere yapılan başvurular hem olaylar hem de hukuki noktalar açısından değerlendirilir. Bununla birlikte komiserlerden sonra yüksek mahkemeye yapılan itirazlar yalnızca hukuki açıdan incelenir. Komiserler önünde yapılan tarhiyatın aşırı olduğunu ya da yanlış olduğunu kanıtlama yükümlölüğü vergi mükellefinin üzerindedir. Komiserlerin vermiş olduğu kararlar için hem vergi mükellefleri hem de gelir idaresini temsile yetkili vergi müfettişleri hukuki açıdan incelenmesi için Yüksek Mahkemeye itiraz edebilirler. İtiraz, başvuranın komiserlerin vermiş olduğu karardan memnun olmadığını karardan hemen sonra ifade etmesi ile Yüksek Mahkemeye getirilebilir.

Komisere vermiş olduğu kararla ilgili olarak Yüksek Mahkemeye itiraz edilmiş ise, Yüksek Mahkeme her iki tarafın dava masraflarına ilişkin bir emir düzenleyebilir. Normal olarak Yüksek Mahkemeye başvuran herkes kendi masraflarını ödemek zorundadır. Komiserler önünde vergi mükelleflerine herhangi bir mali yardım (itiraz ile ilgili giderleri için) yapılmamaktadır. Komiserler önünde vergi mükellefi, kişi olarak bulunabilmekte yada avukatı, danışmanı yada muhasebecisi tarafından temsil edilebilmektedir. Vergi idaresi ise normal olarak vergi müfettişleri tarafından temsil edilmektedir.

Vergi mükellefleri, itiraz ettikleri verginin ödenmesinin ertelenmesi hakkına, vergi müfettişinin erteleme konusunda mükellefle aynı görüşte olduğunda yada komisyon tarafından verginin miktarı belirlendiğinde sahip olmaktadır. Vergilerin ertelenme süresi normal olarak 30 gündür. Ancak belirli koşulların varlığı halinde 30 günlük süre uzatılabilir. Eğer vergi mükellefi sahip olduğu koşulların değişmesi nedeniyle çok ağır vergilendirildiğini düşünürse, 30 günlük sürenin arttırılmasını yada ödeyeceği miktarın değiştirilmesini isteyebilir. Vergi mükellefinin istemine neden olarak gösterdiği değişen koşullarını yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir. Vergi idaresi ertelemeyi kabul etmezse, neden kabul edilmediğini ve vergi mükellefine sunacağı alternatifleri yazılı olarak vergi mükellefine

bildirir. Vergi mükellefi verginin normal ödeme tarihi ile fiilen ödendiği tarih arasında kalan zaman dilimi için faiz ödemek zorundadır.²⁷⁰

²⁷⁰ Gökbel, s.136

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

7. TÜRKİYE’DE MÜKELLEFLERİN HAKLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Kıta Avrupası hukuk sistemini uygulayan ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de vergileme süreci ile ilgili usul ve esaslar kanunlarla ayrıntılı olarak düzenlendiğinden ve sıkı kurallara bağlandığından, mükelleflere tanınan haklar esas itibariyle anayasal normlarda ve vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Çağdaş ülkelerdeki mükellef hakları ile ülkemizde vergi mükelleflerine tanınan haklar karşılaştırıldığında, mükellef haklarının önemli bir kısmının aslında Türk vergi hukukunda da mevcut olduğu görülmektedir. Ancak, Türk vergi kanunlarında mükellef hakları ile ilgili ayrı ve sistematik bir düzenleme olmayıp, bunlara kanunlarda düzenlenen müesseselere ait hükümler şeklinde yer verilmiştir. Bu nedenle, ülkemizde mükelleflerin sahip oldukları hakları tespit etmek ve öğrenmek, bu konu ile ilgili ancak özel araştırma yapılması sonucunda mümkündür.

19. yeni stand - by antlaşması ilişkin 26 Nisan 2005 tarihli niyet mektubu ile ortaya atılan vergi reformunu yapmayı taahhüt eden Türkiye, mükellef hakları kavramının da gerek maliye bakanlığı gerekse vergi konseyi nezdinde gündeme gelmesine sebebiyet vermiştir.²⁷¹

5345 sayılı yasa ile gelişmiş ülke uygulamaları örnek alınarak hayata geçirilen Gelir İdaresi Başkanlığı ve Başkanlığın taşradaki temsilcileri olan 29 ilde kurulan Vergi Dairesi Başkanlıkları ile yukarıda temel çerçevesi çizilen anlayışın büyük ölçüde hayata geçirileceği yeni bir döneme girilmiştir. Yeni dönemle birlikte merkezde Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı ve taşrada Mükellef Hakları ve İletişim Müdürlükleri hayata geçirilmiş ve mükellef haklarının ön planda olduğu bir örgütlenme modeline geçilmiştir.²⁷²

Türkiye’deki mükellef haklarının, yukarıda yapılan teorik sınıflandırmaya yakın bir şekilde ele alınması ve incelenmesi tercih edilmektedir.

²⁷¹ Doğrusöz, **Mükellef ve Eksik Hakları I**, s.8

²⁷² Fatih ACAR, “5345 Sayılı Yasayla Yeniden Yapılanan Gelir İdaresinde Mükellef Hakları Ve Adana Vergi Dairesi Başkanlığı Uygulamaları”, (http://www.muhasabenet.net/makale_fatih_acar_mukellef%20haklari%20ve%20vergi%20d%20bsk%20uygulamalari.html), erişim tarihi :01.08.2007

7.1. Temel Haklar

7.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Türk vergi hukukunda vergi mükelleflerine adil, eşit, profesyonel ve saygılı hizmet sunulacağına ilişkin bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, “Maliye Bakanlığı merkez ve taşra birimlerinde; hizmetlerin hızlı, güvenilir, doğru ve etkili bir şekilde sunulmasını; tüm birimlerin güler yüzle hizmet veren, kişi haklarına ve gizliliğe saygılı, hizmetten faydalananların beklenti ve önerilerini dikkate alan, sürekli gelişmeyi esas edinen, çağdaş yönetim anlayışına sahip birer hizmet birimi olmalarını sağlamak”²⁷³ amacıyla, 2001 yılından itibaren yedi ilde pilot olarak belirlenen vergi dairelerinde “Toplam Kalite Yönetimi” anlayışına geçilmesine yönelik çalışmalar başlatılmış olup, alınan olumlu sonuçlar neticesinde diğer illerdeki vergi dairelerinde de bu çalışmaların kapsamı genişletilmiştir.

Toplam Kalite Yönetimi anlayışına uygun bir yönetim sistemi oluşturmak amacıyla ve 2003-2008 döneminde uygulanmak üzere, Maliye Bakanlığı Toplam Kalite Yönetimi Uygulama Projesi devreye girmiştir. Bu proje, Maliye Bakanlığı merkez, taşra, döner sermaye ve yurt dışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşlarında, Toplam Kalite Yönetiminin ilkeleri, fayda ve riskleri, uygulama birimlerinin görev ve sorumlulukları, uygulama planı, proje yönetimi, maliyet ve finansman, ölçme, değerlendirme ve raporlandırılmasıyla ilgili şu iş ve işlemleri kapsamaktadır:²⁷⁴

- Birimlerde vizyon geliştirme çalışmaları,
- Eğitimcilerin eğitimi çalışmaları,²⁷⁵
- Bakanlık personelinin tamamının eğitilmesi,
- Birimlerde sürekli gelişim sisteminin oluşturulması,
- Kurum kültürünün geliştirilmesi ve aynı ifade tarzının sağlanması,
- Proje uygulama birimleriyle iyileştirme sisteminin kurulması,

²⁷³ Maliye Bakanlığı, “**Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı**”, <http://www.maliye.gov.tr/kalite/menu/elkitabi/amac.htm> (Erişim Tarihi :26.04.2007).

²⁷⁴ Maliye Bakanlığı, “**Maliye Bakanlığı Toplam Kalite Yönetimi Uygulama Projesi**”, http://www.maliye.gov.tr/kalite/ky_proje/kyup.htm, (Erişim Tarihi :06.04.2005).

²⁷⁵ Vergi ödeme bilincinin oluşması her şeyden önce eğitime dayalı bir olgudur. Toplumun bireyleri bu olguya inandıkları ve vergi idaresi de bu olguyu dikkate aldığı zaman, vergi ödemenin bir görev olduğu kanısı yaygınlaşır. Veysi SEVİÇ, “**Vergi Ödeyen Yurttaşların Kamu Harcamaları Üzerindeki Hak Ve Sorumlulukları**” Friedrich Ebert Stiftung, İstanbul, 2001, s.25

- Süreç yönetim sisteminin oluşturulması,
- Stratejik yönetim ve performans değerlendirme sisteminin kurulması,
- Özdeğerlendirme sisteminin oluşturulması.

7.1.2. Bilgi Alma Hakkı

Mükelleflerin bilgi alma hakkı, iki şekilde yerine getirilebilir. Birincisi, vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesidir. İkincisi ise, mükelleflerin talebi üzerine bilgi verilmesidir. Vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesi, kaynak oluşturan kural ve düzenlemelerin yayınlanması ile başlamaktadır. Gerçekten de vergi hukuku kaynaklarının çoğunun (Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Kanun, Bakanlar Kurulu Kararları, İmtiyaz, Yönetmeliklerin büyük bir kısmı, Genel Tebliğ, Anayasa Mahkemesi Kararları, İctihadı Birleştirme Kararları) Resmi Gazete’de yayınlanmak suretiyle yürürlüğe girmesi bir kuraldır. Bunun amacı da yapılan düzenlemelerin vatandaşlara duyurulması ve bilgi verilmesidir. Ayrıca, vergi sisteminin genel işleyişi ile ilgili rehberler, kılavuzlar, broşürler, genel yayınlar, telefon hatları ve web siteleri ile de mükelleflere güncel bilgiler verilmektedir (Bkz. Tablo 1). Diğer taraftan, vergilemeyle ilgili işlemlerin mükelleflerin haklarını veya hukuki durumlarını yakından etkilemesi nedeniyle, Vergi Usul Kanunu’nun 21. maddesi bu işlemlerden mükellef veya ceza sorumlusunun haberdar edilmesi gerektiğini hüküm altına almıştır. Dolayısıyla, tebligat işlemi esas itibariyle bilgilendirme amacıyla yapılmaktadır.²⁷⁶

Mükellefler, bilgi alma hakkını talepte bulunarak da kullanılabilirler. Herkes ve bu kapsamda ki vergi mükellefleri 09.10.2003 tarih ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde tüm kamu kurumlarından (vergi idaresi dahil) bilgi edinme hakkına sahiptirler. Kamu kurumları, kanunda belirtilen istisnalar hariç,²⁷⁷ her türlü bilgi ve belgeyi başvuranın yararlanmasına sunmakla yükümlüdür. Bu çerçevede, mükelleflerin bilgi edinme hakkını

²⁷⁶ Doğan ŞENYÜZ., “Vergi Usul Hukukunda Tebligat”, 2. baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1997, s. 8-9.

²⁷⁷ 4982 sayılı bilgi edinme hakkı kanununda bulunan istisnalar kanunun dördüncü bölümünde, 15 ila 28. maddeler arasında, “Bilgi Edinme Hakkının Sınırları” başlığı altında sıralanmıştır. Ayrıntılı bilgi için bu başlık altına bakılabilir. (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1303.html>) (Erişim Tarihi: 14.06.2007)

kolaylaştırmak amacıyla, Maliye Bakanlığı Bilgi Edinme Birimi oluşturulmuş ve internet aracılığıyla başvurma ve bilgi alma imkânı sağlanmıştır.²⁷⁸

Genel bilgi edinme hakkının yanı sıra, özellikle vergi mükelleflerinin, kendi vergi durumlarıyla ilgili ve vergi uygulamaları sırasında açık olmayan ve tereddüde düştikleri konular hakkında Maliye Bakanlığı'ndan veya yetkili kıldığı makamlardan bilgi alma hakkı VUK'un 413. maddesinde düzenlenmiştir.²⁷⁹ Buna göre, yetkili makamlar kendilerinden yazı ile istenecek açıklamaları en kısa zamanda yazı (özelge, mukteza) veya sirküler ile yanıtlamak zorundadır. Genellikle, münferit başvurularda Bakanlık veya yetkili kıldığı makamlar "özelge" biçiminde yazılı cevap verirken, başvuru çok sayıda mükellefi ilgilendiriyorsa Maliye Bakanlığı açıklamayı "sirküler" biçiminde hazırlayıp internet aracılığıyla yayımlar.²⁸⁰ Verilen özelge veya yayınlanan sirkülere uygun hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilmez.²⁸¹

7.1.3. Başvuru Hakkı

Mükellefler, vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılması veya durum tespit edilmesi için veyahut vergi idaresi tarafından alınan karar ve yapılan işlemlere karşı dilekçe ile başvuru hakkını kullanarak, bu karar ve işlemlerin gözden geçirilmesini veya yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın çözülmesini talep edebilirler. Anayasanın "dilekçe hakkı" başlıklı 74. maddesi Türk vatandaşlarının kendileriyle ve kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve TBMM'ye yazı ile başvurma hakkına sahip olduklarını hüküm altına

²⁷⁸ Maliye Bakanlığı Bilgi Edinme Birimine; <http://www.maliye.gov.tr/basinhlk/bilgiedinme/bilgiedinme.htm>, internet adresi üzerinden ulaşım sağlanmaktadır.

²⁷⁹ **VUK Madde 413:** Mükelleflerin İzahat Talebinde Bulunabilecekleri; Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığıının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.

Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler.

Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez.

(<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

²⁸⁰ Gerçek, s.136

²⁸¹ **VUK Madde 369:** Yanılma; Aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez:

1. Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;
2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması. (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

almıştır.²⁸² Dilekçe hakkı ve buna ilişkin usul ve esaslar 01.11.1984 tarih ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunla düzenlenmiştir.

Mükellefler vergilemeyle ilgili bir işlemin ve tespitin yapılmasını yetkili makamlardan isteyebilirler. Örneğin, VUK'un 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinde²⁸³ durumun tespit edilmesi ve buna göre vergilemede dikkate alınması veya VUK'un 17. maddesi uyarınca ek süre verilmesi²⁸⁴ talep edilebilir. Ayrıca, mükellefler dilekçe ile vergi idaresine başvurarak, VUK'un 116 - 126. maddeleri arasında düzenlenen hükümlere²⁸⁵ göre vergi hatalarının düzeltilmesini, VUK'un 376. maddesine göre cezalarda indirim yapılmasını ve Ek maddeler 1 - 12 arasındaki hükümlere göre uzlaşmaya gidilmesini isteyebilirler.²⁸⁶

Uyuşmazlıkların yargı yolunda çözümlenebilmesi için, Anayasanın 36. maddesinde herkesin dava açma hakkına sahip olduğu ve Anayasanın 125. maddesinde de idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu hüküm altına alınmıştır.²⁸⁷ Ayrıca, VUK'un 377. maddesine göre, mükellefler ve kendilerine ceza kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen

²⁸² **Anayasa Madde 74:** Dilekçe Hakkı: Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir. (<http://www.tbmm.gov.tr/Anayasa.htm>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

²⁸³ **VUK Madde 13:** Mücbir Sebepler:

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir. (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

²⁸⁴ **VUK Madde 17 :** Ek süre (Mühlet Verme) talep halleri şunlardır: Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.

Bu mühletin verilebilmesi için:

1. Mühlet isteyen sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.
2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.
3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir. (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

²⁸⁵ VUK'nin 116 ile 126. maddeleri arasında "Vergi Hatalarının Düzeltme Ve Reddiyat" başlığı altına alınmış olup, vergi hatalarının tanımları ve bunlara itiraz ile düzeltme yollarının usulleri düzenlenmiştir.

²⁸⁶ Gerçek, s.139

²⁸⁷ Anayasamızın 125. maddesinde "...Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemler ile Yüksek Askerî Şûranın kararları yargı denetimi dışındadır." Şeklinde belirtilerek yargı yolunun idarenin tüm işlemlerine açık olmasına istisnalar getirilmiştir. (<http://www.tbmm.gov.tr/Anayasa.htm>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açma hakkına sahiptirler. Diğer taraftan, vergi alacağını güvence altına almaya yönelik işlemler ile cebren tahsilat işlemlerine karşı mükelleflerin dava açma hakkı AATUHK'nın 15, 20 ve 58. maddelerinde düzenlenmiştir.²⁸⁸ Dolayısıyla, mükellefler idari yoldan yapmış oldukları başvurulara istedikleri sonucu elde edemedikleri takdirde, yargı yoluna başvurarak haklarının korunmasını talep edebilirler.²⁸⁹

7.1.4. Vergilemede Belirlilik Hakkı

Türk vergi hukukunda mükelleflere belirlilik ve güven sağlayan dayanaklar; vergilerin yasallığı ilkesi, sosyal hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi anayasal normlardan oluşmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak “kanunla” getirilmesini zorunlu kılar (Anayasa, md. 73/3), verginin ana öğelerinin de kanunla belirlenmesi bakımından bağlayıcı bir kural olmaktadır.²⁹⁰ Sosyal hukuk devleti ilkesi ise, “verginin mali güce göre alınmasını” (Anayasa, md. 73/1) ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasını (Anayasa, md. 73/2) öngörmektedir.

Mükellefler açısından belirlilik hakkının somut yansıması, hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde vergi kanunlarının belirli, anlaşılır ve istikrarlı olması ve geriye yürümemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Karşılıksız olan verginin ne üzerinden, ne zaman, hangi esaslara göre ve ne kadar alınacağını bilmesi mükelleflerin haklarının korunmasıyla çok yakından ilgilidir. Diğer taraftan, mükelleflerin yürürlükteki kanunlara güvenmeleri ve geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapmaları bakımından, vergi kanunlarının geriye yürümemesi ilkesine uyulması gerekir. Anayasa ve VUK'da vergi kanunlarının geçmişe yürümemesine ilişkin açık bir kural olmamasına rağmen, Anayasa Mahkemesinin ve Danıştay'ın içtihat kararları bu ilkenin önemini ve gerekliliğini vurgulamaktadır.²⁹¹

²⁸⁸ AATUHK' nin 15. maddesi ihtiyati hacze karşı itiraz yolunu düzenleyerek buradaki itiraz süresin 7 gün olarak belirlemiştir.

AATUHK' nin 20. maddesi ise ihtiyati tahakkuka itiraz yolunu 15. madde uyarınca düzenlemiştir.

AATUHK' nin 58. maddesi ödeme emrine itiraz usullerini düzenlemiştir..

²⁸⁹ Gerçek, s.140

²⁹⁰ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s.119-127

²⁹¹ Turgay OMUR, “**OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Hakları Sorumlulukları İle Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi**”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199508579.htm#I#I> ,(Erişim Tarihi : 14.04.2007)

7.1.5. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Türk vergi hukukunda vergi mükelleflerine ait bilgilerin gizli tutulması ve güvenli bir şekilde korunmasına ilişkin düzenleme VUK'un 5. maddesinde ve AATUHK'nın 107. maddesinde yapılmıştır. Vergi mahremiyetini düzenleyen VUK'un 5. maddesine göre, görevleri dolayısıyla gizlilik hükümlerine uyması gereken kişiler “*mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işlemlerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar*”. Aynı maddede, bu bilgilerin başka kamu kurumlarının ve mahkemelerin bu bilgileri isteyebileceği, uluslararası anlaşmalar çerçevesinde başka ülkelerin bilgisine sunulabileceği, mükelleflerin vergi matrah ve tutarlarının vergi levhasına yazılacağı ve bunların ilan edilebileceği, vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin listesinin açıklanabileceği hususları gizlilik ilkesinin istisnaları olarak düzenlenmiştir.²⁹²

Benzer şekilde, AATUHK'nın 107. maddesine göre, bu kanunun uygulanmasında görevli olan kişilerin görevleri dolayısıyla mükellefler hakkında öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri hüküm altına alınmıştır.²⁹³ Buna paralel olarak 3568 sayılı Serbest

²⁹² **VUK Madde 5**, “Vergi Mahremiyeti” başlıklı maddede istisna halleri aşağıdakiler olarak belirtilmiştir. “... Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.

Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu madde yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.

Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) (...) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.” (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

²⁹³ **AATUHK Madde 107**, “Sırrın İfşası”: Bu Kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde 2 aydan 6 aya kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

Bu sırları kendileri veya başkaları için menfaat temini maksadı ile ifşa edenler beş aydan iki seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır ve bu suçun failleri ile birinci fıkradaki suçun mükerirlerinin bir daha Devlet hizmetinde kullanılmamalarına karar verilir.

Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43. maddesi de meslek mensupları ile bunların yanlarında çalışanlara, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa etmelerine yasak getirilmiştir.²⁹⁴

Ancak bu konuda literatürde halen tartışılmakta olan bir konuda mükelleflerin vergi borçlarından ötürü bazı dönemlerde vergi idarelerince “Vergi Yüzsüzleri” olarak basın aracılığı ile kamuoyuna ifşa edilmeleridir.²⁹⁵ Bu konunun kamu alacağını ödemeye teşvik olarak algılanması gerektiğini söyleyen bir görüşün bulunmasına rağmen, kanaatimizce bu mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği ilkesine aykırı bir durumdur. Mükellefin borcu, mükellef ile vergi idaresi arasında kalması gereken bir bilgidir ve bunun bir sosyal baskıyı, borcu ifşa yolu ile oluşturması, bizce, vergi idaresinin gerekli denetimleri yapamaması yada etkin bir vergi tahsilatı sağlayamamasının bir sonucu olmaktadır.

7.1.6. Temsilci Kullanma Hakkı

Türk vergi hukukunda bazı mükelleflerin kanuni temsil yoluyla temsil edilmesi düzenlenmiş iken, bazı durumlarda ise mükelleflere noter aracılığıyla özel yetkili kıldıkları temsilcileri kullanma hakkı verilmiştir.²⁹⁶

Mükellef veya vergi sorumlusunun haklarını kullanma ehliyeti olmaması veya tüzel kişilik ve tüzel kişiliği olmayan hukuki varlıklardan oluşması durumunda, vergilendirmeden

Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/966.html>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

²⁹⁴ **3568 sayılı SMM, MM ve YMM Meslek Kanunu** “Meslek Sırları”, Madde 43: Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar.

Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.

Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır.

Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz.

Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır. (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/782.html>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

²⁹⁵ **Radikal**, “Yüzsüz’ler Nette”, 06.08.2001 (<http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=10155>) (Erişim Tarihi: 10.04.2007)

²⁹⁶ Turgut CANDAN, ”**Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**” 3. Bası, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.42

doğan tüm ödevlerin kanuni temsilciler aracılığıyla yerine getirileceği VUK'un 10. maddesinde hüküm altına alınmıştır.²⁹⁷ Ayrıca, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri halinde temsil ettikleri kişilerin malvarlığından alınamayan vergi borçlarından ve uygulanacak cezalardan da sorumlu olacakları VUK'un 10/2, 332, 333/2-3. maddeleri ve AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, Türk vergi hukukunda mükelleflerin temsili, kanunların açıkça belirtmiş olduğu durumlarda söz konusudur.²⁹⁸

Türk vergi hukukunda mükelleflerin iradi temsiline ilişkin açık bir düzenleme olmamakla birlikte, yasaklanmış da değildir.²⁹⁹ Bu nedenle uygulamada, tebligat kabul etme, uzlaşma veya hataların düzeltilmesi yoluna gitme, vergi alacağına ilişkin iade, mahsup ve takas başvurularında bulunma, beyanname ve eklerini verme gibi bazı ödevler noter aracılığıyla özel yetkili kılınmış vekil aracılığıyla yapılabilmekte ve vekilin avukat olması gerekmektedir.³⁰⁰ Mükellefler, tarh edilen vergi ve cezalara karşı bizzat kendileri veya vekillerini kullanarak yargı yoluna başvurabilirler. Ancak, yargı yoluna başvuruda vekil kullanmaları durumunda, 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 35. maddesi gereği, vekilin baroya kayıtlı avukat olması şarttır. Vergi davasında gerekli olduğu hallerde mükellefin muhasebecisi ve mali müşavirinin dinlenmesi onların temsilci sayılmasını gerektirmez.³⁰¹

²⁹⁷ **VUK Madde 10**, “Kanuni Temsilcinin Ödevi”: Madde 10 - Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz. (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

²⁹⁸ Gerçek, s.144

²⁹⁹ Yusuf KARAKOÇ, “Genel Vergi Hukuku”,3. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları,2004, s.145

³⁰⁰ Sadık KIRBAŞ, “Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri”, Vergi Dünyası, Sayı 119, 1991, s.53-62.

³⁰¹ **VUK Mükerrer Madde 378**: Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler. (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

7.1.7. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Özel hayatın gizliliği hakkı, ülkemizde anayasal güvence altına alınmış temel haklardan biridir. Anayasanın 21. maddesi “konut dokunulmazlığını” güvence altına aldığından, bir mükellefin üzerinde, evinde ya da işyerinde arama yapılabilmesi için; bir ihbar olması veya vergi kaçırıldığına ilişkin emareler bulunmasının yanında sulh yargıcından arama kararının alınmış olması da gerekir.³⁰² Ayrıca, VUK’un 143-147. maddelerinde aramanın yapılması sıkı esaslara bağlanmıştır (Bkz. Tablo 2). Arama sırasında kaçakçılığa kanıt oluşturabilecek defter ve belgelere el konulabilmekte, ancak bunlar üzerinde inceleme en geç üç ay içinde bitirilerek mükellefe iade edilmesi zorunludur. Bu durumda da mükellefler, kayıtları tamamlayabilmesi için bir aydan az olmamak üzere uygun süre alma hakkına sahiptirler.

Anayasanın 20. maddesi ise “özel hayatın gizliliğini” düzenlediğinden, VUK’un 151. maddesinde kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişilerin bilgi vermekten kaçınamayacakları ifade edilmekle birlikte; hekimlerden, dış hekimlerinden ve diğer sağlık personelinden hastanın hastalığına ilişkin bilgilerin, avukatlar ve dava vekillerinden ise müvekkili hakkında sahip oldukları hususların bildirilmesinin istenemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Anayasanın 22. maddesi de “haberleşme hürriyetini ve gizliliğini” esas kabul ettiğinden, yargıç kararı olmadıkça haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz.³⁰³

³⁰² **VUK Madde 142:** “Arama Yapılabilecek Haller”: Madde 142: İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırıldığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır.

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur. (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

³⁰³ **Anayasa Madde 22:** Haberleşme Hürriyeti :

Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır.

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, karar kendiliğinden kalkar.

7. 2. İkincil Haklar

7.2.1. Tarh ve Tahsil Sırasında Haklar

Çağdaş vergi sistemlerinde esas olan mükelleflerin beyanına göre vergilerin tarh edilmesidir. Mükelleflerin kendi beyanları ile çelişkiye düşemeyeceklerinden, beyana dayalı tarhiyata karşı dava açılmayacağı VUK'un 378/2. maddesinde hüküm altına alınmıştır.³⁰⁴ Ancak, İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/3. maddesi "ihtirazi kayıtla" beyanname verilmesi halinde mükelleflerin dava açma hakkını saklı tutmuştur. Diğer taraftan VUK'un 371.³⁰⁵ maddesinde düzenlenen "pişmanlık ve ıslah" müessesesi ile beyana dayanan vergilerde vergi kanunlarına aykırı davranışları kendiliğinden bir dilekçe ile ilgili makamlara haber veren ve belirlenen şartlarda ödeyen mükelleflere vergi kaybına bağlı suçlara ilişkin cezalardan (vergi ziyayı ve kaçakçılık) kurtulma hakkı verilmiştir.³⁰⁶

Vergi mükelleflerinin yersiz ve fazla vergi ödemeleri durumunda, bunları diğer kamu borçlarına mahsup ve takas edilmesini isteme hakları vardır.³⁰⁷ Mükelleflerin devletten iade olarak almaları gereken vergilerin geç ödenmesi nedeniyle ekonomik kayba uğramamaları için, VUK'un 112/4. maddesinde iade edilecek vergilerin gecikmesi halinde devletin mükellefin alacağı için faiz ödemesi benimsenmiştir. Ayrıca, vergi borçlarının ödenmesinde iyi niyetli mükelleflerin çok zor duruma düşmelerini önlemek amacıyla, AATUHK'nın 48. maddesinde

İstisnaların uygulanacağı kamu kurum ve kuruluşları kanunda belirtilir. (<http://www.tbmm.gov.tr/Anayasa.htm>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

³⁰⁴ **VUK Madde 378-2** : Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.

(<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

³⁰⁵ **VUK Madde 371** : Beyana dayanan vergilerde vergi ziyasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyası cezası kesilmez.(...) (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

³⁰⁶ Yusuf KARAKOÇ, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah", 2. Baskı, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 76, 1997, s.70

³⁰⁷ **AATUHK Madde 23**: Tahsil Edilen Amme Alacaklarından Yapılacak Reddiyat Sebebiyle Mahsuplar:

Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur.

Umumi bütçeden reddedilen paralar arasında hususi idarelerle belediyelere ait olan kısımları ret ve mahsup olduğu senede bu idareler nam ve hesabına ayrılacak hisselerden Hazinece tevkif ve mahsup olunur.

(<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/966.html>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

belirlenen şartlar³⁰⁸ çerçevesinde tecil ve taksitlendirme imkanı sağlanmıştır. VUK'un 115. ve AATUHK'nın 105. maddelerinde belirtilen afetlerden zarar gören mükelleflerin zararlarını kısmen olsun gidermek, durumlarını daha da ağırlaştırmamak ve dolaylı yardım ve kolaylık sağlamak amacıyla, terkiine başvurma hakkı düzenlenmiştir.³⁰⁹

7.2.2. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar

Türk vergi hukukunda vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ihtilafların idari ve yargı aşamasında çözümü sırasında da mükellefler bazı haklara sahiptirler. Vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma, cezalarda indirim gibi idari çözüm süreçlerinde mükellefler vergi idaresinden her türlü bilgi isteyebilir, bu süreçleri takip etmesi ve kendisine yardımcı olması için mali müşavirini yetkilendirebilir. VUK'un 376. maddesine göre cezalarda indirimden yararlanmak isteyen mükellef, teminat göstermek suretiyle ödeme süresini üç ay uzatabilir.³¹⁰

Vergi ihtilaflarının çözümü amacıyla idari yargı yoluna başvurulduğunda veya işlenen vergi suçları nedeniyle mükellefler adli yargıya sevk edildiğinde, yürütülen soruşturma ve yargılama sırasında da bazı haklar tanınmıştır. Bu haklar aslında vergi yargılaması usulünde hakim olan ilkelerden kaynaklanmaktadır. Örneğin delil serbestisi ilkesi, mükellefe kendi iddialarını, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan tanığın ifadesi hariç, her türlü delille ispat etme hakkı vermektedir. Re'sen araştırma ilkesi, hakimin kendiliğinden araştırma yapmasını ve delil toplamasını gerekli kılarak (İYUK, md. 20/1), mükellefin bilmediği veya ulaşamadığı hususların da dikkate alınmasına imkan sağlamaktadır. Ayrıca, vergi davalarında belirli koşullarda mükelleflerin duruşma talebinde (İYUK md. 17) ve yürütmeyi durdurma talebinde (İYUK md. 27) bulunma hakları vardır. Diğer taraftan, adli yargıya sevk amacıyla mükelleflere karşı soruşturma yürütülmesi sırasında, mükellefler avukat bulundurma ve ondan yararlanma hakkına sahiptir (CMK, md. 136). Eğer mükellef avukat tutacak durumda

³⁰⁸ **AATUHK Madde 48** : Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunun çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, bu alacaklar dışında kalan amme alacakları ise beş yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir. (...) (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/966.html>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

³⁰⁹ G. Kürşat YERLİKAYA, "İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu", Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005, s.57.

³¹⁰ Kızılot ve Kızılot, s.234

olmadığını beyan ederse, adli yardım talebinde bulunabilir ve baro tarafından kendisine bir avukat tayin edilmesini isteyebilir (CMK, md. 138).³¹¹

7.2.3. Vergi Denetimi Sırasında Haklar

Türk vergi hukukunda vergi denetimi yapılması sırasında da mükelleflere bazı haklar tanınmıştır. VUK'un 129. ve 136. maddeleri, yoklama ve incelemeye yetkili olanların işe başlamadan önce kendilerini tanıtmaları ve kimliklerini göstermeleri gerektiğini hüküm altına almıştır. Böylece, mükelleflerin denetim elemanlarına güven duyması sağlanarak, defter ve belgelerini sadece bu kişilere vermeleri amaçlanmıştır. Dolayısıyla, mükelleflerin vergi denetimi yapanların yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesinin gösterilmesini isteme ve gösterilmemesi halinde defter ve belgeleri ibraz etmekten kaçınma hakları vardır.³¹² Ayrıca, VUK'un 140/1. maddesine göre, vergi incelemesine başlamadan önce incelemenin konusunun açıkça izah edilmesi gerektiğini düzenlemiştir. Böylece mükelleflere inceleme hakkında bilgi verilmiş olmaktadır.³¹³

VUK'un 139. maddesi, vergi incelemesinin esas itibariyle iş yerinde ve VUK'un 140/2. maddesi de esas itibariyle mesai saatleri içinde yapılacağını düzenlemiştir (Bkz. Tablo 3). Dolayısıyla, mükellefler vergi incelemesinin prensip olarak işyerinde yapılmasını talep edebilir. Bu durumda, inceleme elemanlarının işyerindeki faaliyetlerin yürütülmesini aksatmaması, tarafsız, dürüst ve saygılı davranması, mükelleflerin hukuka uygun davranmaları konusunda bilgiler vermeye özen göstermesi gerekir. Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasının müsait veya mümkün olmaması veya mükelleflerin işyerinde yapılmasını istememeleri halinde, inceleme dairede yapılır. Bu durumda, mükelleflere defter ve belgeleri ibraz etmesi için 15 günden az olmamak üzere uygun süre verilir.³¹⁴

7.3. Mükellef Hakları Bildirgesi ve Değerlendirilmesi

Vergi hukukunda modern zamanın eğilimi³¹⁵ olarak ifade bulan ve birçok gelişmiş ülkede uzun süredir yer bulan, doktrinde de ülkemizdeki eksikliği gündeme getirilmiş olan

³¹¹ Gerçek, s.145

³¹² Nevzat BARAK, "Mükellefin Feryadı Ve Bir İncelemenin Tarihsel Süreci", **Yaklaşım**, Aralık, 2006, sayı 41, (<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006128783.htm>) (Erişim Tarihi :04.12.2006)

³¹³ Kızılot ve Kızılot, s.300-308

³¹⁴ Gerçek, s.145

³¹⁵ Bentley, "An Overview Of Taxpayers' Rights", s.39

“Mükellef Hakları Bildirgesi”, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca Mart 2006’da kamuoyuna duyurularak web sitesinde yayınlanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2005 yılı faaliyet raporunda, Mükellef Hakları Bildirisi çalışmalarının, *mükellefin eğitilmesi ve vergi kanunlarına gönüllü uyumun geliştirilmesi konularına verilen önem nedeniyle etkin iş birliğini sağlamak üzere* başlatıldığı ifade edilmiştir.³¹⁶

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, mükellef haklarının takipçisi olacağını kamu oyuna açıklarken kullandığı metne “bildirge” demeyi tercih etmiştir. Başlıktan hareketle, “*Bildirge*” kelimesinin sözlük karşılığı “*beyanname*” dir.³¹⁷ Beyannamenin sözlük anlamı ise “*bir kimsenin resmi bir kuruluşa herhangi bir durumu bildirmek için verdiği çizelge, bildirge*” dir.³¹⁸ Ayrıca kelime kökü itibariyle Osmanlıca olan beyannamenin, Osmanlıca-Türkçe sözlükteki karşılığı da “*bildirge, hali yazı ile bildiren açıklama*” şeklindedir.³¹⁹ İngilizce karşılığı olarak, “*declaration*”, “*charter*”, “*statement*” gibi terimler kullanılmaktadır.³²⁰

Söz konusu karşılıklara bağlı olarak, seçilen terim ve yayınlayan organ açısından bakıldığında, metin için kullanılan Türkçe terim uygun olmamıştır. Çünkü yayınlanmış olan metin, sözlük anlamlarına göre, resmi bir kuruluşa herhangi bir durumu bildirmek için verilmiş olan bir çizelge, beyanname değildir. Terim olarak sözlük anlamı, “*Resmi bir makam, kurum veya resmi olmayan bir örgüt, topluluk tarafından herhangi bir durumu ilgililere duyurmak için yazılan yazı, tebliğ*” olan “*Bildiri*” teriminin kullanılması yerinde olurdu.³²¹

7.3.1. Mükellef Hakları Bildirgesinin İçeriği

Mart 2006 da Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca ilan edilen bildirge metni aşağıdaki gibidir;

³¹⁶ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, “**2005 yılı Faaliyet Raporu**”, s.171 (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2005_Yili_Faaliyet_Raporu.pdf)

³¹⁷ TDK, s.265

³¹⁸ TDK, s.254

³¹⁹ Devellioğlu, s.118

³²⁰ **Black’s Law Dictionary**, Deluxe Eighth Edition, Bryan A.Garner, Ed., 2004, s.436

³²¹ A. Selçuk ÖZGENÇ, “**Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği**”, Vergi Dünyası, Ocak 2007, Sayı 305,s. 3 (<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4569>) (Erişim Tarihi: 15.05.2007)

MÜKELLEF HAKLARI BİLDİRGESİ

Bu bildirme, Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını onaylar.

Bu nedenle;

- *Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.*
- *Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.*
- *Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.*
- *Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.*
- *Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.*
- *Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.*
- *Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.*
- *Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.*
- *Şikâyetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.*
- *Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.³²²*

³²² Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476>), (Erişim Tarihi: 25.04.2007)

İçeriğine baktığımızda, çeşitli maddelerinin hukukumuzda koruma altına alınmış olduğunu görülmektedir. Örneğin, Bildirgenin “*şahsi bilgilere saygı*” ifade eden maddesini Anayasa madde 2, VUK madde 362 (Vergi Mahremiyetini İhlal) ve AATUHK madde 107 (Sırrın İfşası) kapsamında, aynı şekilde “*vergi incelemelerinde kanunların doğru, tarafsız ve tutarlı uygulanacağını*”, “*yapılan işlemlerde vergi kanunlarının doğru, tarafsız ve adil uygulanacağını ve bilgi edinme kanunu kapsamında yardımı*” düzenleyen maddelerini Anayasa madde 2, 10 ve 20 kapsamında mütalaa etmek yanlış olmayacaktır. Bilgi Edinme Kanunu çerçevesindeki cümle de ilgili kanun kapsamında değerlendirilecektir.

Bildirgede yer alan, vergi idaresinin hizmet yöntem ve kalitesine ilişkin (*açık, güvenilir, zamanında hizmet, ücretsiz e-posta, ödevlerin yerine getirilmesinde kolaylık, şikâyetin kısa sürede cevaplanması gibi*) maddeleri ise “idari hedefler kategorisi”nde değerlendirebiliriz. Bu hedefler hak değil beklentilerden, ya da kendisine hak terimi giydirilen sosyal kurallardan ibaret olup genellikle mükellef hakları bildirilerinde yayınlanırlar ve idari personelle yükümlü arasındaki davranışları düzenlerler. Söz konusu idari hedefler esas olarak bir davranış modeli oluşturma girişimidir. Çünkü yükümlünün idare ile iyi ilişkiler içinde olması vergiye uyumu arttırmaktadır. Bu türden idari hedeflerin içeriği tamamen sosyal kurallara bağlıdır ve idarenin hizmet-merkezli yaklaşım oluşturma eğilimini temsil ederler.

323

Dolayısıyla, idare yayınlamış olduğu Bildirgede idari model anlayışını benimseyerek, toplumun hizmet beklentilerini karşılamak üzere vergi dairesinin taahhütte bulunması eğilimindedir. Bildirgenin sunuşundaki, “*Bu bildirge, Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını onaylar*” cümlesi de bunu teyit etmektedir. Ancak Bildirge, idarenin benimsediği gibi zayıf idari bir model olarak değil yasal bir model olarak düzenlenmeli, hukuk düzeninde mükellefin korunması bakımından mevcut boşluk ve eksikliklerin yeni haklar tanınması yoluyla doldurulması yöntemi tercih edilmeliydi.³²⁴

³²³ Bentley, “An Overview Of Taxpayers' Rights”, s.40

³²⁴ Özgenç, s.3

7.3.2. Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuksal Niteliği

Bildirgelerin hukuksal niteliğine ilişkin olarak yapılacak tespit, metne verilen hukuki yere göre değişen bir özellik göstermektedir. Hak ve özgürlükleri iki ayrı şekilde formüle etmek mümkündür. Anayasa ile yapılan aslında pozitif hukuk açısından bir “tanıma” iken bildirgelerle yapılan özgürlüğün “beyan” edilmesidir.³²⁵ Hukuki bağlayıcılığı pozitif bir hukuk metnine dönüşmesiyle başlayacak olan bildirgeler, içinde bulunduğu toplumun hak ve özgürlüklere verdiği değeri göstererek, ilke olarak “tanınacak” olan insan haklarının bir çerçevesini oluşturur. Bu anlamda bildirgeler, devlet içinde anayasa öncesi bir metin, uluslararası alanda ise sözleşmelere giden yolu açan belgeler olarak karşımıza çıkarlar. Özgürlüklerin pozitif hukukça tanınmasına öncülük eden bildirgeler, esin kaynaklarına bağlı olarak her zaman açık metinler değildirler. Yapıları itibarıyla belirsiz olup, “olan” ı söylemek açısından ise beyan edici bir özellik gösterirler.³²⁶

“Mükellef Hakları Bildirgesi”nin pozitif hukuk öncesi metinler olarak Bildirgelerle ilişkisini kurmak oldukça zordur. Çünkü, Bildirgeler düzenlendikten sonra pozitif hukuka konu olmakla birlikte, “Mükellef Hakları Bildirgesi”nde tersine bir durumun varlığı söz konusudur. “Mükellef Hakları Bildirgesi”nin içerisinde bulunan haklar pozitif hukuk özelinde mevcut olup, bildirgenin yayınlanmasından sonra pozitif hukuka konu olmamışlardır. Bununla birlikte, “beyan edici” karakterleri çakışabilir, ancak mükellef hakları bildirileri ilke olarak “tanınacak” bir yükümlü hakları çerçevesi çizmemektedir.³²⁷

7.3.2.1. Mükellef Hakları Bildirgesinin İcrai Olmayan İdari İşlem Olarak Niteliği

Kamu hukuku işlemleri arasında önemli yer tutan idari işlemler, idarenin fonksiyonlarının yerine getirilmesi amacıyla yapılan kamu hukuku işlemleridir. Kamu gücüne dayanmaları, diğer kamu hukuku işlemleri gibi idari işlemlerin de en belirgin özelliğidir. Bir idari işlemle, diğer hukuki işlemlerde olduğu gibi hukuk düzenine bir norm katılır, değiştirilir ya da kaldırılır.³²⁸ Ancak “idari işlem” ve “idarenin işlemi” deyimleri birbirine karıştırılmamalıdır. “İdarenin işlemleri” , “idari işlemler” den çok daha geniş kapsamlı olup,

³²⁵ İbrahim KABOĞLU, “Anayasa Hukuku Dersleri”, İstanbul, İmge Yayınları, 2005, s.233

³²⁶ Kaboğlu, s.234

³²⁷ Özgenç, s.5

³²⁸ Metin GÜNDAY, “İdare Hukuku”, İmaj Yayınları, 8.Bası, Ankara 2003, s.109

idarenin her türlü işlemi idari işlem niteliğine sahip değildir. Bireysel idari işlemin (kararın) en temel özelliklerinden birisi tek yanlı ve icrai olmasıdır.³²⁹ Tek yanlılık, işlemin “idarenin tek yanlı irade açıklaması” olmasını ifade ederken icrailik, işlemin tek yanlı irade açıklamasıyla ilgililer üzerinde yapmış olduğu hukuki etkiyi ifade eder. “*Kamu gücü ve kudretinin, üçüncü kişiler üzerinde, ayrıca bir başka işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan doğruya çeşitli hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini gösterdiği işlemler icrai niteliktedir*”.

Ancak idarenin her türlü tek yanlı işlemi icrai nitelik taşımamaktadır. İcrai nitelik taşımayan, yani bireylerin hukuki durumlarını etkilemeyen işlemler literatürde “idari karara benzeyen işlemler”, “etkisiz kararlar”, “icrai olmayan işlemler” şeklinde adlandırılmakta ve çeşitli ayrımlara tabi tutulmaktadır. Literatürde bu ayrım çok farklı şekillerde yapılmaktadır.³³⁰

7.3.2.2. Mükellef Hakları Bildirgesinin Gösterici idari işlem olarak niteliği (Pratikte Niteliği)

Literatürde, gösterici işlemler olarak da anılan bu işlem türünde idare, belli bir konu veya soruna ilişkin görüş, niyet, düşünce ve tasarılarını açıklar. Söz konusu işlemler, ilgilinin isteği üzerine ya da doğrudan doğruya tesis edilebilirler.³³¹ İdarenin görüşü, düzenleyici veya yorumlayıcı olarak dış dünyaya yansiyabilir. İcrai olmayan ve dolayısıyla iptal davasına da konu olamayacak olan bu işlemlere örnek olarak, Maliye Bakanlığının genel tebliğlerinin bir kısmını verebiliriz. Düzenlemenin, üçüncü kişilerin hak ve menfaatlerini olumsuz etkilemediği, doğrudan uygulanabilir, kesin ve nihai nitelikte olmadığı ve uygulamada birlik sağlamayı hedefleyen bakanlık görüşü olduğu hallerde genel tebliğ, gösterici işlem niteliği taşır.³³² Ayrıca idari makamlar tarafından düzenlenen bildirimler de birer görüş açıklamalarıdır.

Bildirgenin mevcut konumu itibariyle pozitif hukuk açısından bir değerlendirmesini yapacak olursak, icrai nitelik taşımayan, yani bireylerin hukuki durumlarını etkilemeyen bir işlem ya da “idari karara benzeyen” bir işlem olduğu tespitini yapabiliriz. Literatürde icrai

³²⁹ Günday, s.112

³³⁰ Özgenç, s.6

³³¹ Cemil KAYA, “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, GÜHFD, C:IX, S:1-2, Nisan 2005, s.253-284

³³² Selim Kaneti, “Vergi Hukuku”, 2.Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s.24-25

olmayan işlemlere ilişkin yapılan ayrımlardan hareketle bir adım daha atacak olursak Bildirge, “Görüş (düşünce-mütalaa) belirten işlem” ya da diğer bir söyleyişle “Gösterici İşlemdir”. Buna bağlı olarak da vergi idaresi açısından hukuki anlamda bir bağlayıcılığı bulunmadığı gibi, mükellef açısından da dava konusu yapılamayacaktır. Çünkü Bildirge, mükellefin hukuki durumunu etkilememekte, kesin ve nihai olmayıp Bakanlığın, görüş, niyet ve düşüncelerini açıklamaktadır.³³³

7.3.3. Mükellef Hakları Bildirgesine Doktrinde Getirilen Eleştiriler

Yukarıda da belirtildiği gibi Bildirge, icrai olmayan işlemler kategorisinde olan bir “gösterici işlem”dir. Vergide demokratik bir anlayış zemini ne katkıda bulunması beklenen Bildirgenin icrai nitelik taşımaması ise bahsi geçen amaca hizmet etmeyecektir. Vergiye gönüllü uyumun yollarından biri, vergi idaresinin mükellefi denetleyebilmesi ve istemleri karşısında mükellefin de vergi idaresini denetleyebilmesinden geçmektedir. Karşılaştırmalı hukukta, bu tür düzenlemeler ya bir vergi idaresi yasası içinde ayrı bir bölümde ya da vergi usul kanunu içerisinde düzenlenmektedir. Ayrıca bildirilerin, mevzuat hükümlerini açıklayan içerikte metinler olarak vergi idaresince yayınlandığı ülke örnekleri de mevcuttur.³³⁴

Doktrinde DOĞRUSÖZ VUK’a eklenecek mükerrer 8. madde ile yapılması gerektiğini,³³⁵ YALTI, söz konusu düzenlemenin ayrı bir vergi idaresi yasası içerisinde yer alması gerektiğini önermektedir.³³⁶ GÜNEŞ/ŞİRİN ise doğrudan Bildirilerle ilgili olmamakla beraber, “vergi ödevlisinin hakları ile ilgili mahsus ve sistematik düzenlemelerin ne Vergi Usul Kanunu’nda ne de bireysel vergilerle ilgili kanunlarda bulunduğunu, oysa özellikle vergilendirme süreci ile ilgili hususların düzenlendiği temel yasa niteliğinde ki Vergi Usul Kanunu’nda bir yandan vergi ödevlisinin anayasal haklarının ortaya konulması (tekraren ve ayrıntılı bir şekilde) ve korunması: öte yandan ise vergi ödevlisinin usuli haklarının ortaya konulması ve korunması gerektiğini” belirtmektedir.³³⁷ GERÇEK, Çeşitli kanunlarda, anayasal norm ve ilkelerde düzenlenmiş veya belirtilmiş olan mükellef hakları Maliye Bakanlığı

³³³ Özgenç, s7

³³⁴ Özgenç, s.7

³³⁵ A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Mükellef ve Eksik Hakları II”, Dünya Gazetesi, 18.07.2005

³³⁶ Billur YALTI, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 36’ya Anlamak”, Kazancı, Şubat 2005, Sayı 6, s.7-24.

³³⁷ Gülsen GÜNEŞ ve Ertunç ŞİRİN, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, Vergi Sorunları, S.197, Şubat 2005, s.135-145.

tarafından bildirge veya imtiyaz şeklinde bir belgede toparlanmalı, sistematik olarak gruplandırılmasını ve yayınlanmasını önermiş. Bu belgede de söz konusu mükellef haklarının kanunların güvencesi altında olduğu açıkça ilan edilmesi gerektiğini söylemiştir³³⁸. ÖZGENÇ ise mükellef hakları yönetmeliğinin çıkartılması gerektiğini belirtmiş ve asal zeminini ister KMYK. Madde 36'ya, ister ayrı bir vergi idare yasasına yahut VUK'a eklenecek bir madde ile bulsun, yapılacak düzenleme mükellef açısından, vergi idaresinin hak ihlallerine karşı tazminat yolunu etkin tüketecek şekilde icrailik niteliği taşımalıdır, demiştir.³³⁹

7.4.Türkiye’de Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi ve Öneriler

Türkiye’de mükellef haklarının büyük bir kısmı anayasal normlarda ve vergi kanunlarında düzenlenmiş olmasına rağmen, “adil, eşit ve saygılı hizmet hakkı”, “belirlilik hakkı” ve “temsil edilme hakkı” gibi bazı temel haklarla ilgili net hükümlerin veya düzenlemelerin olmadığı görülmektedir. Ülkemizde mükelleflerin bu çeşit haklarının da mevcut olduğu, ancak uygulamalardan ve bu yöndeki yargı kararlarından anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, bunların yasal güvence ve koruma altında olduğunu söylemek zordur. Aslında ülkemizde mükellef haklarının önemli kısmı vergi kanunlarında düzenlendiğinden, mükelleflere sağlam güvence ve koruma sağlanmaktadır. Ancak, vergi idaresi klasik çalışma anlayışını ve mükellefe bakış açısını sürdürdüğü için, vergi idaresi - mükellef ilişkilerinde mükellef haklarının ön plana çıkarılması ve duyurulması ihmal edilmektedir.

7.4.2 Genel Vergi Yasalarında Mükellefin Haklarının Pekiştirilmesi ve Korunması İçin Öneriler

Literatürümüzde mükellef haklarının yeni bir konu olmasına rağmen tartışma alanı bulunduğunu söyleyebiliriz. Literatürde vergi kanunları üzerinde yapılması gereken değişiklikleri belirterek öne çıkan DOĞRUSÖZ, GERÇEK ve GÜLSEN- ŞİRİN’in önerileri bu başlık altında incelenecektir.

³³⁸ Gerçek, s.134

³³⁹ Özgenç, s.8

7.4.2.1. Vergi Usul Kanununda Yapılması Gereken Değişiklikler

Bu başlık altında GÜLSEN- ŞİRİN'in önerilerine genel itibari ile sadık kalınarak yapılması gereken değişiklikler sıralanmıştır.³⁴⁰

1) Vergi mahremiyeti ile ilgili olarak 5. maddede 5. fıkra ilk cümlede yer alan "mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir..." ifadesinin gözden geçirilmesi gerekir.

Objektif bir uygulamanın sağlanması, keyfi ve takdiri uygulamaların önlenmesi için özellikle kesinleşen vergi ve cezalar ile ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının ilanının topluca yapılması yoluna gidilmesi yönünde hüküm koymak gerekir. Aksi takdirde siyasal iktidara yakın çevreler bu hükümlerle kollanabileceği gibi, karşıt çevreler de bu yolla incitilebilecek, haksız rekabete kadar gidecek bir uygulama içine girilebilecektir.

Yine aynı hükümde "... sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanlara kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. ..." şeklindeki düzenleme de düşündürücüdür. Zira ceza yargılamasında dahi hükmün kesinleşmesi anına kadar sanığın masum olduğu kabul edilirken, burada belki de daha hakkındaki işlemi yargı önünde tartışma konusu dahi yapmamış olan vergi ödevlileri açısından peşin bir yargıyla hareket edilmektedir. Düzenleme uyarınca vergi idaresi bu ödevliler hakkında, sadece "vergi inceleme raporlarındaki tespitler"e dayanılarak vergi mahremiyetlerini ihlal edecek birtakım bildirimlerde bulunabilmektedir. Vergi inceleme raporlarının çok objektif, çok özenli ve her açıdan gereklerine uygun hazırlandığı düşünülse bile nihayetinde ortada bulunan bir idari işlemdir ve ödevlinin bunuyargı organı önünde tartışılabilmesi hakkı mevcuttur.

Ayrıca Maliye Bakanlığı madde metninin içinde tam üç kez birtakım "usul ve esasları" belirleme konusunda yetkilendirilmiştir. Bu husus aslında tüm vergi yasalarına dair çok genel bir keyfiyet dayanağı olarak nitelendirilebilir. Muhakkak ki verginin temel unsurları ve vergilendirme sürecinin temel usul noktaları dışındaki birtakım hususların Maliye

³⁴⁰ Gülsen ve Güneş, s.139-143

Bakanlığı'nca düzenlenmesi doğal, hatta kaçınılmazdır. Ancak bu yetki kullanılırken yükümlü haklarının ne ölçüde güven altında olduğu, ayrı bir tartışma konusu olarak karşımıza çıkmaktadır.

2) Mükellef ve vergi sorumlusu kenar başlığı altında yer alan 8. madde 5. fıkradaki vergi numarası ile ilgili düzenlemeye de bir ekleme yapmakta yarar vardır. Şöyle ki, temel hak ve özgürlüklerin korunması açısından verilen vergi numarası ile mükellefe ilişkin bilgilere başka şahıslarca veya kurumlarca ulaşılamayacağını, ulaşırsa cezai müeyyide uygulanacağını yasada açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

3) Mühlet vermeyi düzenleyen madde 17'de mühletin yalnızca üst sınırı belirtilmiştir. Mükelleflerin haklarını rahatça kullanabilmeleri için alt sınırın da gösterilmesi gerekecektir. Örneğin "yasal sürenin en az 1/3'ü ya da X'i kadar" gibi. Her ne kadar yasada yazılı olmayan süreler için en az süre 15 gün ise de zor durum nedeniyle mühlet vermede açıkça bir alt sınırın bulunmaması, sürenin 1 gün ya da 2 gün gibi verilmesi sonucunu yaratabilecektir.

4) Madde 26' da yer alan tahakkuk fişinin muhteviyatı ile ilgili olarak dava açma hakkının kullanılabilmesi ve korunması için "beyanname verme süresinin sonuna kadar ihtirazi kayıt koyma kurumunun işletilebileceği" ibaresi tahakkuk fişinin içeriğine eklenmelidir. Ayrıca matbu olarak beyannamelerde de bu ibarenin yer almasında yarar bulunmaktadır.

5) Madde 35'de yer alan ihbarnamenin muhteviyatına bir ekleme yapılarak uzlaşma kurumuna başvurabilme olanağını hatırlatacak ibarelerin ihbarnamede yasal olarak yer alması sağlanmalıdır. Nasıl ki vergi mahkemelerinde dava açılabilmesi hususu ihbarnamenin muhteviyatında yer alıyorsa yasal olarak uzlaşmaya da gidilebileceği hususu yasa maddesine eklenmelidir. Uygulamada ihbarnamelerde uzlaşmaya ilişkin hatırlatmaların yer alması ise yasada değişiklik yapılmasına engel teşkil etmektedir.

Ayrıca ihbarnamede verginin nev'ini belirten ya da başka kısaltmalara yer geriliyorsa (KV, GV gibi) mutlaka bu kısaltmaların açılımlarının gösterilmesi gerektiği hususu da yasa maddesine eklenmelidir.

6) Emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilam ve kesinleşmesi kenar başlığı altında yer alan mükerrer madde 49'da fıkra 1, a, 2 ve fıkra 1, b, 3'de sayılanlara ek olarak bu

alanda bireylere de dava açma hakkı tanıyacak hükümlerin eklenmesi gerekir. Mevcut durum, bireye, örneğin bir mahalle muhtarının inisiyatifine bağlı olarak yargısal denetim imkanı sağlamaktadır. Bu bağılılığı kaldırmak bireyin hakları ile uyum içerisinde olacaktır.

7) Takdir Komisyonunun kuruluşunu düzenleyen madde 73'e göre, takdir komisyonunda vergi idaresinden gelen üyeler ağırlıktadır. Takdir komisyonunda vergi idaresinden olmayan üyelerin ağırlığı arttırılmalı ya da bilirkişiye başvurulmalıdır. Böylelikle ortaya çıkan sonuç daha az bağımlı olmak suretiyle bireyin hakları korunmuş olacaktır.

8) Madde 76'da beyana bağılılık kenar başlığında yer alan, takdir olunan matrahın mükellefin beyanından düşük olamayacağı hükmü maddi gerçeklik arayışına, yükümlünün haklarına uygun değildir. Maddenin kaldırılması düşünülmelidir. Hele bir de beyanname verme konusundaki gelişigüzel vergi idaresi uygulaması göz önünde bulundurulursa, durum daha da vahim görünecektir. Zira bir kişinin, herhangi bir vergi dairesine giderek orada yükümlü olan herhangi bir kişi adına beyanname vermesine (ya da başkaca her türlü beyan ve belge sunmasına) engel olacak herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Aksine uygulama da buna imkan verir şekilde gevşektir. Yani aslında yükümlünün beyanı olarak görünenin gerçekten yükümlünün beyanı olup olmadığı her zaman için tartışılabilecektir. Dolayısıyla vergi idarelerinin beyanname, belge ve dilekçe kabulüne ilişkin hususların ayrıntılı olarak gözden geçirilmesinde ve düzenlenmesinde zaruret vardır.

9) Madde 110'da verginin ödeneceği daireye ilişkin hüküm bulunmaktadır. Bununla birlikte bu kural, doğrudan bir hüküm olmayıp ödevliyi bireysel vergi yasalarına yönlendirmektedir.

Bireysel vergi yasaları ve Maliye Bakanlığı mevzuatına göre belirlenen vergi dairelerinin mükellef tarafından rahatça bilinmesini sağlayacak bir düzenin kurulması ve direktife yer verilmesi gerekir. Uygulamada hangi vergi dairesine gidileceğinin kolaylıkla bilinmemesi mükellef haklarına aykırılık oluşturmaktadır.

10) Madde 112'deki özel ödeme zamanlarına ilişkin 4. bentteki üç aylık süre uzundur. İdarenin de daha hızlı davranabilmesi için 15 ila 30 güne indirilebilir. Aynı bentteki yükümlü ile vergi dairesi arasındaki simetrinin sağlanabilmesi için tecil faizi yerine gecikme zammı uygulanmalıdır.

11) Şikayet yolu ile müracaatı düzenleyen madde 124'de vergi mahkemesinde dava açma süresi geçmemiş olsa bile şikayet prosedürünün cari olacağı açıklığa kavuşturulabilir. Şikayetin kabul edilmemesi varsayımında karşılaşılabilecek olasılıklar ve bunlara karşı neler yapılabileceği, (idarenin susması, vs. gibi) ortaya çıkan sorunların nasıl aşılabileceği, vergi yargısı kanunları ile uyum halinde olmak üzere, burada da açıklığa kavuşturulmalıdır.

12) Yoklamada maksat ve yetkiyi belirleyen 127. maddenin c bendinde defterlerinden ve bunları almaktan yine e bendinde almaktan söz edilmektedir. Buradaki eylemler ceza hukuku anlamında zapttır. Yoklama memuruna, yargıç kararı olmaksızın verilen bu yetki Anayasaya ile temel hak ve özgürlüklere aykırıdır. Eylemin başında ya da sonunda yargıç mutlaka devreye konularak bireyin hakları korunmalıdır. Ayrıca denetimlerde veya ödevlerin yerine getirilmesinde mükellefle temasta asgari nezaket kurallarına uyulması aksi takdirde cezalandırılacağı hususunun yasada vurgulanması gerekmektedir.

13) İnceleme tutanaklarını düzenleyen madde 141, 2. fıkrada, rızaya bakılmaksızın alınan defterlerle ilgili olarak, ileride idare nezdinde böyle bir defter böyle bir belge ya da defter "bulunmuyor", "alınmadı" savının ileri sürülmemesi için, bu defterlerin alındığının müfredatlı bir biçimde tutanakta belirlenmesi yapıldıktan sonra bu tutanağın bir nüshasının ya da bir alındı belgesinin imzalanması da imzalanmaması da yükümlüye mutlaka verilmesi sağlanmalıdır.

14) Bilgi vermekten imtina edememeyi düzenleyen 151. maddeye 5. bent olarak 3568 sayılı yasadaki yetki alan meslek mensuplarının 3568 sayılı yasa sınırları dışında kendilerine verilen işleri ve görevleri dolayısıyla muttali olduktan ahval ve hususları bildiremeyeceği hususu eklenebilir. Böylelikle vergi ödevlilerinin başta kişilik hakları olmak üzere hakları korunmuş olacaktır.

15) İstihbarat arşivini düzenleyen madde 152'de bilgilerin rasgele açıklanmayacağı hususu üçüncü bir fıkra olarak ya da VUK 5'de ayrıca ve açıkça gösterilmelidir.

16) Defterlerin mürekkeple yazılacağı kenar başlığını taşıyan madde 216'daki mürekkeple veya makine ile ifadesi elektronik cihazları da kapsayacak biçimde genişletilmelidir.

17) Vergi beyannamelerinin imzalanması ve yeminli mali müşavir tasdik raporları kenar başlıklı Mükerrer madde 227,1. bentte belirtilen hususlarda düzenleme yapma yetkisini Maliye Bakanlığı'na bırakmamak, mutlaka gerekli ayrıntıları belirlemek suretiyle yasa kapsamında bırakmak gerekmektedir.

18) “Tevsiki zaruri olmayan kayıtlar” kenar başlığını taşıyan madde 228'in yükümlü için işleyen bir kural olduğu söylenemez. Gerçekten yükümlüler belgesiz harcamaları vergi idaresinden çekindikleri için yansıtamamaktadırlar. Bu nedenle, örneğin yükümlülerin belgesiz harcamalarını matrahın belli bir oran gibi bir üst sınırdaki herhangi başkaca bir kısıtlama olmaksızın matrahlarının saptanmasında dikkate almaları imkanı getirilebilir.

19) Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenlemenin yer aldığı mükerrer madde 242, 2, IV'de ifade muğlak bir görünüm arz etmektedir. Diğer maddelerle ilişkinin berrak ve açık bir biçimde sağlanması gereklidir.

20) “Yetki” kenar başlıklı mükerrer madde 257'nin özellikle 1. bendinde yer alan hususlar, düzenlenmeleri konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmeyip, mutlaka yasa ile düzenlenmesi gereken hususlardır. Örneğin "... Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler(e) ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgeleri... belirleme" yetkisini Maliye Bakanlığına bırakmanın verginin yasallığı ilkesi ya da kişi güvenliği ile bağdaşır bir yönünün bulunmadığı çok açıktır.

21) Madde 344'de vergi zıyaı suçu ve cezasında cezanın tespiti yöntemi hukukun genel ilkelerine aykırıdır. Çünkü ceza pek çok değişkene bağlı olarak tespit edilmektedir. Bu da vergi ödevlisinin haklarını ihlal etmektedir. Ceza daha sarıh bir biçimde belirlenmelidir.

22) Madde 351'deki usulsüzlüğün tarifinde belirginlik bulunmamaktadır. Tarif belirgin ve tartışmadan uzak şekilde yapılmalı ya da tarif yapmak yerine yalnızca cetvellere atıf yapmakla yetinilmelidir.

23) “Özel usulsüzlükler ve cezaları” kenar başlıklı madde 353, bent 3'te fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması

durumunda haklarında özel usulsüzlük cezası uygulanması öngörülen kimseler başka bir maddeye atıf şeklinde değil açıkça belirtilerek düzenlenmelidir.

24) “Kaçakçılık suçları ve cezaları” kenar başlıklı madde 359 hükmünde de suç sayılan eylemlerin daha belirgin hale getirilmesi gerekir. Özellikle ceza hükmü niteliği taşıyan bu maddede bu hususa ayrı bir önem verilmesi gereğinin, hukuk güvenliği açısından taşıdığı hassasiyet her türlü tartışmadan uzaktır.

25) “Ceza ihbarnamesi” kenar başlıklı madde 366 hükmünde, ceza ihbarnamesinde bulunması gereken bilgiler arama, belirginlik ilkesi gereğince uzlaşmaya başvurabileceği de eklenmelidir. Bu maddenin de ceza hükmü taşıyor olması burada da tıpkı 359. maddede olduğu gibi ayrıca hassasiyet gösterilmesi gereğini doğurmaktadır.

26) “Ceza kesmede zamanaşımı” kenar başlıklı madde 374 hükmünün de kesinlikle sadeleştirilmesi ve sıradan bir yükümlü tarafından dahi kolaylıkla anlaşılabilir şekilde yeniden kaleme alınması yerinde olacaktır.

27) Ek madde 12'nin atıfta bulunduğu 2978 s. Yasanın doğru ismi "Vergi İadesi Hakkında Kanun" olup, ek madde 12 metni içerisinde de Yasanın isminin bu şekilde yeniden düzenlenmesi gereklidir. Keza Yasa'nın (doğru) ismine paralel olarak ek madde 12'nin kenar başlığı da "vergi iadesinde uzlaşma olarak" değiştirilmelidir. Bu husus, pratikte bir farklılık yaratmayacak olmasına rağmen, yasal düzenlemelerde gösterilmesi gereken asgari özenin ortaya konulması açısından elzemdir.

28) “Dava konusu” kenar başlıklı madde 378'in 2. fıkrasında ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerin mükelleflerin "... beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı" daya açamayacakları kuralının istisnası olduğu (ihtirazi kayıtla beyanın ne şekilde yapılacağı da kesin ve açık şekilde ortaya konmak suretiyle) hiçbir duraksamaya mahal bırakmayacak şekilde belirtilmelidir.

29) Bilindiği üzere yükümlülerin Maliye Bakanlığı'ndan aldıkları görüşlere (muktezalara) uygun hareket etmiş olmaları, o olay bazında haklarında vergi tarhiyatı yapılması ihtimalini ortadan kaldırmamakta ve fakat ceza kesilmesine engel olmaktadır. Aslında bu durum başlı başına bir çelişkiyi içerisinde barındırmaktadır. Örneğin bir yükümlü

yararlanıp yararlanamayacağı hususunda şüphe duyduğu bir istisna hükmü hakkında Maliye Bakanlığı'ndan mukteza talebinde bulunduğunu ve Bakanlığın "istisna kapsamında yer aldığı" yönündeki görüşü üzerine beyannamesini bu şekilde düzenleyip verdiğini varsayalım. Bu kişinin takip eden günlerde denetime tabi tutulması ve denetim elemanlarının Bakanlık ile yanı fikirde olmaması durumunda haksız olarak yararlandığı istisna hükmü sebebiyle vergi tarhiyatına muhatap olması söz konusu olabilecektir. Bu durum yükümlünün haklarını zedelemesi ve mukteza kurumunun işlevini tartışılır hale getirmesinin yanında; Bakanlık teşkilatındaki bir memurun bir anlamda Bakanlık görüşünü hiçe saymasına olanak vermesi sebebiyle de kabul edilemez niteliktedir.

Bu sebeple “mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri” kenar başlıklı madde 413 hükmünün bu garip durumu ortadan kaldıracak şekilde tekrar düzenlenmesi ya da en azından "muktezaya uygun hareket etmenin sadece ceza kesilmesine engel olacağı, ancak ileride vergi tarhına engel olmayacağı" madde metninde açıkça belirtilmelidir.

30) “Yetki” kenar başlıklı mükerrer madde 414,2. fıkra hükmünde Maliye Bakanığı'na verilen yetkinin oldukça tehlikeli olduğu bir gerçektir. Çünkü burada Maliye Bakanığı'na düzenleme ve değişiklik yapma yetkisi verilen hususlar kesinlikle kanunla düzenlenmesi gereken hususlardır. Bu sebeple bu fıkra hükmü açıkça bireyin haklarını tehdit etmekte olup mutlaka kaldırılmalıdır.

7.4.2.2. İYUK’ da Yapılması Gereken Değişiklikler

Literatürümüzde İYUK üzerine mükellef haklarını daha fazla korumak amacıyla önerilen değişiklikler;

1) Vergisel uyuşmazlıklara ilişkin davalar (vergi davaları) idari yargı kolu içinde yer alan vergi mahkemelerinde görülmektedir. Buna karşılık "vergi davaları" ayrı bir tür olarak açıkça Yasa'da belirtilmiş değildir. İşte “idari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı” kenar başlıklı madde 2 hükmünde, 4. bent olarak vergi davası türü belirtilebilir. Böylelikle yükümlünün hak aramasında daha fazla saydamlık ve belirginlik sağlanmış olabilir.

2) “Kararlarda bulunacak hususlar” kenar başlıklı madde 24 hükmünde dava konusu verginin türü ve dönemi ile ihbarnamede mutlaka yer alması gereken unsurlar konularında açıklık bulunması hususu eklenmelidir.

3) İdari davalarda delillerin tespiti kenar başlıklı madde 58 hükmü sadece açılmış bir dava sırasında ileri sürülebilecek bir talep şeklinde düzenlemiş olup; idari davalarda -ve tabi bu arada vergi davalarında (dava öncesi/dışı) delil tespiti prosedürü eklenebilir³⁴¹

7.4.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun’da Yapılması Gereken Değişiklikler

1) Tek hakimle çözümlenecek davaların düzenlendiği madde 7 hükmündeki parasal sınırın ne şekilde artacağı ve yeniden belirleneceğine ilişkin sistemin açık ve net olması gerekir. Ayrıca bu artış usulünün ek madde 1 yerine burada ifade edilmesi de daha yerinde olacaktır.

2) Bilindiği üzere vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla birlikte, eskiden vergi ihtilaflarının hal mercii olan İtiraz Komisyonu, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Gümrük Hakem Kurulu'nun görevi sona ermiştir. İşte yasa koyucu o dönemde tüm vergi yasalarının- ilgili hükümlerinde bu yeni duruma paralel bir değişiklik yapmak yerine; Bölge İdare Mahkemeleri; İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un değiştirilen deyimler kenar başlıklı 13. maddesinde;

- İtiraz komisyonu, Vergiler Temyiz Komisyonu, Gümrük Hakem Kurulu deyimlerinin, Vergi Mahkemesi,
- Vergi ihtilafı deyiminin, vergi davası,
- İtiraz deyiminin ise vergi mahkemesinde dava açılması, anlamını taşıyacağını belirtmekle yetinmiştir.

Bunun en hafif deymiyle "özensiz" bir yaklaşım olduğu ortada olup, yapılması gereken; itiraz komisyonu, vergiler temyiz komisyonu, vergi ihtilafı gibi terimlerin tüm diğer

³⁴¹ Gülsen ve Güneş, s.145

ilgili yasalardan bulunup vergi mahkemesi, vergi davası, vergi mahkemesinde dava açılması terimleri ile değiştirilmesidir.³⁴²

7.4.2.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Yapılması Gereken Değişiklikler

1) Madde 45'te tanımlanmaya çalışılan ve “ödemenin ispatı” kenar başlıklı madde 46 hükmünde bahsedilen vergi cüzdaneleri uygulaması daha netleştirilmeli veya kaldırılmalıdır.

2) Madde 48'deki tecil ve madde 49'daki icranın kaza mercilerince tehiri müesseseleri yalınlaştırılabilir.

3) “Gecikme zammında tatbik müddeti ve diğer hükümler” kenar başlıklı madde 52 hükmü; amme alacağının tecilinde tecilin yapıldığı, iflas halinde iflasın açıldığı, aciz halinde bu durumun sabit olduğu güne kadar gecikme zammı uygulanacağı belirtilmektedir. Oysa haciz aşamasında uygulanmaya devam" edilen gecikme zammının adaletsizlik oluşturduğu bir gerçektir, kaldırılması gerekir.

4) “Köylerde gecikme zammı” kenar başlıklı madde 53'te tahsildarlar tarafından tahsil olunan amme alacakları ödeme süresi içinde ödenmediği takdirde bunlar için yalnız %10 gecikme zammı uygulanacağı öngörülmektedir. Oysa Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilen bu oran zaman zaman daha düşük olabilmektedir. Bu nedenle gecikme zammının düşük olduğu zamanlarda düşük oranın uygulanacağı öngörülmelidir.

5) “Zamanaşımının kesilmesi” kenar başlıklı madde 102'de zamanaşımını kesen hallerden biri olarak ödeme de belirtilmiştir. Ancak uygulamada vergi idaresi yetkililerinin zamanaşımı dolmak üzere olan amme alacakları açısından kendi yarattıkları imkanlarla küçük bir ödeme yaparak zamanaşımını kestikleri görülmektedir. Hukuka aykırı bu durumun önlenmesi için bir kural maddenin sonuna eklenebilir.³⁴³

³⁴² Gülsen ve Güneş, s.144

³⁴³ Gülsen ve Güneş, s.145-146

7.4.3. Türk Vergi İdaresinin Mükellef Haklarına Uyumu İçin Öneriler

Çağdaş ülkelerde vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmalarına paralel olarak vergileme sürecine mükellef bakış açısıyla yaklaşılmasının sonucunda mükellef haklarının basit ve anlaşılabilir şekilde düzenlenmesi ve bunların mükelleflerin en kolay öğrenmesini sağlayacak şekilde yayınlanmasına büyük önem verilirken, ülkemizde mükellef haklarının topluca ve sistematik bir şekilde düzenlenmesi ve açıklanmasına yönelik herhangi bir çalışma yapılmamaktadır. Oysa mükellef odaklı bir yaklaşımla,³⁴⁴ mükelleflerin haklarını ön plana çıkararak ve vergi ile ilgili yükümlülüklerini hatırlatarak vergi bilincini ve mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak mümkün olacaktır.

Literatürde mükellef haklarını koruma adına önerilen ve bildirgenin icrailik zaafını gidermeye yönelik olan bazı öneriler olmuşsa da kanaatimizce en uygunu bu hususun VUK da bir madde ile işlenmesidir. Bu hususta literatürde DOĞRUSÖZ'ün bir önerisi bulunmaktadır.

"Mükelleflerin Genel Hakları

Mükerrer Madde 8 - Vergi mevzuatı mükelleflere adil, eşit, kişisel haklarını zedelemeyen ve saygılı hizmet anlayışı içerisinde uygulanır.

Vergi mevzuatında mükelleflerin hak ve ödevlerini ilgilendiren genel ve düzenleyici işlemler, ancak yürürlüğe girmesinden makûl bir süre önce Resmi Gazete'de yayınlanmakla yürürlüğe girebilir.

*Her mükellef, vergi idaresinde kendisi hakkında bulunan bilgileri, henüz işleme konulmamış veya inceleme yahut araştırma safhasında bulunan ihbarlar ile istihbarat bilgileri hariç olmak üzere, istemek ve öğrenmek, kontrol etmek ve hatalı bilgilerin düzeltilmesini talep etmek hakkına sahiptir."*³⁴⁵

³⁴⁴ "Mükellef Odaklı Yaklaşım" ilk kez 5333 sayılı Vergi İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunda, kullanılmış daha sonra Mart 2006 da ilan edilen "Mükellef Hakları Bildirgesi"nde "*Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde...*" bahsedilmiştir.

(<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476>) (Erişim Tarihi: 18.05.2007)

³⁴⁵ Doğrusöz, "Mükellef ve Eksik Hakları II", s.5

5333 sayılı Vergi İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunda, vergi idaresinin “*mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere kurulduğu*” belirtilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulması sürecinde fonksiyonel ve mükellef odaklı bir yapılanmanın tercih edilmesine uygun olarak mükellef haklarının düzenlenmesi, açıklanması ve korunması ile ilgili şu şekilde öneriler sunulabilir:³⁴⁶

1) Çeşitli kanunlarda, anayasal norm ve ilkelere düzenlenmiş veya belirtilmiş olan mükellef hakları Maliye Bakanlığı tarafından bildirge veya imtiyaz şeklinde bir belgede toparlanmalı, sistematik olarak gruplandırılmalı ve yayınlanmalıdır. Bu belgede de söz konusu mükellef haklarının kanunların güvencesi altında olduğu açıkça ilan edilmelidir.

2) Mükellef Hakları Bildirgesi ve İmtiyazı şeklindeki belge hazırlanırken, sadece yasal düzenlemelerde tanınan hakların duyurulmasıyla yetinmeyerek, çağdaş ülkelerdeki vergi idareleri tarafından belirlenen hizmet standartları ve mükelleflere verilen taahhütler de dikkate alınarak, mükelleflerin vergi idaresine güven duymasını sağlayacak benzer güvencelere de yer verilmelidir.

3) Vergileme işlemine mükellef bakış açısıyla yaklaşılmasının bir sonucu olarak gündeme gelen mükellef haklarının açıklanması, mükelleflerin ödev veya yükümlülüklerinin ihmal edileceği anlamına gelmez. Çağdaş ülkelerde olduğu gibi, mükellef hakları açıklanırken veya duyurulurken, bu belgelerde mükelleflerin yerine getirmeleri gereken ödev ve yükümlülüklerin neler olduğu da hatırlatılmalıdır.

4) Vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasına yönelik olarak çıkarılan 5333 Sayılı Kanuna göre, ülkemizde benimsenen fonksiyonel ve mükellef odaklı bir yapılanmaya uygun olarak mükelleflere en iyi şekilde hizmet sunulması ve destek olunması için gerekli birimler oluşturulmalı ve vergi idaresi - mükellef ilişkilerinin güçlendirilmesi için bunların rolü ve tanımları ön plana çıkarılmalıdır.

³⁴⁶ Gerçek, s.130

5) Mükellef haklarının tam anlamıyla benimsenmesi ve uygulanabilmesi için öncelikle vergi idaresinin personeli bunlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Bunu sağlamak amacıyla ise vergi idaresi personelinin mükellef hakları konusunda iyi bir şekilde eğitilmelidir.

6) Mükellef haklarının korunmasına yönelik olarak yargılama sürecinin yanı sıra, çağdaş ülkelerdekine benzer mekanizmalar da geliştirilmelidir. Ülkemiz koşulları dikkate alınarak mükellef haklarının korunması amacıyla mükellefin avukatı idaresi veya ombudsman müessesesi ülkemizde de yerleştirilmelidir.

7) Mükellef haklarının korunmasını topluma yaymak ve sivil toplum kuruluşlarını da konuyla ilgilenmelerini sağlamak amacıyla ülkemizde de Mükellef Birlikleri kurulmalı ve bunların Dünya Mükellefler Birliğine³⁴⁷ de üye olması sağlanarak uluslararası platformda mükellef haklarının korunmasına yönelik çalışmalara destek verilmelidir.

8) Vergi mevzuatı anayasal buyruklar açısından taranmalı ve Anayasa ile çelişen hükümlerin kaldırılması gerekir.

9) Mükelleflerin, tarhiyatlara aleyhine dava açtıklarında faiz işlemlerini durdurmak için ödeme yapmaları veya ihtirazi kayıtlarla beyanda bulunarak ödeme yapmaları halinde, ödedikleri vergileri yargı kararına göre geri aldıklarında, arada geçen süre için faize hak kazanmaları gerekir. Bu nedenle, VUK'un 112. maddesinin, sadece hazine menfaati gözetilerek kaleme alınmış, bu nedenle 4 ve 5 numaralı fıkraları gözden geçirilmelidir.

10) Mükelleflere, vergi incelemelerinde ve tutanak yahut bilgi alınması aşamasında ve uzlaşma görüşmelerinde, yanlarında avukatlarını ve/veya mali müşavirlerini de bulundurma ve gerektiğinde onlara danışabilme hakkının tanınması gerekir. Uygulamada birçok inceleme elemanı mükellefe bu hakkı sağlamakla birlikte, bu hakkın bir yasal hak olarak düzenlenmesi zorunludur.

³⁴⁷Dünya Mükellefler Birliği merkezi Stockholm'de olan ve ilk toplantısını Washington'da yaparak ortaya çıkmış bir kuruluştur. Üye ülkelerin Mükellef Bilinci'ni arttırmak ve vergi gönüllüğünü yerleştirmek için bir vatandaş olarak mükellef lehine çalışan uluslararası bir kuruluştur. Hali hazırda 52 üyesi bulunan birliğe henüz ülkemiz üye değildir. Geniş Bilgi için Bkz.

<http://www.worldtaxpayers.org/>

<http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/taxassociation/english/faqs.html> (Erişim Tarihi :13.04.2005)

12) İnceleme elemanlarına, inceleme sonuçlarının olumlu olması ve matrah farkı bulunamaması halinde de rapor yazma zorunluluğu getirilmeli ve bu raporlar mükellefe de tebliğ edilmelidir.

13) İhtirazi kayıtla beyan müessesesinin pişmanlıkla verilen beyanları da kapsadığı, uygulamada karşılaşılan ve genelde çelişik içtihatlardan kaynaklanan duraksamaları da giderecek şekilde yasada düzenlenmelidir.

14) Mükelleflerin özelge (mukteza) taleplerine cevap verme, zorunlu kılınmalıdır. Bunun sağlanması için ise "60 gün içerisinde cevap verilmeme halinde, özelge talebinde savunulan görüş idarece de benimsenmiş kabul edilir" şeklinde bir hükmün yasaya eklenmesinde yarar vardır.

17) Mükelleflerin hak arayışlarını ve yargı yollarını tam olarak kullanabilmeleri için, haklarında bir başka rapora atıfla hazırlanan raporlarla birlikte, atıf yapılan raporun tebliği de zorunlu kılınmalıdır. Burada, atıf yapılan raporun bir başkasına ait olması ve mahremiyet ilkesi gibi gerekçeler, bir başka mükellefin hak arayışlarının üzerinde olamaz.³⁴⁸

³⁴⁸ Doğrusöz, "Mükellef ve Eksik Hakları II", s.5

8. SONUÇ

Gerek yirminci yüzyılda yaşanan savaşlar, gerekse on sekizinci yüzyıl kaynaklı aydınlanma hareketinin birey bilincini inşası, insan hakları ve devlet karşısında, kişilerin haklarını korunması ihtiyacını doğurmuştur. Bu gaye ile ortaya atılan insan hakları kavramı özellikle Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği gibi uluslar arası örgütlerin öncülüğünde yirmi birinci yüzyılın en dinamik ve en çok tartışılan kavramı olmuştur.

İnsan haklarının dinamik yapısı zaman içinde toplumun tüm alanlarına sirayet ederek, toplum mekanizmalarının bu yeni kavrama göre yeniden tasarlanmasını sağlamaktadır. Bu yeniden tasarım sürecinden, birey ile devlet arasında en problemlili ve menfaat çatışmasının direkt yaşandığı alanların başında vergileme alanı da etkilenmektedir. İnsan hakları yaklaşımlarının öncelikli etkisi ve vergi idarelerinin bakış açılarının bu yeni çerçeveye göre şekillenmesi mükellef hakları kavramını doğurmuştur.

Vergileme sürecinde vergi idaresi tarafından yada kanun koyucu tarafından mükelleflere tanınan haklar olarak ifade edilen mükellef hakları, 1990'lı yıllardan itibaren vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması ve vergi kanunlarının yeniden yazılması çalışmaları sırasında etkili olmuştur. 1990'lı yıllarda yeni bir trend olarak ortaya çıkan bu kavram çoğunlukla, devlet tarafından bakılan mükellefle ilişkisi, “zorunlu ödemeler” olarak algılanılan vergilerin tahsili olan vergi idaresinin bakış açısını, vergilerin mükellefin gönül rızası ile alınması gereğine doğru kaydırmıştır. Bu aslında bireyin bir kişi olarak devlet tarafından tanınması ve haklarına riayet edilmesi manasına da gelmektedir.

Vergi idareleri açısından ise, her geçen gün artan kamu harcamalarının karşılanması, vergilerin maliyetinin her geçen gün artış içinde olması ve karmaşıklaşan mal ve para piyasaların vergi toplamakta ve bundaki adaleti sağlamaktaki güçlüğü, vergi idaresini mükellefin gönüllü olarak vergi vermesini sağlayarak kendi yükünü hafifletmeyi hedeflemesini sağlamıştır. Ayrıca vergi idarelerinin de demokratik yollardan dolaylı olarak

vatandaşlara dayanması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlama hedefinde etkili olmuştur.

Bütün bu gelişmeler çerçevesinde başta ABD, Avusturya ve İngiltere olmak üzere gelişmiş ülke vergi sistemlerinde ve vergi idarelerinde vergi mükelleflerine yönelik çalışmalar hızlandırılmış, vergi idarelerinin misyonları vergi mükelleflerini merkeze alarak yenilenmiştir. Mükelleflerin haklarını düzenleyen bildirgeler ilan edilmeye başlanmıştır.

ABD, Avusturya ve İngiltere'nin öncü olarak bulunduğu bu alanda, en ciddi düzenlemelerin gerek vergi idaresi gerekse vergi kanunları açısından bu ülkelerde olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu durum göz önünde bulundurulursa gerek doktrinde gerekse de vergi idaresi tarafından bahsi geçen ülkelerin ciddi bir şekilde tahkik edilmesi gerekmektedir.

Türk Vergi Hukukunda mükellef haklarının önemli bir kısmının kanunlarda düzenlendiği görülmektedir. Bu düzenlemelerin bulunması rağmen hakların sistematik bir biçimde ortaya konulmaması, mükelleflerin kendi haklarını yeterince öğrenememesine sebebiyet vermektedir. Böylece mükellef haklarından hedeflenen vergi yada mükellef gönüllüğü büyük ölçüde sağlanamamaktadır. Bu durumdan hareketle ülkemizde vergi idaresinin bakışının tam bir “mükellef odaklı” bakış olduğunu söylemek pek doğru olmayacaktır. Ayrıca ülkemizde gelişmiş ülkeler de bulunan bazı önemli haklar ile ilgili de bir düzenleme de mevcut değildir (mükellefin avukatı müessesesi gibi).

Ayrıca vergi idaremizin verdiği hizmetinde belli standartlara kavuşturulması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı'nın yürüttüğü kalite, standardizasyon çalışmaları bu konuda umut verici olsa da yeterli değildir. Mükellefe sunulan hizmetin standardı sürekli kontrol edilerek yeterli personelin bulunması sağlanmalı ve mükellefe güler yüzlü ve kaliteli hizmet sunulması birinci derecede hedeflenmelidir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ilan edilen “mükellef hakları bildirgesi” bu konuda icrailiği olmayan bir iyi niyet göstergesinden ibaret kalmıştır. Mükellef hakları bildirgesinin yada benzeri bir bildirinin ilanından ziyade, mükellefin haklarının ihlali durumunda dayanak gösterilerek hakkını yargı yolu ile arayabileceği bir usul

benimsenmelidir. Bu hususta doktrinde ortaya atılan yönetmelik çıkarılması fikrinden ziyade veri usul kanuna bir madde eklenerek bu hakların korunması gerekmektedir.

Maliye bakanlığı bünyesinde yapılan çalışmalar ve mükellef hizmetleri biriminin daha etkin hale getirilerek mükellefe hakları basın yayın organları ve elektronik ortam kullanılarak yapılmalıdır. Ayrıca mükelleflerin istedikleri an başvurabilecekleri ve hakları ile ilgili bilgi alacakları, bakanlık bünyesinde ve gelir idaresi başkanlıklarında vergi danışmanları istihdam edilerek vatandaşları spesifik durumlarda da haklarını ve aynı zamanda ödevlerini öğrenebilecekleri kamu personeli istihdam edilmelidir.

Sonuç olarak vergi mükellefinin hakkı kavramı vergilemeyi mükellef penceresinden izlemeyi gerektiren bir bakış açısını ortaya koymaktadır. Vergilemede yeni trend olup, sorunlarını vergi mükellefinin gönüllüğü ile halletmeyi öngören çağdaş ve gittikçe daha da zorunlu hale gelen bir bakış açısıdır. Ülkemizde ise mükellef hakları açısından genel sorun mevzuatta yada düzenlemelerde ortaya çıkan eksiklerden ziyade, mükellefler için bu hakların uygulamaya geçirilmesidir.

KAYNAKÇA

ACAR Fatih, “5345 Sayılı Yasayla Yeniden Yapılanan Gelir İdaresinde Mükellef Hakları Ve Adana Vergi Dairesi Başkanlığı Uygulamaları”, (http://www.muhasabenet.net/makale_fatih_acar_mukellef%20haklari%20ve%20vergi%20d%20bsk%20uygulamalari.html), erişim tarihi :01.08.2007

AĞCAN Muhammet A, “ Modern Avrupa Düşüncesinin Oluşum Serüveni Çerçevesinde İnsan Haklarının Felsefi Temelleri”, İnsan Hakları Araştırmaları, İstanbul, Yıl 1 Sayı 1, 2003

AKILLIOĞLU Tekin, “ İnsan Hakları I Kavram Kaynaklar ve Koruma Sistemleri”, A.Ü.S.B.F İnsan Hakları Merkezi yayınları, Ankara, 1995

AKILLIOĞLU Tekin, “Yönetim Önünde Savunma Hakları” 1. Baskı, Ankara, Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 1995

AKINTÜRK Turgut, “Medeni Hukuk”, 10. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2004

AKSOY Şerafettin, “Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi”, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1990

AKTAN Coşkun Can, “Sosyal Devlet Kavramı”, <http://www.canaktan.org/politika/refah-devleti/kavram.htm> (erişim tarihi: 18.04.2007)

ALBREGTSE Dirk and ARENDONK Henk Van, “Taxpayer Protection In European Union”, 1. Edition, London, Kluwer Law International, 1998

ASLAN İsmail Özgür, “Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı” (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2006) İstanbul

ATO, “Vergi Yükümlülerinin Hakları ve Sorumlulukları Belgesi – Bilmeniz Gerekenler”, http://www.ato.gov.au/content/downloads/turkish_web.pdf

BARAK Nevzat, “Mükellefin Feryadı Ve Bir İncelemenin Tarihsel Süreci”, Yaklaşım, Aralık, 2006, sayı 41, (<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006128783.htm>) (Erişim Tarihi :04.12.2006)

BENTLEY Duncan , “Definitions and Development”, Taxpayers' Rights: An International Perspective, (Editor: Duncan Bentley), Adelaide: Hyde Park Press, 1998

BENTLEY Duncan, ”An Overview Of Taxpayers' Rights” Taxpayers' Rights An International Perspective, (Ed: Duncan Bentley), Adelaide, Hyde Park Press, 1998

BENTLEY Duncan, ”Classifying Taxpayers' Rights” Taxpayers' Rights An International Perspective, (Ed: Duncan Bentley), Adelaide, Hyde Park Press, 1998

BİLGE Necip, “Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel Kavram ve Kurumları”, 20. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005

Black’s Law Dictionary, Deluxe Eighth Edition, Bryan A.Garner, Ed., 2004

BULUOĞLU Kenan, “Anayasanın İşlevi ve Temel Kamu Hizmetleri”, Çağdaş Anayasalarda Ekonomik Sosyal Haklar ve Ödevler Uluslar arası sempozyum, İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi, 1982

BURG David F, “A World History of Tax Rebellions”, Newyork, Routledge press 1. edition, 2004

CANDAN Turgut, ”Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu” 3. Bası, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006

ÇAĞAN Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", AÜHFD, Cilt XXXVII, sayı 1-4, 1980

ÇAĞAN Nami, “Vergilendirme Yetkisi”, 1. baskı, İstanbul, Kazancı Yayınları, 1982

DAİBER Claudia, “Protection Of Taxpayers' Rights in Germany” (Taxpayers! Rights An International Perspective), Editör: Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998

DEVELLİOĞLU, Ferit, ”Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lügat” ,17. Baskı, Ankara, Aydın Kitabevi Yayınları, 1997

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Mükellef ve Eksik Hakları I”, Dünya Gazetesi, 14.07.2005

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Mükellef ve Eksik Hakları II”, Dünya Gazetesi, 18.07.2005

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi” XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu : Anayasal Mali Düzen, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma Ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 2000

DÖNMEZ Recai, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri Ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, E- Yaklaşım, Aralık 2003, Sayı 5, erişim 15.03.2007 (www.yaklasim.com)

FARMER Paul and LYAL Richard, “EC Tax Law” , 1st edition, Oxford. Clarendon Press. 1994

FILKEN Elizabeth, "Expanding Taxpayer Protection- The Adjudicator's Office and Complaint Resototion ",European Taxation, Amsterdam, IBFD, July 1997

GALTUING Johan,”Bir Başka Açıdan İnsan Hakları”, çev: Müge SÖZEN, 1. Baskı, İstanbul, Metis Yayınları, 1999

GEMELMAZ Mehmet Semih, “İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş”
3. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2001

GERÇEK Adnan, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları , sayı 209, Şubat 2006

GIDDENS Anthony, “Elimizden Kaçıp Giden Dünya” (çev.: Osman Akınhan)
İstanbul, Alfa Basım Yayın, 1. Baskı, 2000

GORANOVİC P., “Taxpayers’ Rights and Tax Administration in Montenegro”, s.
3 <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf> (erişim
tarihi15.04.2005);

GÖKBEL Doğan, “ Mükellef Hakları” (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu
Üniversitesi SBE, 2000), Eskişehir

GÖZLER Kemal, “Türk Anayasa Hukuku Dersleri”, 2. Baskı, Bursa, Ekin
Kitabevi, 2004

GÖZLER. Kemal, “Hukuka Giriş”, 3. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2006

GÖZÜBÜYÜK. A. Şeref, “Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları”, 14.
Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2000

GREENBAUM A., “United States Taxpayer Bill of Rights 1, 2 and 3; A Path to the
Future or Old Wine in New Bottles?”, Taxpayers’ Rights: An International Pespective,
(Editor: Duncan Bentley), Adelaide: Hyde Park Press, 1998

GREENBAUM Abe, “United States Taxpayer Bills Of Rigbts 1,2 And 3: A Path
To The Future Or Old Wine İn New Bootles” Taxpayers' Rjghts An International Perspective,
(Editör Duncan Bentley), Adelaide, Hyde Park Press, 1998

GÜNDAY Metin,”İdare Hukuku”,İmaj Yayınları, 8.Bası, Ankara 2003

GÜNEŞ Gülsen ve ŞİRİN Ertunç, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, Vergi Sorunları, S.197, Şubat 2005

GÜNEŞ Gülsen, “Verginin Yasallığı İlkesi”, 1. Baskı, Alfa Basın Yayın Dağıtım, İstanbul, 1998

GÜRİZ. Adnan, “Hukuk Felsefesi”, ikinci baskı, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, yayın no:487, 1987

HİZ Yüksel ve YILMAZ Zekeriya, “Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı”,1. baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2004

IRS, “Fiscal Year 2003 Annual Performance Plan”, February 4 2002

IRS, “Guide to the Freedom of Information Act”, January 12, 2004, s.1-4, http://www.irs.gov/pub/irs-utl/irs_foia_guide.pdf, (Erişim Tarihi : 14.05.2007)

IRS, “Protecting Taxpayers’ Rights”, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>, s.3, (Erişim Tarihi: 01.06.2007)

IRS, “The IRS Collection Process”, Publication 594 (Rev.2-2004), <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p594.pdf>, s. 6-10 (Erişim Tarihi :22.04.2007)

IRS, “Your Rights As A Taxpayer”, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> , s.1-2 (Erişim Tarihi: 01.06.2007)

IRS, “Your Rights as a Taxpayer”, Publication 1 (Rev. April 2005), <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>, (erişim tarihi :18.05.2007)

IRS, “Your Rights as a Taxpayer”, Publication 1 (Rev. April 2005), s. 1 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>, (Erişim Tarihi :18.05.2007)

JAMES Simon, MURPHY Kristina and REINHART Monika, “The Taxpayers’ Charter: A Case Study in Tax Administration”,

<http://ctsi.anu.edu.au/publications/taxpubs/Murphy.James.JAT.pdf>, s. 5-13. (erişim tarihi :14.04.2007)

JELLİNEK Georg,” The Declaration Of The Rights Of Man And Of Citizens: A Contribution To Modern Constitutional History” (1895), The Online Library of Liberty, 2005, http://oll.libertyfund.org/EBooks/Jellinek_0162.pdf, (erişim:10.03.2007)

KABOĞLU İbrahim,” Anayasa Hukuku Dersleri”, İstanbul, İmge Yayınları, 2005

KARAKOÇ Yusuf, “Genel Vergi Hukuku”,3. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları,2004

KARAKOÇ Yusuf, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah”, 2. Baskı, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 76, 1997

KAYA Cemil, “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, GÜHFD, C:IX, S:1–2, Nisan 2005

KIRBAŞ Sadık, “ Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar” 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998

KIRBAŞ Sadık, “Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri”, Vergi Dünyası, Sayı 119, 1991

KIZILOT Şükrü ve KIZILOT Zuhale, “Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları”, 8. baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2005

KİLİ Suna, “Türk Anayasaları”, Ankara, Tekin Yayınları, 1. baskı, 1982

LI Jiyan, “Taxpayers' Rights in Canada” (Taxpayers! Rights An International Perspective), Editör: Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476>), (Erişim Tarihi: 25.04.2007)

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, “2005 yılı Faaliyet Raporu”, s.171
(http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2005_Yili_Faaliyet_Raporu.pdf)

Maliye Bakanlığı, “Maliye Bakanlığı Toplam Kalite Yönetimi Uygulama Projesi”,
http://www.maliye.gov.tr/kalite/tky_proje/tkyup.htm, (Erişim Tarihi :06.04.2005)

Maliye Bakanlığı, “Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı”,
<http://www.maliye.gov.tr/kalite/menu/elkitabi/amac.htm> (Erişim Tarihi :26.04.2007).

McNEİLL William H, “Dünya Tarihi”, (çev.: Alaeddin Şenel) Ankara, İmge Yayınları, 10. Baskı, 2005

MESSERE Ken, “The Tax System In Industrialized Countries”, 1st Edition,
Oxford, Oxford University Pres, 1998

MUSGRAVE Richard A and MUSGRAVE Peggy B., “Public Finance in Theory And Practice”, Fifth Edition, McGraw-Hill International Editions Finance Series 1989, New York,

MUTLUER Kamil, “Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi” , Eskişehir, Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınlan No. 141/87, 1975

NEUMARK Fritz, “Vergi Politikası”, 1. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1975

OECD, “Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series”, 2004, <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf> (erişim tarihi: 18.04.2005)

OECD, “Taxpayers’ Rights and Obligations–Practice Note”,
<http://www1.oecd.org/daf/FSM/gap002.html>, (erişim tarihi : 14.04.2007), 2001

OECD, Taxpayers’ rights and obligations – a survey of the legal situation in OECD countries Committee of Fiscal Affairs, 27 April 1990. <http://www.oecd.org/pdf/M00023000/M00023881.pdf>, (erişim tarihi :27.04.2006)

OMUR Turgay, “OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Hakları Sorumlulukları İle Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199508579.htm#I#I> ,(Erişim Tarihi : 14.04.2007)

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN Nami, “ Vergi Hukuku” Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 10. Baskı, Ankara, 2003

ÖNER Erdoğan, “Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi Dairesi :IRS” 1. Baskı, Ankara, Maliye Bakanlığı Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No :2005/366, 2005

ÖZGENÇ,A. Selçuk “Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği”, Vergi Dünyası, Ocak 2007, Sayı 305,s. 3
(<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4569>) (Erişim Tarihi: 15.05.2007)

ÖZTAN Bilge, “Medeni Hukukun Temel Kavramları”, 18. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005

ÖZYURT Cevat, “ İnsan Haklarının Küreselleşmesi”, İnsan Hakları Araştırmaları, İstanbul, Yıl 2 Sayı 2, 2004

PAZARCI Hüseyin, “Uluslar Arası Hukuk Dersleri 1. Kitap”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1985, Ankara

PEREZ Francisco Iglesias, " Taxpayer Bill of Rights", European Taxation, July 1998, IBDF

RADİKAL, “Yüzsüz’ler Nette”, 06.08.2001 (<http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=10155>) (Erişim Tarihi: 10.04.2007)

REHOF Lars Adam ve GULMANN Claus, “ Human Rights in Domestic Law and Devolompment Asistance Policies Of Nordic Countries”, Martinus Nijhoff Publishers, Netherlands, 1989

ROBERTSON A.H. ve MERLS J.G., “Human Rights in Europe : A Study Of The European Convention On Human Rights”, Third Edition, Manchester University Press, Manchester and Newyork, 1996

ROTH Jeffry A, SHOLZ John T. ve WITTE Ann Dryden, “Taxpayer Compliance : an Agenda For Research”, Volume 1, University of Pennsylvania Pres, Philadelphia, 1989

RSC, “The American Taxpayer Bill Of Rights”, http://www.house.gov/hensarling/rsc/doc/031407_American_Taxpayer_BillofRights.pdf, s.1, (Erişim Tarihi : 10.06.2007)

SABAN Nihal, “ Vergi Hukuku: Genel Kısım”, Der yayınları, İstanbul, 2003

SARAÇ Özgür, “Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları” Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1. Baskı, 2006

Selim KANETİ, “Vergi Hukuku”, 2.Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989

SEVIĞ Veysi, “ Vergi Ödeyen Yurttaşların Kamu Harcamaları Üzerindeki Hak Ve Sorumlulukları” Friedrich Ebert Stiftung, İstanbul, 2001

ŞENYÜZ Doğan, “Vergi Usul Hukukunda Tebligat”, 2. baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1997

ŞİN Sevil, “Avrupa Birliği Ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları”, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2005-17, İstanbul, 2005

TANÖR Bülent ve YÜZBAŞIOĞLU Necmi, “ 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku”, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, 1. Baskı, 2001

TANÖR Bülent, “Osmanlı Türk Anayasal Gelişmeleri” İstanbul, Afa Yayınları, 3. baskı, 1996

TDK, “Büyük Türkçe Sözlük”, Ankara, 2005

TİLLY Charles, “Zor, Sermaye ve Avrupa Devletlerinin Oluşumu””, (çev.: Kudret Emiroğlu) Ankara, İmge Yayınları, 1. Baskı, 2001

TURHAN Salih, “Vergi Teorisi ve Politikası”, 1. baskı, İstanbul, Der Yayınları, 1987

Virginia Department Of Taxation, “Virginia Taxpayer Bill of Rights”, 2005, http://www.tax.virginia.gov/Web_PDFs/BillOfRights.pdf (Erişim Tarihi :22.04.2007)

WHEELWRIGHT Karen, “Taxpayers' Rights in Australia”, Taxpayers' Rights An International Perspective, Editör :Duncan Bentley, Hyde Park Press, Australia, 1998

WILLIAMS David, “United Kingdom Tax Collection: Rights Of And Against The Taxpayers ”, Taxpayers' Rights An International Perspective, Editör :Duncan Bentley, Hyde Park Press, Australia, 1998

WILLIAMS R C, “Taxpayers' Rights in Canada” (Taxpayers! Rights An International Perspective), Editör: Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998

YALTI Billur, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 36'yı Anlamak”, Kazancı, Şubat 2005, Sayı 6

YALTI Billur, “Vergi Yükümlüsünün Hakları” 1. baskı, Beta Yayınları, İstanbul,2007

YERLİKAYA G. Kürşat, “İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu”, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005

İnternet Siteleri

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476>

<http://www.worldtaxpayers.org/>

<http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/taxassociation/english/faqs.html>

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1303.html>

<http://www.maliye.gov.tr/basinhlk/bilgiedinme/bilgiedinme.htm>

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>

<http://www.tbmm.gov.tr/Anayasa.htm>

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/966.html>

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/782.html>

Mahkeme Kararları

Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989, 6/42(RG: 6.4.1990,20484)

Anayasa Mahkemesi, 21.6.1990, 10/14(RG: 4.2.1991,20776)

Anayasa Mahkemesi, 18.02.1985, 9/4, (R.G.: 26.06.1985, 18793)