

**T.C.**

**OKAN ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ MÜKELLEFINİN HAKLARI**

**Salman AKTEMUR**

**(10SB08019)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE ve DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN**

**Prof.Dr. Suat TEKER**

**İstanbul, 2012**

**T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ MÜKELLEFİNİN HAKLARI**

**Salman AKTEMUR**

**(10SB08019)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE ve DENETİM PROGRAMI**

**Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :**

**Tezin Savunulduğu Tarih :**

**Tez Danışmanı : Prof. Dr. Suat TEKER**

**Diğer Jüri Üyeleri : Y.Doç.Dr. Mustafa TURHAN**

**Y.Doç.Dr. Aysenur TOPÇUOĞLU**

**İSTANBUL,2012**

# ÖNSÖZ

Günümüz dünyasında vergi idareleri ülkelerin gelir kaynağı olan vergilerin daha etkin toplanması konusunda geçmiş zamanlara göre daha çağdaş ve demokratik bir yaklaşımı benimsemiş durumdadırlar.

Yeni yaklaşım tarzında mükelleften zorla vergi almak usulü terk edilerek mükellefi istekli olarak bu ilişkiye çekmenin yolları aranmakta ve farklı yollar denenmektedir. Vergi Mükellefinin Hakları isimli bu tez çalışmasında bu denen yollar olarak mükellefe verilen haklar incelenmiştir.

Hazırlanan tez çalışmasının tercih edilmesi sebebi ülkenin kalkınmasında birinci sırada yer alan vergilerin kaynağı olan mükellefin haklarının bilinmesi ve ortaya konulması olmuştur. Mükellef kazandığından vergi vermekten çekinmeyen fakat bu vergilendirme işlemlerinde kendisinin de birtakım hakları olduğunu bilmesi gereken taraf olarak bu haklar konusunda bilgilendirilmesinin vergilerin daha etkin toplanmasında oldukça büyük katkı sağlayacağı kanaatindeyim.

Bu çalışmayı hazırlarken yol gösteren ve destek veren tez danışmanım, değerli hocam, Prof. Dr. Suat Teker'e, maddi ve manevi olarak yanımda olan anneme, babama, eşime, çocuklarıma, ve tüm aileme şükran ve sevgilerimi sunarım.

Salman AKTEMUR

# İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET .....	vi
SUMMARY .....	viii
TABLO LİSTESİ .....	xi
<b>1.HAK VE MÜKELLEF HAKKI KAVRAMLARI.....</b>	<b>1</b>
<b>1.1. HAK KAVRAMI .....</b>	<b>1</b>
<b>1.2. HAKLARIN SINIFLANDIRILMASI.....</b>	<b>1</b>
<b>1.3. MÜKELLEF KAVRAMI VE NİTELİKLERİ.....</b>	<b>2</b>
<b>1.3.1. Vergi Sorumlusu .....</b>	<b>3</b>
<b>1.3.2. Kanuni Temsilciler .....</b>	<b>4</b>
<b>1.4. MÜKELLEF HAKKI KAVRAMI .....</b>	<b>4</b>
<b>1.5. MÜKELLEF HAKLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ.....</b>	<b>6</b>
<b>1.5.1. Mükellef Hakkı Kavramının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi .....</b>	<b>7</b>
<b>1.5.2. Mükellef Haklarının Gelişimine Etki Eden Unsurlar.....</b>	<b>7</b>
1.5.2.1. Vergi Mükelleflerine Yönelik Bakış Açısında Değişim Yaşanması.....	8
1.5.2.2. Vergi Sistemlerinin Karmaşık Hale Gelmesi .....	8
1.5.2.3. Uluslararası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler .....	10
1.5.2.4. Teknolojik Gelişmeler .....	10
<b>1.6. GÜNÜMÜZ MÜKELLEF HAKLARININ GELİŞİMİ.....</b>	<b>11</b>
<b>1.6.1. 20.Yüzyılda Mükellef Haklarının Gelişimi.....</b>	<b>11</b>
<b>1.6.2. Dünya’da Mükellef Birliklerinin Kuruluşu.....</b>	<b>12</b>
<b>1.6.3. Dünya’da Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasında</b>	
<b>Mükellef Haklarına Yaklaşım .....</b>	<b>13</b>

<b>1.7. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ DAYANAKLARI .....</b>	<b>15</b>
1.7.1. Anayasalar .....	15
1.7.2. Kanunlar .....	16
1.7.3. Uluslar Üstü Kaynaklar .....	16
1.7.4. İdareden Doğan Kaynaklar .....	17
1.7.5. Mükellef Hakları Bildirgeleri .....	17
<b>2. TÜRKİYE’DE MÜKELLEFLİN GENEL VE ÖZEL HAKLARI.....</b>	<b>18</b>
2.1. GENEL VE ÖZEL MÜKELLEFLERİN HAKLARI.....	19
2.1.1. Dilekçe Hakkı .....	19
2.1.2. Başvuru Hakkı .....	20
2.1.3. Vergilemede Belirlilik Hakkı .....	20
2.1.4. Bilgi Alma Hakkı .....	20
2.1.5. Ek Bilgilendirme Kaynakları.....	22
2.1.6. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı.....	23
2.1.7. Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı .....	26
2.2. SÜRELERLE İLGİLİ MÜKELLEFLERİN HAKLARI.....	26
2.2.1. İdarenin Süre Vermesi Gereği.....	27
2.2.2. Mücbir Sebepte Sürelerin Durması .....	27
2.2.3. Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması .....	28
2.2.4. Zor Durumda Sürenin Uzaması .....	28
2.2.5. Vergi Beyannamesi Verme Süresine Ek Süre Verilmesi.....	29
2.2.6. İadesi Gereken Vergilerin Süresinde İade Edilmemesi Halinde Faiz Ödenmesi Hakkı.....	29
2.3. TECİL HAKKI.....	29
2.4. TERKİN HAKKI .....	30
2.5. VERGİNİN UYGUN ZAMANDA VE EN ELVERİŞLİ KOŞULLARDA ÖDENMESİ HAKKI .....	31
2.6. VERGİ CEZALARINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI .....	31
2.7. VERGİ BORCUNU VE CEZASINI SONA ERDİREN BAZI HALLERDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI .....	32
2.7.1. Yanılma Halinde Mükellef Hakları .....	32
2.7.2. Pişmanlık Halinde Mükellef Hakları .....	33
2.8. ZAMAN AŞIMINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI .....	34

<b>2.9. HATA DÜZELTMEDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI .....</b>	<b>35</b>
2.9.1. Şikâyet Yolu ile Müracaat Hakkı .....	36
2.9.2. İhtirazi Kayıt Hakkı .....	36
<b>2.10. ÖDEME EMRİNE KARŞI MÜKELLEFLERİN HAKKI .....</b>	<b>36</b>
<b>2.11. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI .....</b>	<b>38</b>
<b>2.12. DANIŞTAY KARARLARINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI .....</b>	<b>39</b>
<b>3. VERGİ İNCELEMESİ VE SONRASINDA KESİLECEK CEZALARA KARŞI MÜKELLEFLERİN HAKLARI .....</b>	<b>41</b>
<b>3.1. VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI .....</b>	<b>41</b>
3.1.1. Vergi İncelenmesine Alınmanın Hukuki Dayanağının İstenmesi Hakkı .....	42
3.1.2. Vergi İncelemesinin Konusunun Bildirilmesini İsteme Hakkı .....	42
3.1.3. İncelemenin Kendi İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı .....	43
3.1.4. İnceleme Tutanaklarına Kendi Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı .....	43
3.1.5. Tutanağı İmzalamama Hakkı .....	44
3.1.6. Defter ve Belgelerin Usulüne Uygun Olarak İstenmesini Talep Hakkı .....	44
3.1.7. Vergi İncelemesinin Bittiğine İlişkin Resmi Bir Yazıyı İsteme Hakkı .....	45
<b>3.2. ARAMALI VERGİ İNCELEMELERİNDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI .....</b>	<b>46</b>
<b>3.3. DİĞER DÜZENLEMELERDEN VE HUKUKUN GENEL İLKELERİNDEN DOĞAN HAKLAR .....</b>	<b>48</b>
3.3.1. İnceleme İsteme ve Tam İnceleme İsteme Hakkı .....	48
3.3.2. Susma ve Aleyhine Delil Göstermeye Zorlanmama Hakkı .....	48
3.3.3. İncelemenin Makul Sürede Bitirilmesini İsteme Hakkı .....	49
<b>3.4. VERGİ İNCELEMESİ SONUCU TARH EDİLECEK VERGİLER VE KESİLECEK CEZALAR KARŞISINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI .....</b>	<b>51</b>
3.4.1. Uzlaşma Talebinde Bulunma Hakkı .....	51
3.4.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma .....	52
3.4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma .....	53
<b>3.5. VERGİ İHTİLAFLARININ ÇÖZÜMÜ SIRASINDA HAKLAR .....</b>	<b>56</b>
3.5.1. Yargı Organları Çözümleri .....	56
3.5.2. Dava Açma Hakkı .....	57
<b>3.6. DAVA SONUCUNA KARŞI MÜKELLEFLERİN HAKLARI .....</b>	<b>60</b>

3.6.1. Bölge İdare Mahkemesi'ne İtiraz Başvurusu.....	60
3.6.2. Danıştay'a Temyiz Başvurusu .....	60
3.6.3. Cezada İndirim Talep Etme Hakkı.....	63
<b>4. YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNUN MÜKELLEFLERE GETİRDİĞİ HAKLAR .....</b>	<b>65</b>
4.1. ORTAK HAKLAR.....	65
4.1.1. Ticaret Unvanları (Md 39) .....	65
4.1.2. Haksız Rekabet (Md 54) .....	65
4.1.3. Elektronik Ortam (Md 64- Md 1527).....	66
4.1.4. Aynı Sermaye Olabilecek Değerler (Md 342-Md 581).....	66
4.2. ANONİM ŞİRKETLERE TANINAN ÖZEL HAKLAR.....	66
4.2.1. Kuruluş İle İlgili Yeni Düzenlemeler.....	66
4.2.2. Şirketin Organları İle İlgili Yeni Düzenlemeler .....	67
4.2.3. Paylar İle İlgili Yeni Düzenlemeler.....	67
4.3. LİMİTED ŞİRKETLERE TANINAN ÖZEL HAKLAR .....	67
4.3.1. Kuruluş İle İlgili Yeni Düzenlemeler .....	67
4.3.2. Şirketin Organları İle İlgili Yeni Düzenlemeler .....	68
4.3.3. Paylar İle İlgili Yeni Düzenlemeler.....	68
4.4. BİRLEŞME, BÖLÜNME VE TÜR DEĞİŞTİRME İLE İLGİLİ .....	68
YENİ DÜZENLEMELER.....	68
4.4.1. Kollektif ve Komandit Şirketlerin Tür Değişikliklerine İlişkin .....	68
Özel Düzenleme (Md 182) .....	68
<b>5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>73</b>

# ÖZET

## VERGİ MÜKELLEFİNİN HAKLARI

Hak kavramı hukuki olarak fertlere tanınan yetki olarak tanımlanmaktadır. Haklar devletlerin anayasalarına veyahut ilgili kanunlara yazarak ilan etmeleri sonucunda sahipleri tarafından ileri sürülebilme ve talep edilebilme konumuna gelmektedir.

Hakların gelişiminde global olarak insan haklarında ortaya çıkan ilerlemenin etkisi oldukça büyüktür. İnsan haklarının gelişmesine paralel gelişim gösteren mükellef hakları tüm dünyada 1990'lerden itibaren daha yoğun bir şekilde kendini hissettirmeye başlamış ve devletlerin tek taraflı olarak sorgulanamaz bir şekilde vergi almasına karşı vergi verenlerin birtakım haklar talep etmesi sonucunda bu vergilendirme işleminde tek taraf olan devletler bu taleplere cevap vermek zorunda kalmışlardır.

Bu gelişmelerin sonucu olarak da devletler mükellef odaklı bir bakış açısını benimseyerek, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmalarını başlatmışlardır. Her ülke gerek kendi kanunlarına yazarak, gerek bildirgeler ile bu hakları duyurarak bunların korunması yolunda gerekli tedbirleri almaya başlamışlardır. Dünyada mükellef birlikleri kurulmaya başlamıştır ve bu yapılar devlete ve idareye karşı haklarının tanınması ve korunması için çalışmalar yapmaktadırlar.

Mükellef hakları uluslar üstü kaynaklar, anayasalar, kanunlar, mükellef hakları bildirgeleri ve idareden doğan kaynaklarla koruma altına alınarak mükelleflerin adil, eşit, şeffaf, doğru ve adaletli uygulama, haklarına saygı gösterilmesini isteme talepleri gibi genel ve özel haklar olmak üzere birtakım haklara sahip olmuşlardır.

Gelinen bu aşamada artık mükellefe sadece vergiyi ödemekle görevli olarak bakmanın ötesinde, birtakım haklarının da bulunduğu kabul edilmiştir. Yeni süreç mükellefe karşı idarenin bakış açısını zorunlu olarak değiştirmiş ve idare ile mükellefler arasındaki sorunların çözümü ve vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına katkıda bulunarak, vergilerin daha etkin bir şekilde toplanmasına önemli katkılar sunmaktadır.



Mükellef haklarının gelişmesi tesadüfen gelişen bir olgu değildir. Mükellefe karşı devletin bakış açısının değişmesi, vergi sisteminin karmaşık hale gelmesi, uluslar arası alanda meydana gelen değişimler ve teknolojik alandaki değişimler, bu gelişmeleri ortaya çıkaran itici güç niteliğinde olan gelişmelerdir.

Hakları ileri süren mükelleflerin bu haklarının bilincinde olması, ayrıca hayati öneme sahip bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira bilinmeyen bir şeyin talebi de yapılamaz. Bu doğrultuda vergi mükelleflerinin de kendilerini koruyucu haklarını ileri sürebilmeleri için, bu hakların ilgili taraflarına en pratik bir şekilde öğretilmesi gerekmektedir.

Bu tez çalışmasında hak ve mükellef kavramı açıklamalarından sonra, mükellef haklarının gelişimi süreci, mükellef hakların kaynakları, genel ve özel, mükellef haklarının öneme sahip olanları incelenmiş, daha sonra bu haklardan en önemlisi olan vergi incelemesi ve sonrasında mükellef haklarına ayrıca özel olarak yer verilmiştir. Çalışmada 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda mükellef olarak tacir ve tüzel kişiliklere tanınan bazı temel haklar da incelenmiş olup, son olarak mükellef haklarına katkı yapacak bazı öneriler sunulmuş, tez çalışması sonuçlandırılmıştır.

Tez çalışmasında, hakların çoğunluğunun eksikliklerine rağmen anayasa ve ilgili özel kanunlarında düzenlenmiş olduğu görülmüş, fakat bunların mükellefler tarafından bilinmesi ve talep edilmesini sağlamak amacı ile idare tarafından yapılan çalışmaların her geçen gün daha da iyiye gitmekte ise de yetersiz olduğu sonucuna varılmıştır. Bu yetersizliği gidermek ve en aza indirmek için idarenin ilgili vergi türü muhatabına gerekli zamanlarda bilgi vermesi ve onu yönlendirici çalışmalar yapması yerinde olacaktır.

# **SUMMARY**

## **THE RIGHTS OF TAXPAYERS**

Notion of right is defined as an authority bestowed on individuals juristically. Rights reach the position for holders to be able to assert and demand as a result of declaration by states writing on constitution or applicable legislation.

Progress on civil rights has a great influence upon development of rights globally. Taxpayer rights that make progress in paralel with development of civil rights have begun to make itself evident to a higher degree all over the world since 1990s and as a result of tax payers' demands for several rights against states collecting taxes unilaterally and unquestionably, the states that are unilateral about taxation processes have had to respond to these demands.

As a consequence of these developments, states have adopted a viewpoint focused on taxpayers and have begun to restructure tax administrations. Each nation has proclaimed these rights through either legislation or declaration and has begun to take required precautions over protection of these rights. These structures whose taxpayer associations have been established do studies for the rights to be entitled and protected against state and administration.

Taxpayers whose taxpayer rights have been taken under protection through supranationalist principles, constitutions, laws, taxpayer rights proclamations and principles originated from administration have holded several rights, notably general and exclusive, such as fair, equal, transparent, rightful and judicious implementation and demands of respect for their rights.

In the current situation, it is acknowledged that not only taxpayer is responsible for paying taxes but also further to that s/he has several rights. New process has necessarily changed the viewpoint of administration against taxpayer and has made significant contributions for more efficient tax collection by contributing to settlement of disputes between administration and taxpayers and provision of voluntary compliance with tax.

Development of the taxpayer rights is not a phenomenon which evolves coincidentally. Change in outlook of the state to taxpayer, complication of the tax system, changes taking place in international and technological area are developments which are the driving force bringing out these developments.

Moreover, taxpayers claiming the rights are aware of their rights and this appears as a condition which has a vital importance because something unknown is not demanded. Accordingly, these rights should be taught to those concerned in the most practical manner because taxpayers are able to claim their protective rights, too.

In this study, following explanations of the concept of right and taxpayer, development process of the taxpayer rights, principles of the taxpayer rights, general and specific, taxpayer rights having importance have been examined and then tax audit which is the most important one of these rights and later on taxpayer rights have been paid special attention, as well. In the study, some substantive rights bestowed on traders and legal entities in Turkish Commercial Law No.6102 have been examined and finally the study has been ended up by offering some suggestions which will contribute to taxpayer rights.

In this study, it has been shown that despite the deficiency of majority of the rights they are regulated in the Constitution and special applicable legislation, but efforts made by the administration to cause these rights to be known and to be asked by taxpayers get better but it has been concluded that they are insufficient. To make up and minimize this deficiency, it will be to the point that administration informs relevant tax type answerer at necessary times and makes studies directing the answerer.

# KISALTMALAR

<b>AATUHK</b>	: Amme Alacakları Tahsil Usulu Hakkında Kanun
<b>Bkz.</b>	: Bakınız
<b>CMUK</b>	: Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu
<b>GATT</b>	: General Agreement on Tariffs and Trade
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>IRS</b>	: Internal Revenue Service
<b>İYUK</b>	: İdari Yargılama Usulu Kanunu
<b>NATO</b>	: North Atlantic Treaty Organization
<b>md.</b>	: Madde
<b>OECD</b>	: Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>S.</b>	: Sayı
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TC</b>	: Türkiye Cumhuriyeti
<b>TCK</b>	: Türk Ceza Kanunu
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

# TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1: OECD ve Bazı Ülkelerde Vergi İdarelerinin Organizasyon Modelleri .....	14
Tablo 2.1: OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde Kullanılan Araçlar .....	23
Tablo 2.2: OECD Ülkelerinde Özel Hayatın Gizliliğine Uyulma Durumu.....	25
Tablo 3.1: OECD Ülkelerinde Vergi Denetimi İle İlgili Şartlar .....	50
Tablo 3.2: 2011 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (Gib, 2012) .....	54
Tablo 3.3: Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (TL) .....	55
Tablo 3.4: Vergi Yargısında Dava Açma ve Süreleri.....	59
Tablo 3.5: Vergi Mahkemelerinin Kurulduğu İller .....	62
Tablo.4.1 Ticaret Şirketleri Birleşme – Bölünme - Tür değiştirme (TTK Md 136-158) .....	69
Tablo 4.2 Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Eski Türk Ticaret Kanunu Mükellef Hakları Karşılaştırması	70
Tablo 4.3 GİB Mükellef Hakları Bildirgesi .....	71
Tablo 4.4 Evrensel Mükellef Hakları .....	72

# 1.HAK VE MÜKELLEF HAKKI KAVRAMLARI

Bu bölümde hak kavramı, mükellef ve mükellef hakları üzerinde durularak, tarihsel gelişimi incelenecek ve mükellef haklarının kaynakları anlatılacaktır.

## 1.1. HAK KAVRAMI

Hukukun genel teorisinde hak kavramı çok değişik şekillerde tanımlanmakta ise de, bu tanımlardan en eskisi ve yaygınına göre hak, kişilere hukuk düzeni tarafından verilen bir irade kudreti, bir isteme yetkisidir. Bu tanım anayasa hukuku alanına da uygulanabilir. Anayasa hukuku alanında hak, kişiye anayasa tarafından verilmiş bir irade kudreti, bir isteme yetkisidir (Gözler, K, 2000). Kelime olarak hukuken korunan menfaat; adalet; kişilere tanınan yetki; davranış özgürlüğü; edinebilme, sahiplik ileri sürebilme yetkisi; yasaca tanınan ayrıcalık gibi birçok anlama sahiptir (Gülşen,Y, 2011)

19. yüzyılda egemen olan klasik tabii hukuk teorisine göre hak kavramı, hem bir ilkeyi hem de bir amacı ifade eder. Hakkın bir ilke olması, hakkın insan doğasının yaradılıştan kaynaklandığını; hakkın amaç olması ise objektif hukukun kişilerin haklarını güvence altına almak isteğini ifade etmektedir (Gökbel,D, 2000). Hukukun henüz tanımadığı bir hak, ancak bir hak iddiasından ibarettir. Özet olarak, burada son sözü hukuk söyler (Yürük, A.T , Karakul,S, 2011).

## 1.2. HAKLARIN SINIFLANDIRILMASI

Gelişmiş toplumlarda, hukuk kurallarının düzenlediği ilişkiler çok çeşitli oldukları için bu kurallardan doğan haklar, görevler ve yükümlülükler de çeşitli adlar ve türlere ayrılmaktadır.

Kamu hakları; kamu hukukunun temel özelliği kamu kudretinin kullanılmasıdır. Kamu hukuku özellikle fertlerle toplum arasındaki ilişkileri düzenler (Özer, A, 2005). Fertlerin devlete karşı sahip oldukları haklar kamu hakları olarak tanımlanmaktadır ve bu hakların kaynağı da kamu hukukundan doğar.

İnsan hakları; insanın içinde bulunduğu somut tehlikelerden kaynaklanan bir

özgürlük arayışı ve insanın onurlu bir varlık olarak, özgürlük içinde yasama isteğidir. İnsan hakları; biri ahlaki diğeri yasal olmak üzere, iki temel üzerine oturmaktadır (İnan,A, 2008). Dünya üzerinde insan hakları konusu üzerinde henüz bir uzlaşma bulunmamaktadır. İnsan hakları ve diğerk haklar arasında herhangi bir biçimde hiyerarşik bir yapı yoktur. Haklar arasında hiyerarşi olduğu zaman, biri diğerkinin oluşmamasına neden olabilir. Oysa hepsinin aynı önemde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İnsan haklarının böyle farklı şekillerde sınıflaması yapılsa da, insan haklarının bir bütün olduğu unutulmamalıdır (Gülsen,Y, 2011).

### **1.3. MÜKELLEF KAVRAMI VE NİTELİKLERİ**

Arapça bir kelime olan mükellef, külfet kelimesinden türemiştir. Külfet anlam olarak; zahmet, zorluk, yorgunluk, zorlu iş manalarına gelmektedir. Külfete katlanan anlamında olan mükellef kelimesi bir şeyi yapmaya veya bir şeyi ödemeye mecbur olan (Devellioğlu, F, 2001), anlamlarına gelmektedir. Vergisel açıdan mükellef; dar anlamda maddi olarak vergi borcunu ödeyen kişi veya kurum anlamına gelmektedir. Geniş anlamda ise, biçimsel olarak hem vergi borcunu ödeyen hem de kanunlarla kendisine verilen biçimsel ve usule ilişkin görevleri yerine getiren kişi veya kurum olarak ele alınmaktadır (Arslan,M, 2000) .

VUK' 8/1. maddesinde “Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımda vergi mükellefi kavramı, sadece vergi borcunu ödeyecek kişi olarak onun maddi sorumluluğu açısından ağırlıklı olarak ortaya konulmuştur.

Türk Vergi Hukukunda vergi mükellefi kavramı, vergi sorumlusu kavramını da kapsayıcı biçimde kullanılmakta ise de (VUK. m.8 ) VUK'daki tanımda geçen kelime mükelleftir. Vergi hukukuna göre mükellef olabilmek için; hak ehliyetine, yani medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olmak yeterlidir. Maddi sorumlulukta vergilendirmeden doğan kamu hukuku ilişkisinin pasif tarafında bulunan vergi borçlusunu, tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir. Bu iki taraflı ilişkiyi bir alacak-borç ilişkisine benzetilebiliriz.

Borçlar hukukunda borç ilişkisi; alacaklı ve borçlu olarak isimlendirilen iki taraf arasında meydana gelen ve taraflardan birinin diğerine karşı belli bir davranış biçimini yerine getirmekle sorumlu olduğu hukuksal ilişkidir (Ardıç, O,Ersol,E, 2002).

Kanun koyucunun amacı, verginin yükünü vergi yüklenicisine yüklemek ise de verginin ödenmesi ve diğer ödevleri yerine getirmesi gerekenler ve vergi dairesine muhatap olanlar kanuni mükelleflerdir. Bu nedenle, mükellefiyet kanundan ortaya çıkan ve ilgilileri arasında hukuki bir ilişki olup, ilgili kanunlarında öngörülen istisnalar ve muafiyetler dışında mükellefiyete ilişkin özel sözleşmeler vergi idaresini bağlamaz (VUK, md.8/3).Vergi mükellefi yansıma yoluyla vergiyi başkalarına aktarsa bilse bile, asıl vergi borçlusu konumunda olduğundan, bununla ilgili maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek zorundadır.

Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için 1) vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi ve 2) vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olması gerekmektedir. Bu iki şart vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki farkları belirlemede temel kriteri oluşturmaktadır (Öncel, Kumrulu,Çağan, 1999).

VUK' un 9. maddesinde “Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz” hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla, herhangi bir şekilde kanuni ehliyeti olmayan veya yasak faaliyetlerle uğraşan bir kişi, vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girerse, vergi mükellefi olacaktır. Vergi hukukunda kanuni ehliyet koşulunun aranmaması, vergi alacağının güvence altına alınması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, vergi hukukunda medeni hukuktan ayrı bir ehliyet anlayışı kabul edilerek, kendine özgü bir şekilde “ödeme gücü” ilkesi benimsenmiştir (Kırbaş, S, 2004).

### **1.3.1. Vergi Sorumlusu**

Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin yasalarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi



dairesine muhatap tutulmalarını, bazı koşullarda ise asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi mal varlıklarından ödemelerini ifade eden vergi sorumlusu kavramına da yer verilmektedir (Öncel, Kumrulu,Çağan, 1999). Vergi sorumlusu, vergi mükellefinin hüviyet değiştirmiş şeklidir. Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi şeklinde tanımlanmaktadır (Tuncer,S , 2003).

### **1.3.2. Kanuni Temsilciler**

Kanuni temsilciler, küçük ve kısıtlılarla küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevleri yerine getirmekle yükümlü olanlardır. Kanuni temsilcilerin ödevleri mükellef ve vergi sorumlusunun ödevlerinden farklı değildir. Vergi kanunlarına aykırı hareketleri halinde, vergi aslı, gecikme faizi gibi vergi aslına bağlı alacaklar ve cezalardan belli şartlarda sorumlu tutulurlar.

### **1.4. MÜKELLEF HAKKI KAVRAMI**

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 ya da yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir (Yaltı,B, 2007).

Dünyada insan haklarının gelişmesi ile ilişkili olarak birçok alanda yeni haklar elde edilmiş olup, bu haklardan birisi de mükellef haklarıdır. Vergilendirme sürecinde devlet ile arasında olan hukuki ilişkide mükelleflere tanınan haklar manzumesi, mükellef hakları olarak tanımlanmaktadır. Mükellef hakları hukuki olarak idareye karşı, vergi mükelleflerine olumlu veyahut olumsuz bir talepte bulunma hakkı veren bunun neticesine göre de hak ihlalinin ortaya çıkması üzerine de hukuki korunma sağlayan haklardır.

Mükellefin anlamı uzun yıllar vergi veren, vermez ise kanunların verdiği yetkiye dayanarak cebir unsurunu kullanarak zorla alınan şekilde tanımlanırdı. Bu durum son yıllarda mükellefin lehine olacak şekilde bir gelişmeler göstermektedir. Bu gelişmelerin sebebi olarak, dünyadaki insan hakları ve hukuk devleti anlayışındaki

gelişmeler, mükelleflerin seçmen olması ve teknolojik gelişmelerdir. Küresel gelişmeler sonucunda, ülkemizde de yeni düzenlemelerle mükelleflere onları anlama ve sorunlarını çözme amaçlarına yönelik olarak, genel ve özel haklar verilmesinin kaçınılmaz bir sonuç olarak ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

Vergi hukuku, klasik Kamu Hukuku - Özel hukuk ayrımında, Kamu Hukuku içerisinde yer almaktadır. Vergi ilişkisinde taraflar eşit durumda değildirler; Özel Hukukta olduğu gibi yatay ilişkiler değil, dikey ilişkiler söz konusudur. Vergileme işlemine girerken devlet otoritesini kullanmaktadır (Öncel, Kumrulu,Çağan, 1999). Vergi hukuku ilişkisinde esas alınması gereken genel amaç, yükümlü ile devlet arasındaki çıkarlar dengesinin kurulması ve korunmasıdır (Kumrulu, A., 1998).Bu sebeplerden dolayı vergi mükelleflerine yüklenen ödevleri yanı sıra hakların da sağlanması gerekmektedir.

Mükellef haklarının ön plana çıkmasının felsefi dayanağı; vergileme işlemine mükellef açısından yaklaşılması ve mükelleflerin vergi idarelerine güven duymalarını sağlayacak düzenlemelerin yapılması olarak kabul edilmektedir (Gerçek,A, 2006).

Son yıllardaki bu gelişmeler sonucunda, devlet artık vergi verenden zorla tek taraflı olarak ve karşı tarafa hiçbir hak vermeden vergi toplamak yerine, mükellefleri de gözeten ve onlara bir takım haklar vererek mükellefin vergi sistemine daha aktif katılımını sağlayarak, vergi toplama konusunda daha etkin bir sisteme kavuşulacağını kavramış durumdadır.

Bu yeni anlayışın özünü ise "önceliği mükellefe vermek ve onun haklarına saygı göstermek" oluşturdu. Bu aşamada mükelleflerin ne istediklerine bakıldı. Mükelleflerin talepleri basitti. İstekler; şeffaflık, adillik, doğru ve adaletli uygulama, haklarına saygı gösterilmesi gibi temel noktalara dayanmaktadır (Doğrusöz, B, 2010).

Uluslar üstü kaynaklar, anayasalar, kanunlar, mükellef hakları bildireleri ve idareden doğan kaynaklarla mükellefler koruma altına alınarak onların adil, eşit, şeffaf, doğru ve adaletli uygulama, haklarına saygı gösterilmesini isteme talepleri gibi genel ve özel haklar olmak üzere birtakım haklara sahip olmuşlardır. .

Mükellef haklarının geliştirilmesindeki amaç; mükellefin vergi alan organlar karşısında tüm haklarına özen gösterilmesi ve bu hakların uygulamada çiğnenmemesidir (Erol,A, 2011).

Bu şekilde kabul edilen haklar, sistemleri idareye geniş takdir hakları tanıyan ve Anglosakson Hukukunu benimseyen ülkelerde, idarenin genel hukuki işlem biçimindeki işlemleriyle bizim gibi Kıta Avrupa'sı hukuk anlayışını benimseyen ülkelerde ise, yasalarına yazmak suretiyle kabul edildi. Bu ülkelerde öncülüğü İngiltere, Amerika ve Avustralya çektii. Bu ülkeleri Kanada, Fransa, Norveç, İtalya, Hollanda, İspanya, Bulgaristan, Arjantin, Gana, Uganda ve birçok ülke izledi (Doğrusöz, B, 2010).

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 (Yücedoğru, R, 2007). Bu nedenle mükellef hakları, birey hakkı – insan hakkı - mükellef hakkı ortak paydasını ifade eder (Yaltı,B, 2007).

Genel bir tanım yapılacak olursa, mükellef hakları; vergi mükelleflerine anayasa, kanunlar ya da mükellef hakları bildireleri ile tanınan haklardır ve bu haklar vergilendirme sürecinin öncesinde, esnasında yada sonrasında devlete karşı öne sürebileceği olumlu yada olumsuz talep edebilme veya itirazda bulunabilme haklarıdır.

## **1.5. MÜKELLEF HAKLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ**

Bu bölümde, mükellef haklarının tarihsel gelişim süreci ve bu gelişim sürecine etki eden unsurlara kısaca değinilmektedir.

### **1.5.1. Mükellef Hakkı Kavramının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi**

Mükellef haklarının tarihçesine bakılırsa, anayasacılık hareketleri, demokrasi tarihi ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması gibi üç önemli tarihsel olguyla aynı paralelde gittiği görülür. Çünkü herhangi bir iktidara tabi olan insanların kamusal ihtiyaçların karşılanması amacıyla bir takım kamusal yükümlülükler yüklenmeye başlaması, siyasal iktidarların kamusal gelirleri toplarken bir takım kurallara uymaya itmiştir.

Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve mükelleflere bazı imkân veya hakların tanınması, aslında 1215 tarihli Magna Charta'ya kadar götürülebilir. Daha sonraki dönemlerde, vergileme ile ilgili çeşitli ilkeler dile getirilmiş ve vergileme sürecinde bunlara uygun davranılması gerektiği vurgulanmıştır. Ancak çağdaş anlamda mükellef hakları ile ilgili gelişmeler mükellef bildireleri veya imtiyazlarının açıklanması ve bu hakların korunmasına yönelik birimlerin oluşturulması ile gündeme gelmiştir (Gerçek,A, 2006).

Mükellefin korunması ve mükellef hakları konusundaki dünyadaki gelişmenin; mükellefin korunması, vergi tabanının genişletilmesi ve mükellef haklarının tesisi şeklinde üç aşamadan geçtiği belirtilmektedir. Birinci aşama genel anayasal korunmanın bir uzantısı olarak, mükellefin korunmasıdır. İkinci aşama, İkinci Dünya Savaşından 1970'lere kadar gelen süreçte vergi tabanının genişletilmesi sürecidir. Bu süreçte, mükellef idare ilişkileri yoğunlaşmış, bunun sonucunda hukuki korumanın çerçevesi, yasama ve idari işlemler ve yargı kararları ile içi doldurulmuştur. Üçüncü aşamada ise, 1980–1990 yıllarındaki vergi reformları ile mükellefin korunması daha geniş zemine taşınmış, devlet içerikli mükellefin korunması kavramından, mükellef içerikli “mükellefin hakları” kavramına geçilmiş “mükellef hakları bildireleri yayınlanmıştır (Yaltı,B, 2007). Özetle, yeni dönemde, devlet odaklı bir anlayıştan, mükellef odaklı bir anlayışa geçilmiştir.

### **1.5.2. Mükellef Haklarının Gelişimine Etki Eden Unsurlar**

Mükelleflere tanınan birçok hakkın ortaya çıkmasında ve gelişmesinde önemli olan unsurlar, takip eden bölümde anlatılmaktadır.

### **1.5.2.1. Vergi Mükelleflerine Yönelik Bakış Açısında Değişim Yaşanması**

Vergi idareleri ile vergi mükellefleri arasında karşılıklı güven varsa, vergi mükelleflerinin hakları açıkça ortaya konulmuş ve korunmuş ise aralarındaki işbirliği de çok daha iyi olmaktadır. Mükellefin, sistemin doğru işlediğini ve kendi temel haklarının sağlandığını ve korunduğunu düşünmesini sağlayarak vergi idaresi ile işbirliğine hazır olması da sağlanabilir. Vergi idaresinin mükellefe bakış açısının değişmesine neden olan bir diğer gelişme ise, vergi tabanının genişlemesi ile sonuçlanan vergi sistemlerindeki değişikliklerin vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki etkileşimi arttırması ve buna bağlı olarak hükümetlerin mükelleflerin korunması için yasal bir çerçeve sağlamaları ve titiz bir yönetim göstermeleri sonucunu ortaya çıkarmasıdır (Gökbel,D, 2000).

Ülkelerin çoğunluğunda uygulanmakta olan mükellefin beyanı üzerine verginin tarh edilmesi sistemi vergi idarelerini, vergi matrahlarını korumak için mükellefler ile daha yakın ilişkilerde bulunmanın önemini kavramaya zorlamaktadır (Gökbel,D, 2000).

Yaklaşımındaki kurumsal değişim ve gelişmeler vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması sürecinde sadece organizasyon yapısında değişiklik yapılmakla kalmadığını, aynı zamanda çalışma ilkelerinde ve mükelleflere yaklaşımda da kurumsal değişikliklere gidilmekte olduğunu ortaya koymaktadır. Mükellef haklarının bu şekilde sistematik bütünlük içinde kamuoyuna açıklanması bir yandan vergi idaresinin sunduğu hizmetin kalitesinin artırılması, diğer yandan da vergiye gönüllü uyumun sağlanması anlamında büyük önem taşımaktadır. Mükelleflerin kendileriyle ilgili bakış açısının değiştiğini gözlemleyebilecekleri en iyi yer vergi idareleridir. Buralardaki personelin mükellef veya mükellef temsilcisine yaklaşımı bu anlamda kritik önem taşımaktadır (Koşar,N, 2007).

### **1.5.2.2. Vergi Sistemlerinin Karmaşık Hale Gelmesi**

Vergi sisteminin karmaşık hale gelmesi, sürekli şekilde değişikliklerin yapılması vergi mükelleflerini zor durumda ve vergi mevzuatını takibine yetişemeyecek durumda bırakmaktadır. Bu karmaşıklığa vergi kaynaklarının sayısının artması ile genişleyen vergi tabanı sebep olmaktadır.

Vergi sisteminin tam olarak anlaşılabilmesi için de çok sayıda vergi kanunun yanı sıra, vergi idaresinin düzenleyici işlemlerinin de bilinmesi gerektiğinden ortaya devasa bir vergi mevzuatı çıkmaktadır (Gökbel,D, 2000). Vergiden kaçınmaları önlemek için mevzuatın ayrıntılı olarak düzenlenmesi; bir yandan karmaşık ve anlaşılması güç vergi kurallarının yükünü taşımaya çalışan vergi mükelleflerini agresif yollara iterken diğer yandan da kanuna göre vergisini ödemek isteyen mükellefleri de anlaşılabilir vergi kuralları ile karşı karşıya bırakmaktadır (Özbilen, Ş, 2011). İlke olarak hem vergi kanunları hem de onun sonuçları açık olmalıdır. Bununla birlikte vergilerin kanunlaştırılmasının hiçbir sorun ya da güçlük çıkarmaması da mümkün değildir (Gökbel,D, 2000).

Vergi kanunlarının karışık olması, yasalara uyulmasını oldukça pahalılaştırmakta ve yasaların uygulanmasını güçleştirdiğinden vergi sisteminde yapılacak basitleştirme çalışmaları, vergilerin etkin olarak salınmasını, hataların, uyuşmazlıkların ve vergiden kaçınmaların azalmasını neden olmaktadır. Ayrıca vergi kanunlarını anlamak için mükelleflerin daha az çaba harcamak zorunda olmaları, vergiye uyma maliyetlerinin de hem mükellefler açısından hem de vergi idaresi açısından azalmasını sağlamaktadır. Bu sebeple vergi kanunlarının kısa, açık, ağır hukuki dilden kaçınan yapıda olması, mükelleflerin vergiye karşın uyumunu artırmaktadır (Gökbel,D, 2000).

Vergi sisteminin daha da basitleştirilmesi yolunda yapılacak olan vergi reformları, daha basit bir sisteme ön ayak olmayı, vergi mükelleflerinin vergi sistemlerini daha kolay anlayabilmeleri ve bundan dolayı da vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın daha güç hale gelmesini sağlamayı amaçlamaktadır (Özbilen, Ş, 2011).

Vergi incelemelerinin, yoklamanın, cezaların, vergilendirmenin usul ve esaslarının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun yeniden yazımının gerekliliği de bu anlamda büyük önem taşımaktadır. Söz konusu karışıklıkların vergi mükellefleri üzerindeki etkilerinin giderilmesi için de mükelleflere haklar yoluyla koruma sağlanmaya çalışılmaktadır (Gökbunar,A.R, 2011).

### **1.5.2.3. Uluslararası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler**

Küresel dünyada artık ülkelerin ortak platformlarda bir araya gelmeleri ile ortaya çıkan anlaşmalar sonucu, uygulama birliğine gitmeleri zorunlu olmuştur. Bu sebeple ülkeler arası işbirliğinin artmış olması, küresel anlamda mükellef haklarının önem kazanmasına neden olmaktadır.

Uluslararası alanda yapılan antlaşmalar ve ticaret blokları mükellef haklarının korunması konusunda vergi mükelleflerine yardım sağlamaktadır. Çok taraflı bir antlaşmanın görüşülmesi ve kaleme alınması uluslararası konferans ve uluslararası örgüt çerçevesinde olmak üzere iki biçimde gerçekleşmektedir (Pazarıcı,H, 2001).

İnsan hakları sözleşmeleri de vergi mükelleflerine sınırlı da olsa koruma sağlamaktadır. "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi" esasen kişisel ve siyasal haklar olarak sınıflandırılan hakları koruma altına almış olmasına rağmen, vergi konusunda da vergi mükellefleri tarafından ileri sürülebilecek bazı hakları da içermektedir.

İnsan hakları sözleşmelerinin dışında, uluslararası alanda taraf olan devletlerarasında vergilemeye ilişkin işbirliği ve bilgi değişimi için yapılan sözleşmeler ile çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları da vergi mükelleflerine haklar ve koruma sağlamaktadır. Ayrıca Avrupa Konseyi 1987 tarihinde "İdari Otoritelerin Faaliyetleri Karşısında Bireylerin Korunması" sözleşmesini kabul etmiştir. Bu sözleşme hükümlere idari usulleri formüle ederken kılavuzluk yapmaktadır (Gökbel,D, 2000).

Ülkelerin vergilendirme yetkilerini sınırlayan bazı Gümrük ve Ticaret Antlaşmaları da vergi mükelleflerine ilişkin hükümler içermektedir.

### **1.5.2.4. Teknolojik Gelişmeler**

Mükellef haklarının önem kazanmasına sebep olan bir diğer unsur ise, teknolojik gelişmelerin artması sonucunda bilgi toplumuna doğru gitmemizdir. Bu gelişmeler sonucu olarak, istenen bilgiye eskiye nazaran çok daha çabuk ve en az maliyetle ulaşabildiğinden, bilgiyi talep edenler hakları hususunda bilgi sahibi olmaktadırlar.

Mükelleflerin kayıtlarını elektronik ortamlarda yapabilmeleri ve vergi idarelerinin vergileme işlemlerinde bilgisayar teknolojilerini kullanmaları, mükelleflerin yükümlülüklerini gerçekleştirirken minimum düzeyde zaman harcanmasını, bilgiye süratle ulaşılmasını sağlayarak oluşturulan teknolojik altyapı ile mükelleflerin uyma davranışının maliyetlerini azaltmaktadır. Ayrıca vergi idaresi teknolojik gelişmelerin vergi mükelleflerinin gönüllü uyumunu da artırdığını düşünmektedir (Gökbel,D, 2000).

Ayrıca mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması, küreselleşme ve ekonomik değişimlerinde mükellef haklarına etkisi göz ardı edilemez.

## **1.6. GÜNÜMÜZ MÜKELLEFLER HAKLARININ GELİŞİMİ**

Bu bölümde, günümüz dünyasındaki mükellef haklarının gelişimi, mükellef birliklerinin kuruluşu ve gelir idarelerinin yeniden yapılandırılma sürecinde mükellef haklarına yaklaşım konularına değinilmektedir.

### **1.6.1. 20.Yüzyılda Mükellef Haklarının Gelişimi**

1950’li yıllar İkinci Dünya Savaşı’nın üzücü ve utanç verici olayları neticesinde, savaş sonrası birçok ülkeyi insan haklarını korumaya yöneldiği bir dönem olmuştur. İkinci Dünya Savaşının neden olduğu olumsuzluklar, uluslararası barışın sağlanıp sürdürülmesinde insan haklarının uluslararası alanda korunması gereği fikrinin ve insan haklarının devletlerin iç sorunu olduğu anlayışının terk edilerek, bu alanda önemli kurumsal düzenlemelere yer verilmeye başlanmasına neden olmuştur (Gözübüyük,Ş, 1999).

Mükellef hakları da bu gelişmelere paralel olarak 20. yüzyılın dördüncü çeyreğinde, tartışma konusu olmaya başlamıştır. İnsan hakları konusu, mükellef hakları konusundan daha geniştir. Fakat insan hakları, mükellef haklarının analizi için bir başlangıç noktası olarak göz önünde bulundurulur. Mükellef hakları bir dizi dalga geliştirmiştir (Gökbunar,R- Çetin,G, 2010).

Temel ekonomik ve sosyal değişimler gelir idarelerinin, vergi ve mükelleflere bakış açılarını değiştirmiştir. Günümüzde, vergi mükellefleri bir takım yükümlülüklerinin



yanı sıra bir takım haklara da sahiptirler. "Mükellef Hakları Bildirgesi" olarak vergi literatürüne giren bu olgu; kimi ülkelerde vergi yasalarında yer almakta, kimilerinde de idare tarafından deklare edilen bir belge niteliğinde bulunmaktadır (Gib, 2010).

Günümüzde 30 OECD ülkesinin 25'inde Vergi Kanunlarında mükellef hakları ile ilgili ayrı bir bölüm bulunmaktadır. Bu bölümde, mükelleflerin sahip oldukları haklar net bir şekilde ve topluca düzenlenmiştir. OECD ülkelerinin 23'ünde ise halihazırda "Mükellef Hakları Bildirgesi" açıklanmış bulunmaktadır. Bu bildirgelerde, mükellef hakları ayrıntılı bir şekilde açıklanmaktadır. Diğer taraftan OECD ülkelerinin 22'sinde ise, mükelleflerin Gelir İdaresi ile olan uyumsuzluklarını çözmek üzere oluşturulmuş özel yapılar bulunmaktadır. Ülkelerin yasama ve yürütme gelenekleri, kültürleri ve idare anlayışlarına bağlı olarak mükellef haklarının korunması ile ilgili farklı kurum ve mekanizmalar geliştirilmiştir (Gerçek, A, 2011).

### **1.6.2. Dünya'da Mükellef Birliklerinin Kuruluşu**

Mükellef Birliklerinin kuruluşu 1900'lerin başına kadar gitmektedir. İlk birlikler 1919 yılında Avustralya ve İngiltere'de kurulmuş ve iki yıl sonra, 1921'de İsveç Mükellefler Birliği kurulmuştur. Üst birlikler olarak 1969 yılında merkezi Lüksemburg'da olan Avrupa Mükellefler Birliği ve 1988 yılında ise merkezi Washington D.C.'de olan Dünya Mükellefler Birliği kurulmuştur (Gerçek,A, 2006).

Özellikle 1990'larda mükellef haklarının gündeme gelmesinden itibaren üye sayısında büyük artış olan Mükellef Birlikleri, günümüzde 45 ülkeden 65 dernek ve birlik şeklinde örgütlenmişlerdir. Kâr amacı gütmeyen ve kamuya yararlı dernek şeklinde örgütlenmiş olan Mükellef Birlikleri'nin temel amacı, kamu kesiminde etkinlik, şeffaflık ve hesap verilebilirlik sağlayarak mükelleflerin yasal haklarını korumak ve vergi kanunlarını basit ve açık hale getirmektir. Ayrıca, özellikle mükellef haklarının yeni geliştiği ülkelerde bu birlikler, mükellefler ile vergi idaresi arasında işbirliğinin artırılması, vergi kanunlarının basitleştirilmesi ve yeknesak uygulanması ile mükelleflerin eğitilmesi ve bilgilendirilmesi konularında önemli görevler üstlenmektedir (Gerçek, A, 2011).

### **1.6.3. Dünya’da Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasında**

#### **Mükellef Haklarına Yaklaşım**

1990’lı yıllardan itibaren, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları esas itibariyle “mükellef 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 “mükellef 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 (Gerçek,A, 2006).

İngiltere, ABD ve Avustralya’dan sonra, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları yürüten Kanada, Fransa, Yeni Zelanda, 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 bildirgeler veya imtiyazlar yayınlamıştır. Ülkemizde de mükellef odaklı çalışmalar yurtdışındaki trende paralel olarak yürütülmeye başlanmıştır (Arslan,M, 2000).

**Tablo 1.1: OECD ve Bazı Ülkelerde Vergi İdarelerinin Organizasyon Modelleri**

Ülke	Vergi İdaresinin Yapısı	Vergi idaresinin Organizasyon Modelleri			
		Vergi Türüne	Fonksiyonel	Mükellef Odaklı	Karma
<b>ABD</b>	Yarı özerk yapı			M, B, Y *	B, Y
<b>Almanya</b>	Maliye Bakanlığına bağlı		M, B	Y	
<b>Avustralya</b>	Yarı özerk yapı			B, Y	M, B
<b>Avusturya</b>	Maliye Bakanlığına bağlı	M, B	Y		
<b>Belçika</b>	Maliye Bakanlığına bağlı				M, B, Y
<b>Bulgaristan</b>	Maliye Bakanlığına bağlı				M, B, Y
<b>Çek Cumh.</b>	Maliye Bakanlığına bağlı	M, B	Y		
<b>Danimarka</b>	Maliye Bakanlığına bağlı		M, B	Y	
<b>Finlandiya</b>	Yarı özerk yapı			B, Y	M
<b>Fransa</b>	Maliye Bakanlığına bağlı			M, B	Y
<b>Hollanda</b>	Maliye Bakanlığına bağlı			Y	M, B
<b>İngiltere</b>	Yarı özerk yapı		M, B	Y	
<b>İrlanda</b>	Maliye Bakanlığına bağlı		M, B	Y	
<b>İspanya</b>	Yarı özerk yapı				M, B, Y
<b>İsveç</b>	Yarı özerk yapı	B, Y	M		
<b>İsviçre</b>	Maliye Bakanlığına bağlı	M, B		Y	
<b>İtalya</b>	Maliye Bakanlığına bağlı	B, Y	M		
<b>Japonya</b>	Yarı özerk yapı		M		B, Y
<b>Kanada</b>	Yarı özerk yapı		M, B, Y		
<b>Kore</b>	Yarı özerk yapı		M	B, Y	
<b>Lüksembourg</b>	Maliye Bakanlığına bağlı	M	Y		
<b>Macaristan</b>	Yarı özerk yapı		M	B, Y	
<b>Meksika</b>	Yarı özerk yapı		M	B, Y	
<b>Norveç</b>	Maliye Bakanlığına bağlı		M	B, Y	
<b>Polonya</b>	Maliye Bakanlığına bağlı		M	B, Y	
<b>Portekiz</b>	Maliye Bakanlığına bağlı	M, B, Y			
<b>Romanya</b>	Maliye Bakanlığına bağlı			M, Y	
<b>Rusya</b>	Yarı özerk yapı			Y	M, B
<b>Slovakya</b>	Yarı özerk yapı		M, B, Y		
<b>Slovenya</b>	Maliye Bakanlığına bağlı				M, B, Y
<b>Yeni Zelanda</b>	Yarı özerk yapı		M	B, Y	
<b>Yunanistan</b>	Maliye Bakanlığına bağlı				M, B, Y
<b>TÜRKİYE</b>	Maliye Bakanlığına bağlı	M, B, Y			

\* M – Merkez; B – Bölgesel; Y – Yerel

Kaynak : <http://www.bursa-smmmo.org.tr/dergi/82.pdf>

## **1.7. MÜKELLEF HAKLARININ DAYANAKLARI**

Mükellef haklarını düzenleyen hukuksal dayanak veya kaynaklar incelendiğinde ise, bunları kendi içinde iki gruba ayırmak mümkündür:

1- Uluslararası anlaşma, Anayasa veya kanunlarla yapılan temel düzenlemeler. Bu temel düzenlemelerin ağırlıklı olarak Kıta Avrupası hukuk sisteminin uygulandığı ülkelerde yer aldığı görülmektedir.

2- Mükellef hakları bildireleri veya imtiyazları şeklindeki idari düzenlemeler.

Bu düzenlemeler idareye daha fazla takdir ve düzenleme yetkisi verilen Anglo-Sakson hukuk sistemini uygulayan ülkelerde görülmektedir. Bu sınıflandırmalar ülkelerin sahip olduğu yasal sistemler değiştikçe değişmektedir. Ülkemizde mükellef haklarının kaynakları, birinci derece yasal kaynaklar, ikinci derece yasal kaynaklar ve idareden doğan kaynaklar olarak ayrılabilir.

### **1.7.1. Anayasalar**

Anayasa iktidarları sınırlayan, yasalardan üstün kurallardır. Anayasaların işlevi vatandaşların tabi olduğu kuralları koymak değil iktidarların tabi oldukları kuralları koymaktır (Buluoğlu,K, 1982).

Mükellef haklarıyla ilgili yapılmış doğrudan düzenlemeler, birçok ülkenin vergi kanunlarında yer almasına rağmen bunlar ya sınırlı sayıda hüküm içermekte ya da hükümlere yer verilmekle birlikte mükellef haklarının sistemli ve kapsamlı bir uygulaması bulunmamaktadır. T.C Anayasası'nın 73. maddesinde ve diğer genel hükümlerinde mükellef haklarının dayanakları yer almaktadır. Özellikle 73. maddede ifadesini bulan yasallık ilkesi, belirginlik ve öngörülebilirlik boyutlarının temelini oluşturmaktadır. Buna göre vergi alanındaki düzenlemelerin yasa aracılığı ile yapılması zorunluluğunun yanında, yapılan bu yasal düzenlemelerde vergiyi kurucu temel öğelere mutlak surette yer verilmesi zorunluluğu vardır (Gerçek,A, 2006).

Anayasalar da 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 (Mutluer,K, Heper,F, Dönmez,R, 2004). Dolayısıyla, anayasalarda mükellef haklarıyla ilgili doğrudan düzenlemeler olmamasına rağmen, genel nitelikli anayasal hükümler mükellef haklarının da temel dayanağını oluşturmaktadır (Gerçek,A, 2006).

### **1.7.2. Kanunlar**

İkinci derece yasal kaynaklar, gelir idaresinin tarhiyat, tahsilat ve icra süreçlerini düzenleyen mevzuatı ve mükellefe vergi yasalarının uygulanması sırasında koruma sağlayan hakları içermektedir. İkinci derece yasal kaynaklar içerisinde vergi sisteminin uygulanmasını düzenleyen en önemli hukuk kuralı kanunlar olmaktadır. Kanunlar vergilerin kanuniliği ilkesinin ve hukuk devleti ilkesinin doğal sonucu olarak yasama organları tarafından belirli yöntemlerle ve biçimlere göre hazırlanan yazılı hukuk kurallarıdır. Anayasalar tarafından belirlenen devletin temel kurallarına ilişkin ilkelerin ayrıntıları kanunlarla düzenlenmektedir. Kanunlar hiyerarşik bakımdan anayasadan sonra geldiğinden anayasa tarafından belirlenen ilkelere uymak zorundadır (Gökbel,D, 2000).

Kanunlarla mükelleflere sağlanan haklar ve koruma idarenin vergileme alanında başvurduğu, bakanlar kurulu kararları, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, genelge, özelge ve genel yazılar gibi düzenleyici işlemlerinin doğru, öze uygun ve adaletli olmasını, sağlanmaya çalışılmaktadır.

### **1.7.3. Uluslar Üstü Kaynaklar**

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.

Ülkemiz açısından, vergilendirme yetkisinin kullanılması konusunda, Ankara Anlaşması ve Gümrük Birliği Anlaşması, OECD ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları, GATT Anlaşması, NATO ve Avrupa Birliği Üyeliği Bağlamında taahhütlerimiz gibi, vergilendirme ile ilgili doğrudan yada dolaylı

bağlantısı olan uluslar arası sözleşmeler bulunmaktadır (Saban,N, 2002).

#### **1.7.4. İdareden Doğan Kaynaklar**

Vergi düzenlemelerinin bir kanuna dayanması, verginin konulması ve sonraki aşamalarda değişiklikler yapılmasının tümünü kapsamaktadır (Akdoğan,A, 2005). Bu anlamda vergilerin kanuniliği ilkesi yürütme organının vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olarak düzenleme yetkisini kullanabilmesi, ancak anayasal dayanak bulunduğu takdirde söz konusu olabilmektedir. Vergi kanunları ile vergilemenin temel öğeleri belirlenerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verilebilmektedir. Yürütme organı bu gibi işlemlerle vergi mükelleflerine haklar sağlayabilmektedir. Yürütme organı vergi mükelleflerine idari olarak hak sağlayabileceği durumlarda idari olarak verilen hakların daha esnek olması nedeniyle idari korumayı kanuni korumaya tercih etmektedir. Yürütme organından kaynaklanan mükellef hakları mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunun artmasına yardımcı olmaktadır. Yürütme organının tasarruflarından doğan idari haklar, mükellef haklarının kanuni haklar olarak vergi sistemi içerisine alınmalarına da öncülük edebilmektedir (Gökbel,D, 2000).

#### **1.7.5. Mükellef Hakları Bildirgeleri**

Mükelleflerin haklarını "mükellef hakları bildirgesi" veya "mükellef hakları imtiyazı" şeklinde, sistemleri idareye geniş takdir tanıyan ve Anglo-Sakson hukukunu benimseyen ülkelerde idarenin genel hukuki işlem biçimindeki işlemleri ile bizim gibi Kıta Avrupası hukuk anlayışını benimseyen ülkelerde ise, yasalarına yazmak suretiyle kabul edilmektedir (Doğrusöz, B, 2010).

## 2. TÜRKİYE’DE MÜKELLEFİN GENEL VE ÖZEL HAKLARI

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 (Gerçek,A, 2006).

19.stand-by antlaşması ilişkin 26 Nisan 2005 tarihli niyet mektubu ile ortaya konulan vergi reformunu gerçekleştirmeyi taahhüt eden Türkiye, mükellef hakları kavramının da maliye bakanlığı ve vergi konseyi nezdinde gündeme gelmesine sebebiyet vermiştir. 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü’nün yerine kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın temel kuruluş nedenleri arasında mükellef odaklılık ilkesi bulunmaktadır.

Ülkemizde gelir idaresinin yeniden yapılandırılması çalışmaları sırasında gelişmiş ülke modelleri esas alınarak, fonksiyonel ve mükellef odaklı bir yapılanma oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu yeni yapının ülkemize yerleştirilmesi sırasında, batı ülkelerinde önemli bir yere sahip olan mükellef haklarına da yer verilmiştir. Bu süreçte mükellef hizmetleri ile ilgili yapı oluşturulmuş ve mükellef hakları ile ilgili bazı çalışmalar yapılmıştır (Gerçek, A, 2009).

Yeniden yapılanan Türk Gelir İdaresi, vergileme işlemlerine ve mükelleflerine gösterdiği mükellef odaklı yaklaşımın doğal bir sonucu olarak 2006 yılının Mart ayında mükellef hakları bildirgesi başlığı altında Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca kamuoyuna duyurularak web sitesinde ilan edilmiştir. Böylece, ülkemiz de mükellef haklarına dair bildireleri yayınlayan ülkelerden biri olmuştur.

Mükellef Hakları Bildirgesi'nin yayımlanmasındaki amaç; mükelleflerin halihazırda varolan haklarını gündeme getirip, bu konuya dikkat çekilmesidir. Bunların bir kısmı kanunlarda yeterince bahsedilmemesine karşın, daha etkin bir mükellef hizmetlerini sağlama konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu hakların varlığına ilişkin kararlılığının açıklanmasıdır (Gib, 2010).

Mükellef hakları bildirgesinin yayımlanması sonrasında, mükellef odaklı bir yapılanmaya gidilirken bu süreçte eğitilmiş personel desteği kritik öneme sahiptir. Mükelleflerin kendileriyle ilgili bakış açısının değiştiğini gözlemleyebilecekleri en iyi yer, vergi daireleridir. Bu açıdan bakıldığında, mükellef hakları bildirgesinin ilk giriş cümlesi içinde kaliteli hizmet sunulması, mükelleflere saygılı olunması, hizmet alan herkesi memnun etme çabası içinde olunacağını belirtilmesi son derece anlamlı bir başlangıç olmaktadır. Mükellef hakları bildirgesinin bu anlamda bir dönüm noktası olduğu kabul edilmektedir (Eğemen,A, 2006).

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yürüttüğü kalite çalışmaları ve 2006 yılında ilan edilen “Mükellef Hakları Bildirgesi” ve yeni yapılanma içerisinde 2005 yılında kurulan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı da ülkemiz açısından yurtdışı trendlerin paralelinde gelişmelerin olduğunu en açık göstergesidir.

Ülkemizde mükellef haklarıyla bağlantılı bazı dernek ve vakıflar mevcuttur. Mükellef haklarının korunması ve geliştirilmesi anlamında güçlü bir yapılanma, ilk kez Bursa'da gerçekleşti. Bursa'da 21 kurum ve kuruluş bir araya gelerek Mükellef Hakları Platformu'nu kurmuşlardır (Taş,M,Özcan,S, 2010).

## **2.1. GENEL VE ÖZEL MÜKELLEFLERİN HAKLARI**

Genel haklardan, tüm mükelleflerin sahip oldukları haklar anlaşılır. Bu hakların neler olduğu aşağıda incelenmektedir.

### **2.1.1. Dilekçe Hakkı**

T.C.Anayasa'sının 74. maddesi, her türlü dilek ve şikâyetleri ile alakalı, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkını tanımaktadır.

Mükellefler, vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılması veya durum tespit edilmesi için örnek , VUK'un 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinde veya VUK'un 17. maddesi uyarınca ek süre verilmesi ya da Vergi İdaresi tarafından alınan karar ve yapılan işlemlere karşı, örnek olarak VUK'un 116-126. maddeleri arasında düzenlenen hükümlere göre vergi hatalarının düzeltilmesini, VUK'un 376.



maddesine göre cezalarda indirim yapılmasını ve Ek maddeler 1-12 arasındaki hükümlere göre uzlaşmaya gidilmesini isteyebilirler.

### **2.1.2. Başvuru Hakkı**

Gelir İdaresinin yaptığı işleme karşı mükellefin idari ve yargısal yollara başvurabilme imkânını ifade eder. Genel olarak vergileme işlemiyle ilgili veya vergi idarelerince yapılan bireysel işlemlere ve alınan kararlara karşı tüm mükelleflerin başvuru hakkı vardır. Başvuru hakkı üç farklı şekilde kullanılabilir. Bunlardan birincisi, mükelleflerin kendileri için vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılmasını veya durum tespit edilmesini istemesidir. İkincisi, mükelleflerin uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi için itiraz veya şikâyet yollarına başvurmasıdır. Üçüncüsü ise, mükelleflerin uyuşmazlığın çözülmesi için yargı yoluna başvurmasıdır.

### **2.1.3. Vergilemede Belirlilik Hakkı**

Belirlilik hakkı, vergilemede istikrar ilkesinin bir yansıması olarak ortaya çıkmakta ve mükelleflerin yürüttükleri faaliyetlerin vergiye ilişkin sonuçlarını önceden bilmelerini ifade etmektedir. Yani mükelleflerin, özel bir davranış durumundaki olay ve koşullara bağlı kuralların kendilerini ne şekilde etkileyeceğini bilmeleri gerekir. Bu hakkın uygulanması üç şekilde olmaktadır:

1: Vergi kanunları ve ilgili mevzuat yayımlanarak mükellefin bilgisine sunulur.

2: Vergi kanunları geriye yürütülmez.

3: Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergileme ile ilgili düzenlemeleri ancak yasama organı yapar ve idareye sadece belirli konularda ve sınırlı yetki devreder.

### **2.1.4. Bilgi Alma Hakkı**

Maliye Bakanlığı'ndan veya yetkili kıldığı makamlardan bilgi alma hakkı VUK'un 413. maddesinde düzenlenmiştir,

Vergi mükellefleri açısından bilgi alma hakkı vergi ve vergilendirme ile alakalı tüm kanun ve kurallara ilişkin olmakta beraber mükellefin kendisini ilgilendiren kişisel

bilgilere ilişkin ve kendisine ait vergilerinin tarh edilmesi ile ilgili her türlü güncelleştirilmiş bilgileri alma hakkını ifade eder. Bu durumun mükellef adına yarar vergileme ile ilgili durumlarının daha belirgin hale gelmesidir.

Mükelleflerin bilgi alma hakkı, üç şekilde yerine getirilebilir. Birincisi, vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesidir. İkincisi, mükelleflerin talebi üzerine bilgi verilmesi, üçüncüsü de ek bilgilendirme çalışmalarıdır.

1- Vergileme İle İlgili İşlem ve Düzenlemelerden Mükelleflerin Haberdar Edilmesinde Kullanılan Yöntemler Aşağıdaki Gibidir

- Resmi Gazetede İlan
- Rehber Ve Broşürlerin Hazırlanması
- İnternet Sayfasının Yenilenmesi
- E-Posta Bilgilendirme Hizmeti
- Tebligat ile Bilgilendirilme Hakkı

2- Mükelleflerin Talebi Üzerine Bilgi

- Mükellefin Özelgeler Yoluyla Bilgilendirilmesi;

Özelgeler, mükelleflerin yapacakları işlemlerin vergileme açısından sonuçlarını önceden görebilmelerini sağlayan bilgi alma yollarından birisidir. Özelgeler, vergi idaresinin mükellefe yönelik olarak belli bir işlem için vergi kanunlarını nasıl yorumladığının ifadesi olarak da tanımlanabilir.

28.08.2010 tarih ve 27686 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan son düzenlemelerle, mükelleflerin bilgi almak istediği konularda idareden açıklama talep etmeleri daha açık ve belirli kaidelere bağlanmıştır. Yeni özelge düzenine göre, sadece mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekilleri özelge talebinde bulunabileceklerdir.

Özelge, cevabın verildiği mükellefi, diğer mükellefleri ve yargı organlarını bağlamaz. Bu nedenle vergi uygulamaları yönünden özelgeler, idarenin görüşünün öğrenilmesi veya idarenin görüşünü ortaya koyması dışında bir anlam ifade etmez. Kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem niteliği taşımadığından, iptal davasına da konu

olmazlar (Gerçek,A). Verilen özelge veya yayınlanan sirkülere uygun hareket eden mükelleflerin, bu hareketleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilmez.

### **2.1.5. Ek Bilgilendirme Kaynakları**

Maliye Bakanlığı'nca vergi mükelleflerinin vergileme ile ilgili ödevlerini rahat bir şekilde yerine getirmelerini sağlamak ve anlaşılır bilgileri sunmak adına ana kaynakların yanında ek kaynaklar diye bileceğimiz açıklayıcı kılavuz ve rehberler yayımlanmakta, yıllık beyannamelerin verilme zamanlarında vergi daireleri bünyelerinde mükelleflere birebir bilgi verecek ve beyanname doldurmalarında yol gösterecek danışma büroları açılmakta ve mükellefler bilgilendirilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı'na bağlı çağrı merkezi olarak faaliyette bulunan Vergi İletişim Merkezi, vergisel konularda danışma, ihbar yönetimi ve motorlu taşıt vergisi işlemlerine ilişkin hizmet vermektedir.

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 2.1'de verilmiştir (Gerçek,A, 2006).

**Tablo 2.1: 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 İle İlgili Yayınlar		
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 :** Adnan Gerçek, Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun incelenmesi,2006.

### 2.1.6. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Verginin iyi uygulanması, idareye geniş yetkiler verilmesi ile mümkündür. Bu durum, idarenin yetkisini kullanırken mükellefin gerek özel hayatına ve gerekse meslek ve sanatına veya ticari muamelelerine ait, gizli kalması gereken bilgilerin öğrenilmesine neden olabilmektedir (Özdemir, M, 2002). Kişinin özel ve meslekî hayatı ile ilgili olup da başkalarından uzak kalmasını istediği hususlar, o kişinin sır çevresini, diğer bir ifadeyle gizlilik alanını oluşturur.

Bu anlamda özel hayatın gizliliği hakkı, vergi idaresi tarafından mükellefin evine ve işyerine girilerek özel hayatına müdahale edilmesini sıkı kurallara bağlamaktadır. 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. Bazı ülkelerde, bir vergi mükellefine yapılacak ziyaret için onun rızası gerekirken, birçok ülkede mükellefine evine girmek için genellikle yetkili makamlarca imzalanmış özel izin belgesi gerekmektedir (Gerçek,A, 2006).

Haberleşme özgürlüğü de özel hayatın gizliliği hakkı içerisinde değerlendirilmektedir. Haberleşmelerin, ilgililerin izin ve onayı olmadan, üçüncü kişilerin algı ve müdahalesinden korunması gereklidir (Kaboğlu,İ, 1994).

Tablo 2.2’de, OECD ülkelerinde mükelleflerin evine ve işyerine girebilme ve arama yapabilme durumu ile belgelere el koyma imkânı açısından, özel hayatın gizliliği hakkının karşılaştırılması yapılmıştır (Gerçek,A, 2006).

**Tablo 2.2: 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
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 kararla Var	Yargı kararıyla Var	Kaçakçılık tekerrürü	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 :** Adnan Gerçek, Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun incelenmesi, 2006.

### **2.1.7. Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı**

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 (Gökbel,D, 2000).

Bir diğer gizlilik hakkı da mahkemelerin kamuya açık yapıp yapılmaması ve mahkeme kararlarının yayınlanması sırasında da söz konusu olmaktadır. Bunun sebepleri arasında söz konusu davanın mükellefin ticari sırların kamuya açıklanmasına ya da ticari itibarının zedelenmesinin önlenmesidir.

Mükelleflerin gizlilik hakkı ile ilgili olan diğer bir alan ise teknoloji ile birlikte elektronik ortamda ulaşımın sağlanabildiği bilgisayar veri bankalarının kullanılması ve değişik kaynaklardan toplanan bilgilerin bu veri bankalarında işlenmesidir. Bu bilgilerin güvenliğinin sağlanması gizlilik açısından hayati öneme sahiptir.

Gizlilik ilkesinden idarenin bir sapması olarak vergi borcu olanlara ilişkin bilgilerin çeşitli basın yayın veyahut duyuru araçları ile kamuya duyurulmasını göstere biliriz. İdare açısından her ne kadar kamu alacağını ödemeye teşvik olarak yapıldığı ifade edilse de bu durum mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği ilkesine aykırı bir durumdur. 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.

### **2.2. SÜRELERLE İLGİLİ MÜKELLEFLERİN HAKLARI**

Mükelleflerin hem maddi hem de şekli mükellefiyetlerini yerine getirirken, sürelerle uygun hareket etmesi gerekir. Vergi ödevlerinin kanunlarda belirlendiği gibi zamanında yerine getirilmemesi, mükellefe verilmiş olan bazı hakları ve daha sonra ileri sürülmesi imkân dâhilinde olan bazı savunmaları ortadan kaldırmaktadır.

### **2.2.1. İdarenin Süre Vermesi Gereği**

VUK 359'a göre, kanunda süre açıkça yazılı olmayan hallerde idarenin 15 günden az olmamak şartıyla süre vermesi ve bu sürenin mükellefe tebliğ edilmesi gereğini belirtmektedir. Bu hükme göre mükellef kanunda süre belirtilmediği hallerde idareden en az 15 günlük süre verilmesini talep etme ve bu süreden tebligatla haberdar olma hakkına sahiptir. Vergi uygulamaları açısından büyük öneme sahip olan bu hak sayesinde istenen her türlü bilgi ve belgenin ibrazı için gerekli hazırlıkların tamamlanması sağlanmaktadır.

4369 sayılı Kanun ile VUK değişen mükerrer 355. Maddesine göre, defter ve belgelerini 15 günlük süre içinde ibraz etmeyenlere "özel usulsüzlük" cezası kesilmektedir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen zorunlulukları yerine getirmeyenlere, yeniden 15 günlük süre verilip bu yükümlülüklerini yerine getirmeleri tebliğ olunur. Tüm bunlara rağmen, ibraz edilmezse, defterler gizlenmiş sayılmakta ve özel usulsüzlük cezaları iki kat uygulanmaktadır. Defterlerin, vergi inceleme elemanına, verilen süre içinde ibraz edilmemesi, çok hassas bir konudur. Olayın, bir boyutu re'sen takdir yoluyla vergi salınması ve kaçakçılık suçu ile ilgili 3 kat vergi ziyai cezası kesilmesi diğer bir boyutu da 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası uygulanması ile ilgilidir. Bu kadar önemli olan bir konuda, verilecek sürenin belirlenmesi çok önemlidir.

### **2.2.2. Mücbir Sebepte Sürelerin Durması**

VUK 15. maddesinde 13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar<sup>1</sup>. Bu durumda bir zorunluluk sebebi ile vergi ödemesi yapamayan mükellef bu durumun son bulmasından sonra durumu ispat ile ortaya koyduğu takdirde gecikmeden kaynaklanan vergi cezalarından kurtulacaktır.

---

<sup>1</sup> Mücbir sebepler: Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında oluşan mecburi göz önünde yokluklar; Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir.



### 2.2.3. Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması

VUK 16. maddeye göre, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir. Buradaki üç aylık süre mirasçılarının mirası kabul edip etmediklerinin belirlendiği süredir. Bu hükme göre mirasçılar, mirası kabul ettikleri takdirde üzerlerine düşen vergi ödevlerini yerine getirmek için kanunda kendilerine verilen bu süreyi kullanma hakkına sahiptir. Bu hak mirasçılar açısından çok önemlidir, çünkü kamu borçlarından haberdar olup vergi ödevlerini yerine getirmek zaman alabilmektedir. Mirasçılara bu hakkın tanınması vergi ödevini zamanında yerine getirme alışkanlığı olan mükellefleri rahatlatacaktır (Çelik, B, 2003).

### 2.2.4. Zor Durumda Sürenin Uzaması

Zor durumda bulunmak, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kanuni sürelerin uzamasına neden olan bir haldir. Kamu alacağını ödemek de bir ödev olduğuna göre, bu hal, ödeme süresinin de uzamasına neden olmaktadır. Zor durumda olmaları nedeniyle, vergiye yönelik işlemleri süresinde yerine getiremeyecek olanlara süre verilebilmesi için gerekli şartların olması gerekir<sup>2</sup>. VUK'nun 17. maddesinde, mühlet verme başlığı altında, zor durumda olmaları nedeniyle vergi işlemlerine yönelik ödevlerini süresinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını geçmemek üzere, Maliye Bakanlığı tarafından uygun bir süre verilebileceği ifade edilmektedir. Belirtilen hükümde, "zor durum" ifadesine yönelik bir açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle zor durumun bulunup, bulunmadığı konusunda Maliye Bakanlığı'nın geniş bir yorum yapma olanağı vardır (Çelik,B, 2000). 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.

---

<sup>2</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 17. madde hükmünde belirtilmiştir. Bu hükme göre süre verilebilmesi için ;  
- Süre isteyen, sürenin bitmesinden önce yazı ile istekte bulunması,  
- İsteğe gösterilen mazeretin, süre verecek makam tarafından kabul edilmesi,  
-Sürenin verilmesi halinde, verginin alınmasının tehlikeye girmemesi, şarttır.

### **2.2.5. Vergi Beyannamesi Verme Süresine Ek Süre Verilmesi**

Vergi incelemesi sırasında mükellefin defter ve belgelerinin muhafaza altına alınmış olmasının, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevinde herhangi bir değişikliğe neden olamayacağı, VUK' nun 144/3. fıkra hükmünde belirtilmektedir. Mükellef beyannamede gereken bilgilerin doldurulması sırasında yazılı istekte bulunarak defter ve belgelerden yararlanma hakkına sahiptir. Defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre, bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar.

VUK'un 342. Maddeye göre; Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyayı olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük süre verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm geçerlidir.

### **2.2.6. İadesi Gereken Vergilerin Süresinde İade Edilmemesi Halinde Faiz**

#### **Ödenmesi Hakkı**

VUK'un 112/4 maddesine göre, mükelleften fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi izleyen üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120.madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir. Bu hükme göre, mükellefler kendilerine red ve iade edilmesi gereken vergilerin belirtilen süreden geç ödenmesi halinde tecil faiz oranında faiz talep etme hakkına sahiptir.

### **2.3. TECİL HAKKI**

Mükellef tarafından kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya mükellef nezdinde haciz uygulanması veyahut mükellefe ait haciz olunmuş malların paraya çevrilmesi

mükellefi çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı kamu 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. Borcunun tecilini talep eden ancak, talepleri uygun görülmemeyerek reddedilen borçlular söz konusu borçlarını reddin tebliği tarihinden itibaren idarece 30 güne kadar verilebilecek ödeme süresi içinde ödedikleri takdirde bu amme alacağı ödendiği tarihe kadar faiz alınmak suretiyle tecil olunur. Tecilde taksit zamanları ve diğer şartlar tecile yetkili makamlarca tespit olunur.

#### **2.4. TERKİN HAKKI**

Devlet mükelleflerin vergi borçlarını ödedikten sonra düşecekleri durumu da düşünmektedir. Bu nedenle, doğal afetler nedeniyle malvarlığının ciddi bir kısmı zarar gören mükelleflerin vergi borçlarını terkin etme (silme) yoluna gitmektedir. Dolayısıyla doğal afetler sonucunda zarar gören mükelleflerin, kanunda belirtilen şartları taşımaları durumunda vergi borçlarının silinmesini isteme hakları bulunmaktadır (Gerçek,A, 2009).

Doğal afetler nedeniyle terkin ile ilgili yasal düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesi ile 6183 sayılı Kanununun 105. maddesinde birbirine paralel şekilde yapılmıştır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu kapsamına giren borçlarla ilgili 115. madde hükmü uygulanır, bu kapsama girmeyen kamu borçlarında ise 6183 sayılı Kanununun 105. maddesi uygulanır.

Bu imkândan faydalanmak için afetten zarar görenlerin, afetin meydana geldiği tarihinden itibaren 6 ay içinde ilgili kamu idaresine yazı ile müracaat etmeleri şarttır. Dolayısıyla terkin için başvuruda bulunulmaması halinde re'sen terkin yapılması mümkün değildir.

Afet nedeniyle hem varlıklarını hem de mahsullerini kaybedenlerin zarar dereceleri, varlıkların ve mahsullerin zarar öncesi ve zarar sonrası rayiç değerleri esas alınarak toplamı üzerinden mukayese yapılmak suretiyle tespit edilir (Gerçek,A, 2009).

Vergi Usul Kanununda kastedilen vergiler ilgili olayın vukuu bulduğu tarihten geriye mükellefiyetini ilgilendiren gelir kaynağı ile ilgili vergi borçları ve cezalarından gelir ve kurumlar vergisi ile bunlara ait cezalardır. Mükelleflerin gelir kaynağı ile ilişkilendirilemeyen vergiler ve cezaları terkin edilemez.

## **2.5. VERGİNİN UYGUN ZAMANDA VE EN ELVERİŞLİ KOŞULLARDA ÖDENMESİ HAKKI**

İdare vergi alacağını tahsil noktasında mükelleflerin düşeceği ekonomik durumu da düşünmek ve gözetmek zorundadır. Bunu yaparken de “Mükelleflere Kolaylık Sağlama İlkesi”ne uygun hareket etmelidir<sup>3</sup>.

Bu ilkeye göre, mükelleflere sağlanan kolaylıklar üç grupta toplanabilir; zaman kolaylığı, mekân kolaylığı ve ödeme kolaylığı. Vergilerin ödenmesi noktasında zaman kolaylığı verginin tahsilinin mükellefler açısından en elverişli anda ve mükellefin ödemeyi yapmasında zorlanmayacağı bir şekilde tahsil edilmesi uygun zamanda tahsil olarak görülmektedir. Mekân kolaylığına göre vergiler, mükellef açısından en uygun yerde tahsil edilmelidir. Günümüzde vergi borcunun vergi dairesine ödenmesi ödevinin yanı sıra bankalara da vergileri tahsil etme yetkisi verilerek mükelleflere büyük kolaylık sağlanmıştır. Ödeme şeklinde mükelleflere sağlanan kolaylıklar ile nakit olarak vezneye ödemenin yanında ve banka çeki, banka havalesi, mükellefin hesabından vergi dairesi hesabına virman yoluyla da ödeme yapılmasına imkân tanınmıştır (Gerçek, A, 2012).

## **2.6. VERGİ CEZALARINDA MÜKELLEF HAKLARI**

VUK’un 336. maddesine göre cezayı gerektiren tek fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük suçlarını birlikte işleyen mükelleflere birden fazla ceza verilmesine gerek görmemiştir. Bu hükme göre tek fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük suçlarını birlikte işleyen mükellef, bu suçların cezalarından miktar olarak ağırının kesilmesini isteme hakkına sahiptir (Candan, T, 1995).

---

<sup>3</sup> Adam Smith tarafından “her vergi, mükelleften en uygun zamanda ve en elverişli koşullar altında tahsil edilmeli” şeklinde belirlenmiştir.

Tek bir fiil sonucu birden fazla vergi kaybı olmamış, ancak vergi ziyayı suçu ile usulsüzlük suçları birlikte işlenmişse bu takdirde hukuki birleşme kuralları uygulanır ve bunlara ait cezalardan sadece miktar olarak en ağırı kesilir (Edizdoğan,N, 1986). Madde ağırlığına ölçüt olarak cezanın niteliğini veya türünü değil miktarını esas almıştır. Ancak bunun için, her iki vergi cezasının kesilmesini gerektiren suçların aynı eylemin sonucu olmaları gerekir (Candan, T, 1995). Bu hükme göre, tek fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük suçlarını birlikte işleyen mükellef, bu suçların cezalarından miktar olarak ağırını kesilmesini isteme hakkına sahip kılınmıştır (Bilici, N, 2006).

Fiil ayrılığı ile ilgili VUK 337. maddenin 2. cümlesinde, ayrı fiillerin aynı neviden olması durumunda hafifletici bir düzenleme yer verilmiştir. Buna göre 352. madde de yer alan usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içerisinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde, birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nevi usulsüzlükten, bu fiillerin 352. madde de gösterilen derece ve fıkralar itibariyle birbirine uygunluğu anlaşılmalıdır (Erdağ,N, 2002).

VUK'nun mükerrer 355. maddesinde, bilgi verme görevinin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük kapsamında çeşitli para cezaları verileceği, bu cezaların verilebilmesi için ise ceza verileceğine dair ilgililere yazılı bildirim yapılması gerektiği düzenlenmiştir. Başka bir ifade ile, anılan hükümde mükellefin bilgilendirme hakkı korunmaktadır.

## **2.7.VERGİ BORCUNU VE CEZASINI SONA ERDİREN BAZI HALLERDE MÜKELLEF HAKLARI**

Yanılma ve pişmanlık hallerinde vergi borcunu sona erdiren durumlarda da mükellefin hakları vardır.

### **2.7.1. Yanılma Halinde Mükellef Hakları**

VUK.369.maddesine göre aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez.

- Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış açıklamış olmaları;
- Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması. Bu hükme göre

mükellef belirtilen şekilde yanıtlanmış olmaları halinde, kendilerine ceza kesilmemesi önemli bir hak olarak yer almaktadır.

### **2.7.2. Pişmanlık Halinde Mükellef Hakları**

VUK 371’de beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez:

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla belgelemek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması.
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna teslim edildiği günden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmesi.
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin durumu haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi. Emlak vergisi için pişmanlıkla beyan hükümleri uygulanmaz.

Kanunun aksine iş ve işlemler yapan mükelleflere bu fiillerinden dolayı pişmanlık duymaları sonucu, idare tarafından tanınan bu hak oldukça yerinde ve teşvik edicidir.

## 2.8. ZAMAN AŞIMINDA MÜKELLEF HAKLARI

Süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması, zaman aşımını tarif eder. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. Bu hükme göre zamanaşımının varlığı halinde mükellefin vergi ödememe hakkı kendiliğinden, müracaat olmaksızın doğmaktadır.

VUK'nun 114. maddesi vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

VUK 374. maddeye göre; aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez.

- Vergi ziyai cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl;
- Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl; sonra vergi cezası kesilmez.

Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Maddesine 6009 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişen fıkra ile(Yürürlük; 01.07.2010 tarihinden geçerli olmak üzere 01.08.2010)Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz. Şeklinde bir ekleme yapılarak belirsizlik yaratan ve mükelleflerin savunma haklarını kullanmalarını güçleştiren bu hüküm düzenlenmiştir.

## 2.9. HATA DÜZELTMEDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

VUK. 116. maddede vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Mükellefler, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini VUK' nun 126. Maddesinde belirtilen zamanaşımı süresi içinde vergi dairesinden yazı ile isteme hakkına sahiptir.

Mükelleflerin dava açma süresi içerisinde veya sonrasında yaptıkları düzeltme talepleri vergi dairelerince Vergi Usul Kanunu düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmektedir. Hatta bunu bir adım öne götürerek anılan kanunun 121. maddesinde idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının mükellefin başvurusu olmadan re'sen düzeltilebileceği belirtilmiştir. Vergi Usul Kanununda yer alan düzenlemeler çerçevesinde, tamamen yanlış veya eksik yapılan bir işlem sonucunda ortaya çıkan tarhiyat, tahakkuk veya tahsil işlemi her aşamada düzeltilebilmektedir (Acar,F, 2011).

Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır. VUK'nun 120 maddesine göre, vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir.

Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe iade edilir. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi belirtilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı geçersiz olur.

Vergi hatasının düzeltilmesi hakkı, vergi ilkelerinden olan uygunluk ilkesinin bir gereğidir. Vergiler uygun zamanda ve uygun şekilde alınmalıdır. Bu ilkeye uyulmadığı durumlarda vergilemede adalet ilkesi zedelenmiş olur. Mükelleflerin vergi hatasının düzeltilmesini isteme hakkı vardır.



Düzeltilmede zaman aşımı; Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Ancak, düzeltme zamanaşımı süresi: Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği, İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı; Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

### **2.9.1. Şikâyet Yolu ile Müracaat Hakkı**

Hukukta usul esastan önce gelmektedir. Ama müspet hukuk bariz bir yanlışlığı sırf usule uyulmadığı için, ilânihaye korumamaktadır. VUK'124'üncü maddesi gereğince vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra, yaptıkları düzeltme talepleri reddolunan mükellefler, şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Burada da talepleri reddolunanlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 37/b maddesine göre; söz konusu idari eylemi Vergi Mahkemeleri nezdinde dava konusu yapabilirler (malatyavdb, 2012).

### **2.9.2. İhtirazi Kayıt Hakkı**

İhtirazi kayıt, mükelleflerin ilgili vergilendirme dönemine ait vergi beyannamesinin Vergi İdaresi uygulamalarına katılmama irade ve gerekçeleri ile kayba uğradıkları vergi tutarlarını hesaplayıp gösterdikleri bir beyan şeklidir. Böylece, mükellefler ihtirazi kayıt dilekçesi ile verilen beyannameler ile fazladan tahakkuk ettirilecek olan vergi için dava açma hakkı saklı olduğunu beyan ederek dava açma haklarının saklı olduğunu beyan ederler. İhtirazi kayıtle verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.

## **2.10. ÖDEME EMRİNE KARŞI MÜKELLEFLERİN HAKKI**

Ödeme emri, vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için düzenlenir. Kamu borcunu vadesinde ödemeyenler adına vergi dairesince düzenlenen ödeme emri, borçlulara borçlarını ödemeleri veya bu borçlarla ilgili mal bildiriminde bulunmaları konusunda

yapılan bir bildirimdir. Ancak ödeme emrinin düzenlenmesi ile vergi dairesi aynı zamanda kamu alacağının tahsili için cebri tahsilât işlemlerine de başlamış sayılır. Borçlulara 7 gün içinde borçlarını ödemelerini veya bu borçlarla ilgili mal bildiriminde bulunmalarını bildirmek için “ödeme emri” düzenlenir ve tebliğ edilir (gib, 2007).

Ödeme emrini alan borçlu; böyle bir borcunun olmadığı, borcunu kısmen ödediği, borcun zamanaşımına uğradığı, iddiasıyla tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Borçlu, borcun bir kısmına dava açılabilir. Ancak dava dilekçesinde dava açılacak kısmın türü ve miktarının açıkça gösterilmesi gerekir. Dava dilekçesinde dava açılan vergi veya cezanın türü ve miktarının açıkça belirtilmemesi halinde dava açılmamış sayılır. Dava açan borçlu hakkında takip işlemleri, davayı gören mahkemece yürütmeyi durdurma kararı verilmediği sürece devam eder. Açmış olduğu davada tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, haksız çıkılan borç tutarı kadar olan kamu alacağı % 10 zamla tahsil edilir. Borçlunun, borcun tamamına karşı vergi mahkemesinde açtığı davanın tamamen veya kısmen reddi halinde, ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir. Borcun bir kısmına karşı yapılan itirazlar mal bildiriminde süre uzatmaz (Çetin, G, 2010).

Borçlunun haczedilebilecek malları olmadığını bildirmesi veyahut borçlunun borcuna yetecek tutarda mal varlığını ve geçim kaynaklarını vergi dairesine yazılı veya sözlü olarak bildirmesi mal bildirimini hükmündedir. Mal bildirimini servet beyanı olmadığından borçlunun borcunu karşılayacak tutarda mal bildiriminde bulunması esastır. Borçlunun daha fazla mal bildiriminde bulunmaya zorlanması söz konusu değildir.

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 7 gün içinde mal bildirimde bulunmazsa icra tetkik merci kararı ile hapsedilir. Borçlu mal bildiriminde bulunduğu anda hapis kararı alınmış olsa dahi infaz edilemez ve borçlu hapsedilmişse derhal tahliye edilir.

6183 sayılı A.A.T.U.H.kanununun 55. maddesinde ödeme emrinde bulunması gereken hususlar içerisinde, başvuru yeri ve sürelerle ilgili bir açıklama yoktur. 58.

maddede ödeme emrine itiraz konusunda Vergi Usul Kanunu hükümlerine atıf yapılmaktadır. Ayrıca 2576 sayılı kanun itiraz deyiminin vergi mahkemesinde dava açılması anlamını taşıdığını belirtmektedir. Danıştay'a göre, bu iki hükümden çıkan sonuç vergi mahkemesinde 7 gün içerisinde dava açılması gerektiğidir. Bu aşamadan sonra Anayasa'nın 40. maddesinin doğrudan uygulanabilirliği tartışmasının yapılmasını zorunlu gören Danıştay'a göre, Anayasa hükümleri doğrudan ve öncelikle uygulanacaktır. Yasama, yürütme ve yargı organları, idare makamları ve diğer kamu kurum ve kuruluşları işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak idare mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmek zorundadırlar (Üzeltürk,H, 2012).

Danıştay'a göre ödeme emirlerinde dava açma süresinin yer almaması karşısında, 7 günlük dava açma süresi geçse de genel dava açma süresi devam etmektedir. Bu mükellef hakları bakımından olumlu bir gelişmedir. Hak arama özgürlüğü mükelleflere nasıl davranacağı konusunda açıklamalar getirilmesini de gerektirmektedir. Burada amaç bir hukuk devleti olarak mükellefin süresinin farkına varmayıp dava açmaması değil, özellikle haklı olabileceği ihtimaline karşı bu hakkının kendisine hatırlatılmasıdır. Mükellef haklarına saygılı bir idare bu şekilde davranmalarıdır (Üzeltürk,H, 2012).

## **2.11. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA**

### **MÜKELLEF HAKLARI**

Bir vergi kanununun Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülerek, Anayasa Mahkemesi'nde ve yine vergiyle ilgili; tüzük yönetmelik, genel tebliğ gibi düzenleyici işlemlerin, kanuna aykırı olduğu ileri sürülerek Danıştay'da iptal davası açılabilmektedir. Çıkarılan vergi kanunlarının Anayasa'nın özellikle 10. ve 73. Maddelerinde belirlenen temel ilkelere uygun olması gerekir. Vergi kanunlarının Anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla doğrudan iptal davasının, ilgili kanun veya kanun hükmünde kararnamenin Resmi Gazete'de yayınlanması tarihinden itibaren 60 gün içinde açılması gerekir (Bilici, N, 2006).

Anayasanın 150'nci maddesi uyarınca "Kanunların, kanun hükmündeki kararnamelerin, TBMM İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nde

doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, cumhurbaşkanı, iktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ile TBMM üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir (Seviğ,V).

Anayasa Mahkemesi kararlarına baktığımızda mükellefler lehine verilmiş ve onların haklarını ilgilendiren önemli kararlar vardır. Anayasa mahkemesi tarafından verilen iptal kararları genellikle; vergi cezalarıyla ilgili, vergi indirim ve muafiyet sınırlarıyla ilgili, ek vergilerin alınmasıyla ilgili, net aktif vergisiyle ilgili ve hukuki güvenlik ilkesiyle ilgili olarak verilmiştir (Çetin, G, 2010).

## **2.12. DANIŞTAY KARARLARINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI**

Bir vergi kanununun vergiyle ilgili tüzük, yönetmelik, genel tebliğ gibi düzenleyici işlemlerin, kanuna aykırı oldu ileri sürülerek Danıştay'a iptal davası açılabilir. İdarenin vergi konusunda çıkardığı düzenleyici işlemlere karşı ilan tarihinden itibaren Danıştay'da 60 gün içerisinde iptal davası açılabilir. Danıştay bu durumda temyiz mercii olmasının dışında, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakar. Ayrıca birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işler için de Danıştay'a dava açılır. Diğer taraftan Danıştay'a danışma organı sıfatıyla da bazı görevler verilmiştir (Bilici, N, 2006).

Danıştay kararlarına baktığımızda mükellefler lehine verilmiş ve onların haklarını ilgilendiren önemli kararlar vardır. Danıştay tarafından verilen iptal kararlarına baktığımızda; sürelerle ilgili, tebligat hükümleriyle ilgili, vergi cezalarıyla ilgili, vergi borcunu ve cezasını sona erdiren hallerle ilgili, uzlaşmayla ilgili mükellefe hak veren Danıştay'ın almış olduğu iptal kararları mevcuttur (Çetin, G, 2010).

Mükellefler hakları arasında aşağıda belirtilenler de bulunmaktadır.

- Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı
- Yargısal Başvuru Hakkı
- Kesin Hükme Kadar Suçlu Görülmeme Hakkı
- Olması Gereken Vergi Miktarından Fazlasını Ödememe Hakkı

- Temsilci Kullanma Hakkı
- Adil, Eşit Ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı
- Adil Yargılanma Hakkı
- Kuralların Yayınlanmasını İsteme Hakkı
- Kuralların Geriye Yürümemesi
- Kuralların Anlaşılır Olması
- Bazı Kurallara Uymama Hakkı
- Verginin Doğru Miktarından Fazlasını Ödememe Hakkı

### **3. VERGİ İNCELEMESİ VE SONRASINDA KESİLECEK CEZALARA KARŞI MÜKELLEFLERİN HAKLARI**

Bu bölümde vergi incelemesi süreci ve sonrasında tarh edilecek vergi, kesilecek cezalara karşı mükelleflerin haklarını incelenmiş, vergi ihtilaflarının çözümünde ve dava sonuçlarına karşı mükelleflerin haklarına değinilmiştir.

#### **3.1. VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI**

Vergi hukuku ila alakalı yasalar, hemen, hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirir ve etkiler konumdadır. Vergi hukuku yasalarının uygulanması da hak ve özgürlükler üzerinde önemli etkiye sahiptir. Bu sebeple vergi yasalarının uygulamaya konulması sırasında mükelleflerin korunması ve mükelleflerin haklarının gözetilmesi önemlidir. Bu durum insan haklarının ön planda olduğu demokratikleşme çabalarının arttığı günümüz dünyasında da daha da önemli hale gelmiştir.

Mükelleflerin hakları da genel haklar manzumesinin vergi hukukuna yansımalarıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin hakları da, genel haklardaki değişim ve gelişim ile birlikte değişmeye ve gelişmeye mecburdur. Vergilendirmede, mükellefler - vergi dairesi ilişkisinde en hassas, en duyarlı nokta, vergi incelemesidir. Bunun sonucu olarak, vergi incelemesi, vergileme zincirinde, hak ve özgürlükleri en fazla etkileyen bir idari işlemdir.

Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemesi 5 yıllık tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar, önceden haber verilmeksizin her zaman yapılabilir.

İncelemeye sevk için birçok neden vardır. İhbar, şikâyet, sektörel çalışmalar, iade talepleri Ba Bs formlarındaki uyumsuzluklar, naylon fatura düzenleyenlerden mal almış olmak bu sebeplerden sadece bazıları. Vergi incelemesi mükellefler ile Gelir İdaresi arasındaki ilişkinin en hassas olduğu bir dönem. Vergi Usul Kanunu'nda vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtiliyor. Buna göre inceleme, mükelleflerin ödediği

verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter ve dışsal diğer araştırmalardan elde edilecek bulgularla kontrol edilmesidir (Yavuz,A, 2011).

İnceleme süreci mükellefler için gerçekten sıkıntılı ve zahmetlidir. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesini de gerektirebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.

Aşağıda vergi incelemesi sürecinde mükelleflerin vergi kanunlarında belirtilen başlıca hakları kısaca özetlenmektedir.

### **3.1.1. Vergi İncelenmesine Alınmanın Hukuki Dayanağının İstenmesi Hakkı**

Vergi mükelleflerinin, kendilerinden her türlü belge ve bilgi isteyen vergi inceleme elemanlarının inceleme ile ilgili olarak kendilerine yazdıkları resmi yazıda hangi nedenle defter ve belgelerin inceleme amaçlı istendiğinin yer alıp almadığını araştırmaları gerekir. Ayrıca, vergi inceleme elemanının kendilerinden vergi incelemesi yapmakla görevlendirildiğine ilişkin Bakanlık veya Başkanlık yazısının olup olmadığına dikkat etmeleri gerekir. İnceleme elemanının hukuki dayanaktan yoksun ve kişisel beyanları niteliğindeki inceleme raporlarıyla yapılan tarh işlemleri, yargı organları tarafından geçersiz sayılmaktadır.

### **3.1.2. Vergi İncelemesinin Konusunun Bildirilmesini İsteme Hakkı**

Vergi incelemesine alınmış olan mükellef incelemenin konusunun kendisine bildirilmesini isteme hakkına sahiptir. Bu istek incelemeye başlamadan yerine getirilmelidir. Bu hem VUK' nun 140/1 hükmü gereği, hem de Bilgi alma hakkı' nın bir sonucudur.

Aksi davranış, yani inceleme ile ilgili herhangi bir bilgi vermemek, mükellefi tedirgin edecek, huzurunu kaçıracaktır. Ayrıca, İdarenin şeffaflığı ilkesine aykırı olan bu davranış, idarenin işleyişini de bozacaktır (Baykara,B, 2007).

### **3.1.3. İncelemenin Kendi İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı**

Özellikle defter, belge yoğunluğu olmayan mükelleflerin incelemeleri genelde idarede yapılmakta fakat VUK' un 139. maddesi, vergi incelemesinin esas itibariyle iş yerinde yapılacağını düzenlemiştir. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi mecburi sebeplerin varlığı veya mükellef tarafından talep edilmesi halinde incelemenin ilgili elemanın dairesinde yapılması mükellef talebi ile gerçekleşmelidir. Bu hakkın kullanılabilmesi için daha işin başında, işe başlama tutanağı düzenlenirken bu hususun belirlenmesi gerekir.

### **3.1.4. İnceleme Tutanaklarına Kendi Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı**

VUK' nun 141. maddesi uyarınca, incelemenin aşamaları tutanaklarla tespit edilir ve ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir” denmektedir.. Tutanak, sadece ve sadece tespit edilmesi gerek hususların yansız, tartışmasız, yalın, açık, yorumsuz fotoğrafının çekilmesinden ibarettir. Tutanaklarda tespiti yapılan hususlara yönelik olarak mükelleflerin karşı görüş ve savları olduğu takdirde bunlar da olduğu gibi tutanağa konulur. Bu konuda uygulamada inceleme elemanları genel anlamda mükelleflere sıkıntı çıkarmaktadır. Oysa tutanak iki taraflı bir işlemdir. Her iki tarafın da tespitlerinin ya da tespit karşısında mükellefin görüşlerinin tutanakta yer alması hukukun gereğidir (Erol,A, 2011).

Danıştay'a göre de; “yeterli bir vergi incelemesinin yapılmış olduğundan söz edebilmek için, vergileme ile ilgili olaylarla hesap durumlarının ve bu arada ilgililerin tutanağa geçirilen itiraz veya mülahazalarının inandırıcı biçimde araştırılması, eleştirilecek hususlarla ilgili saptamaların sağlıklı yapılması ve saptanan hususların isabetli bir biçimde değerlendirilmesi gerekmektedir”. Bu bağlamda mükellefler ya da ilgililer haklarında tutulan vergi inceleme tutanaklarına ihtirazi kayıt düşebilmeleri mümkündür. Zira bu tutanak ve raporlar maddi delil niteliğinde kabul edilmektedir. Danıştay'ın verdiği kararlar da durum bunu göstermektedir. Ancak vergi inceleme raporlarının aksinin ispatlanması da mümkün olup bunun yapılması halinde vergi incelemesine dayalı tarhiyat vergi yargı organınca kaldırılır (Biyar, Ö, 2006).



### **3.1.5. Tutanağı İmzalamama Hakkı**

VUK 141. maddesinin 2. fıkrası, tutanakların imzalanamayabileceğini ifade etmektedir. Ancak, tutanağı imzalamaktan çekinmenin yaptırımını da VUK 141/2. maddesinde düzenlenmiştir. Bu yaptırım, defterlerin mükellefe verilmemesi, vergi dairesinde saklanmasıdır ve son derece ağır bir yaptırımdır. Çünkü defterler (özellikle ticari defterler) temel haklardan olan mülkiyet hakkı ile çok yakından ilgilidir. Defterlerin verilmemesi, bu hakkı ihlal eder. Bu nedenle hem mülkiyet hakkını, hem de tutanağı imzalamama hakkını korumak gerekir. Bunun için yapılacak düzenlemede, olay ve ifade tutanaklarının ayrı tutulması, bunların imzalanmamasının defterlerin geri verilmemesi nedeni olmaktan çıkarılması gerekir. Esasen, tutanağı imzalamaktan çekinmenin nedeni istenilen itiraz ve mülhazaların konulmasının inceleme elemanı tarafından reddedilmesidir. İtirazlar da defterde kayıtlı durumlara değil, büyük bir çoğunlukla olay ve ifadelerdir. Tutanaklar arasında ayırım yapıldığında, imzadan çekinme hadisesine pek rastlanmayacaktır. Ancak bu durumda dahi, itirazların değil ama mülhazaların tutanağa alınması Kanununun 141/1. maddesi gereğidir. Örneğin tutanakta “defterde 15 no’lu yevmiye ile şu makineden %40 amortisman ayrılmıştır” şeklinde bir madde bulunursa (belli ki bu konu eleştirilecektir) mükellef de bu oranın VUK’ na göre değil özel bir kanuna göre hakkı olduğu yönünde bir mülhazayı tutanağa aldırabilirdir. Böyle bir mülhazanın tutanağa alınmasının herkes için faydalı olacağı izahı gerektirmeyecek derecede açıktır (Alpaslan,M, 2012).

### **3.1.6. Defter ve Belgelerin Usulüne Uygun Olarak İstenmesini Talep Hakkı**

VUK’ nu 14. maddesi uyarınca isteyecekleri her türlü bilgi ve belgeyi yazılı olarak istemeleri ve bunun için de mükellefe gerek defter ve belge isteminde ve gerekse bilgi isteminde en az süre 15 gün süre tanınmalıdır. Diğer taraftan mükellefinde VUK’ nu 17 maddeye göre gerekçelerini açık olarak ortaya koymak suretiyle ek süre isteminde bulunma hakkı vardır. VUK’ nu 13-15 maddelerine göre zorunlu durumlar halinde bu durumlar ortadan kalkana kadar ve VUK’ nu 12 maddeye göre de ölüm halinde ise mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesi için süreler 3 ay uzar. Defter ve belgeler ibraz edildiğinde de bunun bir tutanakla yazılı olarak tespit edilmesi gerekir.

### 3.1.7. Vergi İncelemesinin Bittiğine İlişkin Resmi Bir Yazıyı İsteme Hakkı

Vergi İncelemesi sonucunda, vergi salma ve ceza kesme durumları oluşmuş ise, bu durumla alakalı inceleme raporu yazılmaktadır ve bu rapor da VUK 35 ve 366. maddesi gereği ihbarnamenin ekinde mükellefe tebliğ edilmektedir. Ancak herhangi bir hususa rastlanmadığında, inceleme yapıldığına dair herhangi bir belge verilmemektedir. İşte bu noktada inceleme yapıldığına dair incelemeye başlama tutanağı'nda düzenlenmemiş ise, inceleme yapıldığı ile ilgili hiçbir belge bulunmamakta idi.

Fakat son düzenlemeler ile vergi incelemesi bittiğinde, bunun yapıldığını gösteren bir resmi yazı mükellefe verilir (VUK md. 140/4) şeklindeki bu durum sonlandırılarak, buna ek olarak da inceleme yapanlar; vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa, bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.(VUK md. 140/5) Şeklinde bu raporun düzenlenmesinde uyulacak esaslar güvence altına alınmıştır. Bu düzenlemeler ile mükellef hakkını ihlal eden bir durum ortadan kalkmış, ayrıca idarenin sağlıklı işleyişi ile ilgili önemli sorunları giderecek bir hal almıştır.

Mükelleflerin yukarıda açıklamalar ile verilen haklara ilaveten aşağıda belirtilen hakları da bulunmaktadır.

- İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı
- İnceleme Nedeniyle Alınan Defter Ve Belgelerden Yararlanma Hakkı
- Tutanak Tutulması Sırasında Yasal Haklarının Anımsatılmasını İsteme Hakkı
- Resmi Çalışma Saatleri Dışında Vergi İncelemesi Yapılmamasını İsteme Hakkı
- Vergi İncelemesinin İşyeri Etkinliklerini Aksatmamasını İsteme Hakkı
- Tutanakların Bir Örneğini İsteme Hakkı
- Tutanakları İmzaladıktan Sonra El Konulan Defter ve Belgeleri İsteme Hakkı
- Vergi İnceleme Raporlarının Hukuka Uygun Yolla Tebliğini İsteme Hakkı

- Doğru Vergi Miktarının Bulunmasını İsteme Hakkı
- İnceleme Sırasında Meslek Mensubunu (Ymm, Smmm, Sm) Yanında Bulundurmayı İsteme Hakkı
- İnceleme Sırasında Ve Sonrasında Vergi Mahremiyetini İsteme Hakkı
- Kendisine, Kurumuna Ve Kurum Çalışanlarına Özenli Davranılmasını İsteme Hakkı

### **3.2. ARAMALI VERGİ İNCELEMELERİNDE MÜKELLEF HAKLARI**

İhbar veya yapılan incelemeler dolayısı ile bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için;

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

Aramaya başlamadan önce, arama kararının mükellefe veya vekillerine bir örneğinin verilmesi ilgili kararına karşı hukuk yollarına başvurusu için gereklidir ve aramaya başlama tutanağında da bu hususa yer verilmesi gerekir. Mükelleflerin kamuoyu nezdinde maddi ve manevi zararlara maruz kalmalarını engellemek üzere; ihbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

Aramalı inceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir. Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde,

arama nedenine dair bilgilerin bulunduğu defter veya vesikalar vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. Aramalı inceleme geçiren ilgili kişiler inceleme tutanaklarına diledikleri itiraz ve açıklamaları kaydedebilirler. Aramalı inceleme geçiren ilgili kişiler bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır.

Aramalı vergi incelemelerinde mükellef hakları aşağıdaki gibidir

- Arama Kararının Bir Örneğini İsteme Hakkı
- El Konulan Defter ve Belgelerin Ayrıntılı Tespitini ve Bilgisayarın Hard Disklerinin Yedeklemesinin Kurallara Uygun Yapılmasını İsteme Hakkı
- Arama Yoluyla El Konulan Defter ve Belgelerin Ayrıştırmasının Kendi Gözetimi ve Katılımı Altında Yapılmasını İsteme Hakkı
- Arama El Konulan Belgelerden Vergi ile İlgili Olmayanlarını İsteme Hakkı
- Arama ile El Konulan Defter, Belge ve Bilgisayarların İyi Korunmasını İsteme
- Vergi İncelemesinin Öncelikle Bitirilmesini İsteme Hakkı; haklı gerekçelerin olmadığı durumlarda en fazla 3 ay
- Mükellefin El Konulan Defter, Belge ve Kayıtlardan Yararlanma Hakkı
- Kayıtların İşlenmesi İçin Ek Süre İsteme Hakkı
- İhbarın Doğru Çıkmaması Sonucunda Muhbirin Adını İsteme hakkı
- İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alma Hakkı
- Şahsiyetine Saygı Ve Nezaketle Muamele Görme Hakkı.

### **3.3. DİĞER DÜZENLEMELERDEN VE HUKUKUN GENEL İLKELERİNDEN DOĞAN HAKLAR**

Genel hukuk kurallarından ve diğer düzenlemelerden doğan haklar, aşağıda kısaca incelenmiştir.

#### **3.3.1. İnceleme İsteme ve Tam İnceleme İsteme Hakkı**

Bu hakkın tanınması, denetim elemanlarının mükellefin defterlerini alıp her yönüyle incelemeleri ve buldukları matrah farkları için “kısa” veya “sınırlı” vergi incelemesi raporu yazmaları nedeniyle, zorunlu olmaktadır. Gerçi VUK 138.md.ye göre incelemenin yapılmış olması, bu inceleme tam inceleme olsa bile, daha sonraki incelemeyi engellememektedir. Fakat önceki incelemenin tam inceleme olması aynı işlemlerin aynen tekrarı ve uzlaşmanın sonuçları bakımından önemlidir. Bu nedenle mükelleflere en başta incelemenin türü hakkında bilgi verilmesi, eğer sınırlı inceleme yapılacaksa tam inceleme yapma konusunda dilekçe verme hakkı tanınması gerekir (Baykara,B, 2007).

#### **3.3.2. Susma ve Aleyhine Delil Göstermeye Zorlanmama Hakkı**

Anayasa'nın 38/5 maddesi “Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz” şeklindedir. Susma hakkı denen bu hak, Anayasa'nın aynı maddesinin 4. fıkrasında düzenlenen suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılmaz” şeklinde ifade edilen, masumiyet karinesinin tamamlayıcı unsurudur. Masumiyet karinesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak düzenlenmiştir.

Anayasa'da temel haklar arasında düzenlenen “susma hakkı”nın vergi incelemesi sırasında da mevcut olduğu açıktır. Bu vergi incelemesinin mali ve bazı durumlarda adli soruşturma olma (Baykara,B, 2007) niteliğinin bir sonucudur.

### **3.3.3. İncelemenin Makul Sürede Bitirilmesini İsteme Hakkı**

Vergi incelemesi, vergi mükellefi ve vergi idaresi arasındaki ilişkinin en üst ve en hassas noktasını oluşturmaktadır. İncelenen için, bulunan matrah farkının ötesinde, ağır ekonomik kayıp ve zararlara neden olabilmektedir. Bu kayıp ve zararlar doğal olarak inceleme süresine bağlı olarak artmaktadır (Baykara,B, 2007).

Fakat yakın zamanda VUK md. 140'a 6009 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen bent ile; 6: İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir şeklinde bir düzenleme ile mükellefler lehine bu eksiklikte giderilmiştir.

OECD ülkelerinde vergi denetimi sırasında uyulması gereken şartlar karşılaştırmalı olarak Tablo 3.1'de verilmiştir (Gerçek,A, 2006).

**Tablo 3.1: OECD Ülkelerinde Vergi Denetimi İle İlgili Şartlar**

Ülke	Denetimin Başlaması ile İlgili İhbar	Denetim Süresinin Sınırlandırılması	Denetim Yapma Saatleri	Son Tarhiyattan Önce Mükellefe Bilgi Verilmesi
ABD	Var, Yazılı veya Sözlü		Uygun Saatler	
Almanya	Var, Yazılı		Yok	İnceleme Raporu
Avustralya	Yok	Yok	Yok	Yok
Avusturya	Var, Yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Belçika	Yok, Son üç yılı aşan denetimler için Var, yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporundaki bazı bilgiler
Danimarka	Yok, (Uygulamada Var)		Yok, (Uygulamada Mesai Saatleri)	Ön İnceleme Raporu
Finlandiya	Var, Yazılı veya Sözlü		Yok, (Uygulamada Mesai Saatleri)	Ön İnceleme Raporu
Fransa	Denetim Programı Verilir	İşyerinde 3 ay	Mesai Saatleri	İhbar Mektubu
Hollanda	Yok, (Uygulamada Var)	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İngiltere	Var, Yazılı		Uygun Saatler	İnceleme Raporu
İrlanda	Var, Yazılı	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İspanya	Var, Yazılı	Var, 12 ay	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İsveç	Var, Yazılı		8.00-19.00 arası	İnceleme Raporu
İsviçre	Var, Yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporu veya Bitiş Tutanağı
İtalya	Yok	İşyerinde 30 gün	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Japonya	Yok, (Uygulamada Sözlü Var)	Yok	Yok, (Genellikle Mesai Saatleri)	Yok, (Uygulamada Sözlü Bilgi verilir)
Kanada	Yok	Yok	Yok	Öneri Mektubu
Kore	Var, 7 gün önceden yazılı ihbar gönderilir		Mesai Saatleri	Var
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 :** Adnan Gerçek, Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun incelenmesi,2006.

### **3.4. VERGİ İNCELEMESİ SONUCU TARH EDİLECEK VERGİLER VE KESİLECEK CEZALAR KARŞISINDA MÜKELLEFİN HAKLARI**

Ceza Kanunu dışındaki kanunlarda düzenlenen suç ve cezalar, esasen genel ceza hukukunu tamamlayıcı niteliktedir. Bu bağlamda bireylerin temel hak ve hürriyetlerini güvence altına almayı amaçlayan “suç ve cezada kanunilik ilkesi” ceza hukukunun yanı sıra, bir kamu hukuku dalı olan vergi ceza hukukunda da geçerlidir.

Vergi hukukunda iki tür vergi cezası vardır bunlar adli ve idari vergi cezaları. Adli vergi suçu adli makamlar kararları sonucu tanımlanan suçtur ve adli cezalarının da kanunilik ilkesine tabi olduğu açıktır. İdari vergi suçunu, “vergi kanunlarındaki görev ve ödevlerin mükellefleri ile mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce vergi cezasını ve idari cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmemesi” olarak tanımlayabiliriz. Gerçekten idari vergi suçunu adli vergi suçundan ayıran cezasıdır. Daha doğrusu cezayı veren organdır. İdari vergi suçunun cezası genellikle para cezası şeklinde olur. Bazen kapatma şeklinde idari cezalar da uygulandığı olmaktadır. Ancak idari cezalarda asıl önemli husus, bu cezanın her zaman idare tarafından kesiliyor veya uygulanıyor olmasıdır.

Cezalı tarh edilen vergi ve ceza ihbarnamesi mükellef eline ulaştıktan sonra mükellefin bir takım hakları oluşmaktadır bu haklar aşağıda incelenmiştir.

#### **3.4.1. Uzlaşma Talebinde Bulunma Hakkı**

Vergi mükelleflerine tarhiyatın yapılması aşamasında dinlenilme imkânının tanınmasıyla hataların tarhiyat öncesi ortaya çıkartılarak doğru işlem yapılması sağlanabilir. Gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma; ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyat konusu vergi ve cezalar hakkında mükellef ile vergi idare arasında, vergi ve/veya cezada belli bir indirim yapılması esasına dayanan, uyuşmazlığın yargı organlarına intikal etmeden, kısa sürede tahsil edilmesi sağlayan bir anlaşma uzlaşmayı ifade etmektedir. Uzlaşma da talep hakkı, mükellefe aittir. Tüzel



kişiler ve küçük kısıtlıların tarhiyata muhatap olmaları halinde uzlaşma talebi kanuni temsilcileri aracılığı ile yapılır.

Uzlaşma, mükellef adına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce vergi idaresi ile görüşerek tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabileceği idari bir çözüm yoludur. Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Bunların yalnızca birinden faydalanılabılır.

#### **3.4.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Nezinde vergi incelenmesine başlanmış mükelleflerimizin adlarına tarhiyat yapılmadan önce, kullanabileceği bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziya-ı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir (gib, 2007).

Tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilebilmesi için öncelikle, vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergiler için söz konusu olabileceği belirtilmiştir. Ayrıca, yönetmeliğin 21.maddesinde özel Kanunlarına göre inceleme yetkisine sahip inceleme elemanlarının düzenlemiş oldukları inceleme raporları, tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılamayacağı ifade edilmiştir. Buradan hareketle Vergi Usul Kanununda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılan inceleme sonuçlarına göre tarh edilecek vergilerin tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girdiği söylenilebilir (Candan, 2001).

Mükellef tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşma talebi nezinde inceleme yapılması durumunda incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde, inceleme elemanına iletilmelidir. İnceleme elemanı, yükümlünün talebi üzerine yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce yükümlüye bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Yükümlünün istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Uzlaşma için, harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma görüşmesinin yapılacağı yer ve tarih muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce tebliğ olunur. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir. Tebliğ işleminde, posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ usulü uygulanır<sup>4</sup>.

Davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilirler. Ancak, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellef uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez. Yapılan incelemeler sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az 15 gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir (Candan, T, 2001).

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile uzlaşma yapılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, VUK.112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde, mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

#### **3.4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma**

Verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yoldur. Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi için, mükellefe vergi ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi beklenir. Uzlaşma talebini vergi ceza ihbarnamesini aldığı tarihten itibaren 30 gün içinde yetkili uzlaşma komisyonuna uzlaşma talepli başvuru yapmalıdır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmalarda yetkili komisyon, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçe merkezindeki komisyondur. İl merkezlerinde uzlaşma komisyonu başkanı defterdar olup dilekçenin defterdarlığa verilmesi gerekir. İlçelerde ise uzlaşma komisyonu başkanı bağımsız vergi dairesi müdürüdür. Belli

---

<sup>4</sup> Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği,03/02/1999 Tarih 23600 sayılı Resmi Gazete

tutarları aşan vergi ve cezalar Gelir İdaresi Başkanlığı'nda oluşturulan merkez. Uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, resen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziya-ı cezaları girmektedir.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda tarh edilen vergi ve kesilen ceza uzlaşma kapsamı dışındadır. Yapılan tarhiyata karşı uzlaşma veya cezalarda indirim talebinde bulunma haklarından sadece birinden yararlanılabilmektedir.

Uzlaşmada tarh edilen vergi ve cezalar uzlaşma komisyonunda pazarlık konusu edilir. Mükellef uzlaşma komisyonu ile anlaşır ise uzlaşma tutanağı düzenlenir ve uzlaşılan tutarlar 1 ay içinde ödenmesi gerekir. Uzlaşılan vergi ve cezanın vadesinde ödenmemesi durumunda A.A.T.U.H.K. hükümleri uyarınca takibat yapılır.

Uzlaşıp tutanak imzalandıktan sonra dava açma hakkı sona erer ve uzlaşılan borç kesinleşir. Uzlaşma ilgili dönem için tekrar vergi incelemesi yapılması ve başka konulardan ek tarhiyat istenilmesini durumunu ortadan kaldırmaz. Bu durumda uzlaşılan verginin matrahı, bulunan ek matrah farkından tenzil edilir.

**Tablo 3.2: 2011 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (Gib, 2012)**

İli	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)
<b>Toplam</b>	62.242	50.994	101.867.808	56.824.269	187.719.305	10.230.311

\*Vergi İncelemelerine dahil olanlar ve diğerleri dahil sonuçlardır.

**Kaynak :** GİB. (2012). Mayıs 17, 2012, <http://www.gib.gov.tr>

**Tablo 3.3: Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (TL)**

	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	37	27	806.732.861	54.634.706	1.116.580.833	270.000
Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	72	58	221.019.117	28.674.409	311.719.905	863.700
Toplam	109	85	1.027.751.978	83.309.115	1.428.300.738	1.133.700

**Kaynak :** GİB. (2012). Mayıs 17, 2012, <http://www.gib.gov.tr>

Maliye Bakanlığı 2011 faaliyet raporunda yayınlanan yukarıdaki tablo incelendiğinde, yüksek tutardaki vergi ve cezalar için vergi mahkemesinde dava açmadan “uzlaşma” yolunu denemenin oldukça faydalı olduğu görülmektedir.

Bununla birlikte, uzlaşma talep edilmiş olması dava açma hakkını geçersiz kılmaz. Uzlaşma görüşmesine katılmaksızın mükellefin süresi içinde dava açma hakkı saklıdır. Uzlaşma görüşmesine katılan mükellef için ise, uzlaşma esnasında komisyonla vergi ceza tutarlarında bir anlaşma sağlanamaz ise uzlaşmaya varılmadığına dair tutanak imzalanır. Bu tutanağın imza tarihinden itibaren dava açma süresi en az 15 gündür. Dava, ihbarnamayı gönderen vergi dairesi müdürlüğü aleyhine, vergi mahkemelerine verilecek dava dilekçesi ile açılır. Dilekçede vergi ve ceza ihbarnamelerinin dayanağı olan vergi inceleme raporunun gerekçelerinin geçersiz olduğu ve/veya usule ilişkin hatalar açıklanır. Vergi mahkemesi nezdinde dava sonuçlandığında Danıştay’da temyiz yoluna gidilebilir (Demir,H, 2012).

### 3.5. VERGİ İHTİLAFLARININ ÇÖZÜMÜ SIRASINDA HAKLAR

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 hâkim olan ilkelere kaynaklanmaktadır. Örneğin delil serbestisi ilkesi, mükellefe kendi iddialarını, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan tanık ifadesi hariç, her türlü delille ispat etme hakkı vermektedir. Re'sen araştırma ilkesi, hakimin kendiliğinden araştırma yapmasını ve delil toplamasını gerekli kılarak (İYUK, md. 20/1), 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 (CMUK, md. 136). Eğer mükellef avukat tutacak durumda olmadığını beyan ederse, adli yardım talebinde bulunabilir ve baro tarafından kendisine bir avukat tayin edilmesini isteyebilir (CMUK, md. 138) (Gerçek,A, 2006).

#### 3.5.1. Yargı Organları Çözümleri

**Vergi Mahkemeleri:** Vergi anlaşmazlıkların Danıştay öncesinde karara bağlandığı merci vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri, bölgenin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur.

**Bölge İdare Mahkemeleri:** Bölge idare mahkemeleri, vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği nihai kararlara karşı, itiraz edildiğinde bunların çözümü ile yetkili yargı organlarıdır.

**Danıştay:** Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay da temyiz edilebilir. Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay da temyiz yoluna başvurulabilir.

**Dinlenme Talebi:** Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarihiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler. Bu işlem için dava sürecinde mükellefler dinlenme talep ederler.

### **3.5.2. Dava Açma Hakkı**

Vergi incelemesi sonucu kendisine yapılan ikmalen, re'sen vergi tarh edilen yükümlünün sahip olduğu haklardan bir tanesi de VUK' un 377/1. maddesi gereğince “dava hakkıdır. Mükellef tarh edilen vergi, kesilen cezayı tamamen veya kısmen yanlış yahut yersiz bulduğunda söz konusu tarihiyatı dava konusu yapma hakları vardır.

İdari işlemin dava konusunu oluşturabilmesi için icrai niteliğe sahip olması gerekir. Bu sebeple inceleme raporları dava konusu edilemezler. Vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılacak vergi/ceza tarhının ihbarname aracılığı ile yükümlü veya ceza sorumlusuna tebliği gerekmektedir. Tebliğ tarihinden itibaren belirli bir zaman sınırı içinde yasal bazı hakların kullanılması söz konusu olduğundan tebliğ, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler hakkında yükümlünün bilgilendirilmesi bakımından zorunludur. Vergi yasalarında zaman sınırı belirlenen sürelerin dolması- bitmesi bazı hakların kullanım imkânını ortadan kaldırmaktadır (Şin,S, 2005). Bu bakımdan tebliğin yasada öngörülen şekilde yapılması zorunludur. Çünkü tebliğ kanuna uygun olmadığında idari işlem geçerlik kazanmaz (Özbalcı,Y, 2003).

Mükellef uzlaşma hakkını kullanmak istemezse kendisine ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açma hakkını kullanabilir. Bu süre hak düşürücü süredir. Bu süre herhangi bir hakkı kullanmadan geçirilir ise vergi/ceza ihbarnamesinde belirtilen miktarın tamamı ödenmek zorundadır.

Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda:

- Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın
- Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin

- Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin
- Tescile bağı vergilerde tescilin yapıldığı
- İdarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlamaktadır.

Dava açma süresi geçtikten sonra dava hakkı düşer. Sürenin hesaplanmasında, dava açıldığı günü izleyen günden itibaren tatil günleri de dâhil otuzuncu günün çalışma saati sonunda biter. Ancak sürenin sonu tatil gününe rastladığında, süre tatil gününü izleyen günün çalışma saatinin bitiminde sona erer. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Ancak VUK vergi hatalarına ait hükümleri saklıdır.

Vergi davasında konu, vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan işlemin iptali, tarhiyatın terkinini, tahsil edilmiş vergilerde iade, haciz, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin kaldırılması ile ilgilidir. Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Gerçek kişi durumundaki mükellefler, davalarını bizzat veya vekil vasıtası ile açarlar. Vekilin avukat olması şarttır. Küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişilerde, dava kanuni temsilcileri tarafından açılır.

Dava açılmasında dikkat edilecek hususlar (Öztürk,S, 2011):

1. Her idari işlem için ayrı dava açılması gerekir. Fakat aralarında maddi ve hukuki bağıllık bulunan ve aynı kişiyi ilgilendiren birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile dava açılabilir.
2. Vergi inceleme raporuna göre, farklı dönemlere ve vergi türlerine ilişkin aynı maddi olay esas alınarak işlem yapılmaktadır. Bu durumda, aynı döneme ait farklı tür vergilere veya aynı tür olup, farklı dönemlere ilişkin vergilerle ilgili davaların ayrı açılması gereklidir.
3. Birden fazla kişinin müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için, davacıların hak ve menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi ve hukuki sebeplerin aynı olması gerekir.

**Tablo 3.4: Vergi Yargısında Dava Açma ve Süreleri**

DAVA KONUSU	DAVA AÇILACAK MAHKEME	DAVA AÇMA SÜRESİ	DAYANAĞI
VERGİ /CEZA İHBARNAMESİ	VERGİ MAHKEMESİ	TEBLİĞDEN İTİBAREN 30 GÜN İÇİNDE	VERGİ ÜSUL KANUNU 2577 SAYILI KANUN İŞLEM YÖNERGESİ
İTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMEYE AİT TAHAKKUK FİŞİ	VERGİ MAHKEMESİ	TAHAKKUK TARİHİNDEN İTİBAREN 30 GÜN İÇİNDE	2577 SAYILI KANUN
ÖDEME EMRİ	VERGİ MAHKEMESİ	TEBLİĞDEN İTİBAREN 7 GÜN İÇİNDE	6183 SAYILI KANUN 2577 SAYILI KANUN İŞLEM YÖNERGESİ
HACİZ VARAKASI	VERGİ MAHKEMESİ	HACİZ TARİHİNDEN İTİBAREN 7 GÜN İÇİNDE	6183 SAYILI KANUN 2577 SAYILI KANUN İŞLEM YÖNERGESİ
İHTİYATİ TAHAKKUKA	VERGİ MAHKEMESİ	İHTİYATİ TAHAKKUK TARİHİNDEN İTİBAREN 7 GÜN İÇİNDE	6183 SAYILI KANUN 2577 SAYILI KANUN İŞLEM YÖNERGESİ
İHTİYATİ HACZE	VERGİ MAHKEMESİ	HACİZ TARİHİNDEN İTİBAREN 7 GÜN İÇİNDE	6183 SAYILI KANUN 2577 SAYILI KANUN İŞLEM YÖNERGESİ
TEMYİZ DAVASI AÇMA	VERGİ MAHKEMESİ	KARARIN TEBLİĞDEN İTİBAREN 30 GÜN İÇİNDE	

**Kaynak:** [http://www.bilgeymm.com/vergi\\_yargisi/index.htm](http://www.bilgeymm.com/vergi_yargisi/index.htm)



### **3.6. DAVA SONUCUNA KARŞI MÜKELLEFLERİN HAKLARI**

Dava sonucuna karşı mükelleflerin hakları aşağıda kısaca incelenmiştir.

#### **3.6.1. Bölge İdare Mahkemesi'ne İtiraz Başvurusu**

Bölge İdare Mahkemesi, vergi mahkemesinin tek hâkimle verdiği kararları itiraz üzerine incelemektedir. Bölge İdare Mahkemesi'ne, vergi mahkemesinin kararının tebliğini izleyen günden itibaren otuz (30) gün içinde başvurulabilir. İtiraz başvurusu, mahkeme kararının yürütülmesini durdurmaz. Bu kararların yürütülmesini durdurabilmek için Bölge İdare Mahkemesinden yürütmenin durdurulması istenilmeli ve mahkeme tarafından da bu istem kabul edilerek karara bağlanmış olması gerekmektedir. Bölge İdare Mahkemesinin aldığı kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz (Gib, 2012).

Bölge idare mahkemesinin itiraz üzerine verdiği kararlara karşı, İYUK'un 54'üncü maddesi uyarınca bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğinden itibaren 15 gün içinde karar düzeltme yoluna başvurulabilir.

#### **3.6.2. Danıştay'a Temyiz Başvurusu**

Vergi yargılamasında, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin kararları ancak bu mahkemelerin bir hukuk kuralını yanlış uygulamaları durumunda temyiz edilebilir. Burada söz konusu edilen hukuk kuralı geniş kapsamlıdır. Yasaları, tüzükleri, yönetmelikleri, sözleşmeleri içine alır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu, temyiz nedenlerini üç başlık altında toplamıştır:

- a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması
- b) Hukuka aykırı karar verilmiş olması
- c) Usul hükümlerine uyulmamış olunması.

Danıştay, vergi mahkemesinin kurul halinde verdiği kararları temyiz yoluyla incelemektedir.

Danıştay'a, vergi mahkemesinin kararını tebliğini takip eden günden itibaren otuz (30) gün içinde başvurulabilir. Temyiz başvurusu, vergi mahkemesi kararının yürütülmesini durdurmaz. Bu kararların yürütülmesini durdurabilmek için Danıştay'dan teminat karşılığı yürütmenin durdurulması istenilmesi ve bu istemin de kabul edilerek karara bağlanmış olması gerekmektedir (Gib, 2012).

Mükelleflerin Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında yargılamanın yenilenmesi istenebilir veyahut yürütmenin durdurulması içinde başvurma hakkı bulunmaktadır.

**Tablo 3.5: Vergi Mahkemelerinin Kurulduğu İller**

Sıra	Kurulduğu İl	Mahkeme Sayısı	Yargı Çevresi
1	Adana	2	Adana, Osmaniye
2	Afyon	1	Afyon
3	Ankara	7	Ankara
4	Antalya	1	Burdur, Isparta
5	Aydın	1	Muğla
6	Balıkesir	1	Balıkesir
7	Bolu	1	Bolu
8	Bursa	2	Çanakkale, Yalova
9	Çorum	1	Çorum
10	Denizli	1	Denizli
11	Diyarbakır	1	Mardin, Siirt, Batman, Şırnak
12	Edirne	1	Kırklareli
13	Elazığ	1	Elazığ
14	Erzurum	1	Ağrı, Artvin, Kars, Iğdır
15	Eskişehir	2	Bilecik, Kütahya
16	Gaziantep	1	Adıyaman, Kahramanmaraş, Urfa, Kilis
17	Hatay	2	Hatay
18	İçel	2	İçel
19	İstanbul	9	İstanbul
20	İzmir	5	İzmir
21	Kayseri	1	Nevşehir, Yozgat
22	Kocaeli	2	Kocaeli
23	Konya	1	Konya
24	Malatya	1	Malatya
25	Manisa	1	Uşak
26	Ordu	1	Ordu
27	Sakarya	1	Sakarya, Düzce
28	Samsun	1	Amasya, Sinop
29	Sivas	1	Erzincan, Tokat
30	Tekirdağ	1	Tekirdağ
31	Trabzon	1	Gümüşhane, Rize, Bayburt
32	Van	1	Bitlis, Hakkâri, Muş
33	Zonguldak	1	Çankırı, Kastamonu, Bartın, Karabük
34	Kırıkkale	1	Kırşehir

**Kaynak:** <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf>

### 3.6.3. Cezada İndirim Talep Etme Hakkı

Mükellefin, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden tebellüğ ettiği vergi ve ceza ihbarnamesine karşı kullanabileceği diğer bir hak ise cezalarda indirimdir. Bu hak Vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile idareden talep edilir. Cezalarda indirim talebi, adından da anlaşılacağı üzere, ödenecek vergi tutarını değiştirmez Cezalarda indirim müessesesi vergi aslına bağlı cezalarda uygulama alanı bulamamıştır (Demir,H, 2012).

Vergi Usul Kanunu 'nun 376. maddesine göre, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve vergi farkına ait; vergi ziyai cezalarında 1/2'si, müteakiben kesilen cezalarda 1/3'ü, Usulsüzlük ve Özel usulsüzlük cezalarında ise 1/3'ü mükellefin talep etmesi halinde indirilmektedir. Ceza indirimi konusunu VUK'nun 376. maddesinin 1. bendinde açıkça ortaya konulduğu gibi "İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını için mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini düzenlemektedir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Basit bir örnek ile konuyu açıklayalım;

Mükellef (A) adına 200.000-TL vergi ve ayrıca da 400.000-TL vergi ziyai cezası tarh ve tebliğ edildiği varsayıldığında indirim mekanizması aşağıdaki şekilde işleyecektir. Mükellefe tebliğ edilen ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde VUK' nun 376. madde hükmü çerçevesinde ceza indirimi talep edildiği varsayılmıştır. Bu durumda mükellefin talebine uygun olarak ilgili idare vergi aslını aynen kabul ederek, vergi ziyai cezasını ise 400.000-TL'den 200.000-TL'ye indirmiştir. Burada vergi aslı aynen 200.000-TL, ceza ise 200.000-TL olarak toplam 400.000-TL ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 60 gün içerisinde alacaklı vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

Kanun koyucunun buradaki maksadı kamu alacağının zaman kaybetmeden tahsilini sağlamak bunu yaparken de hata yapmış olan mükellefin de altından kalkamayacağı bir ekonomik yaptırımdan kurtarmaktadır fakat daha avantajlı olduğu için uzlaşma müessesesi genellikle cezalarda indirim talebine tercih edilmektedir.

## **4. YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNUN MÜKELLEFLERE GETİRDİĞİ HAKLAR**

Yeni Türk Ticaret Kanunu 13.01.2011 tarihinde 6102 sayılı olarak TBMM’de kabul edilmiş ve bu kanun 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı resmi gazetede yayımlanmış olup genel ilkeleri itibariyle 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanununu da tacir ve sermaye şirketi olarak mükelleflere bir takım haklar sağlamıştır. Bu haklar, ülkemizde çoğunlukta olmalarından dolayı Anonim ve Limited şirketlere tanınan haklar olarak aşağıda özetlenmiştir

### **4.1. ORTAK HAKLAR**

Şahsi mükellefiyeti olan gerçek kişi tacirler ile ticaret şirketlerine getirilen ortak haklara kısaca aşağıdaki bölümde anlatılmaktadır.

#### **4.1.1. Ticaret Unvanları (Md 39)**

Kanunla ticaret unvanları konusunda bazı iyileştirmeler yapılmış, mevcut kanunda koruma kapsamında olmayan gerçek kişi tacirlerin ticari unvanları Türkiye çapında koruma altına alınmıştır.

Kanunla getirilen yeni hükme göre, ticaret unvanı başkası tarafından kullanılan hak sahibi, mahkemedен bu durumun tespitini, men’ ini, haksız kullanılan ticaret unvanı tescil edilmişse kanuna uygun bir şekilde değiştirilmesi veya silinmesini, haksız kullanma sonucu oluşan zararlarının karşılanmasını, gerekirse maddi/manevi zararının karşılanmasını isteyebilecektir.

#### **4.1.2. Haksız Rekabet (Md 54)**

Mevcut kanundaki haksız rekabet hükümlerinde iyileştirmeler yapılmış ve “haksız rekabet” kavramı yenilenmiştir. Rakipler arasındaki veya tedarik edenler ile müşteriler arasındaki ilişkileri veya tedarik edenler ile müşteriler arasındaki ilişkileri etkileyen aldatici veya diğer şekillerdeki dürüstlük kurallarına aykırı davranışlar veya ticari uygulamalar haksız ve hukuka aykırı sayılmıştır.

Bu anlayışla, müşteriye malın değeri veya özellikleri konusunda yanıltma, yanıltıcı reklamlarla aldatma, satış teknikleri ile karar verme özgürlüğünü kısıtlama, taksitli satış gibi cazip yöntemlerle kararlarını etkileme gibi davranışların haksız rekabet sayılacağı yönünde hükümler getirilmiştir.

#### **4.1.3. Elektronik Ortam (Md 64- Md 1527)**

- Yeni Türk Ticaret Kanunu elektronik yazışmaların da ticari anlaşmazlıklar durumunda, kanıt olarak ileri sürülmesine imkân vermektedir.
- Yeni Türk Ticaret Kanununda elektronik ortamda ve dosyalama suretiyle defter tutma serbestliği de getirilmiştir. (md.64)
- Yeni Türk Ticaret Kanunu elektronik ortamda toplantı yapabilme imkanı tanınmıştır. (md 1527)

#### **4.1.4. Ayni Sermaye Olabilecek Değerler (Md 342-Md 581)**

- Yeni kanunla, devredilebilir elektronik ortamlar, alanlar, adlar ve işaretlendiği gibi değerlerin sermaye olarak konulabileceği hükme bağlanmıştır.
- Ayrıca sermaye olarak getirilen gayrimenkul ve fikri hakların sicil kayıtlarıyla ilgili olarak getirilen hükümle gayrimenkullerin tapuya şerh verildiği, fikri mülkiyet hakları ile diğer değerlerin varsa özel sicillerine kaydedildikleri ve taşınırın güvenilir bir kişiye tevdi edildikleri takdirde ayni sermaye kabul olunacağı hüküm altına alınmıştır.

## **4.2. ANONİM ŞİRKETLERE TANINAN ÖZEL HAKLAR**

Yeni Türk Ticaret Kanununda anonim şirketlere de ilk defa işleyişinde kolaylık ve şeffaflık adına bir takım yeni haklar getirilmiştir.

### **4.2.1. Kuruluş İle İlgili Yeni Düzenlemeler**

- Tek kişilik anonim şirket kurulmasına imkân tanınmıştır.(md.338)
- Halka açık olmayan şirketlere de kayıtlı sermaye sistemi uygulama olanağı tanınmıştır. (md 332)

## 4.2.2. Şirketin Organları İle İlgili Yeni Düzenlemeler

### Yönetim Kurulu

- Tek üyeli yönetim kurulu oluşturulabilecektir. (md 359)
- Tüzel kişilerde yönetim kurulu üyesi olabilecektir. (md 359)
- Yönetim kurulu üyeliği için pay sahipliği şartı aranmayacaktır(md 359)
- Elden dolaştırma sureti ile karar alınması mümkündür. (md 390)
- Yönetim kurul'unda toplantı yetersayı hafifletildi. 4 kişi ile toplanılabilecek. (md 390)
- Yönetim kurulu, tüm yönetim yetkilerini, bazı yönetim kurulu üyelerine veya yönetim kurulu üyesi olmayan bir icra kuruluna (veya tek bir murahhas müdüre) devredebilir. (md 367)

### Genel Kurul

Genel kurulun, süresi dolmuş olsa bile yönetim kurulu tarafından toplantıya çağrılabilmesine ve hatta belirli koşullar dâhilinde mahkemedен izin almak kaydı ile tek bir pay sahibi tarafından bile toplantıya çağrılabilmesine imkan tanınmıştır.(410.m)

## 4.2.3. Paylar İle İlgili Yeni Düzenlemeler

- Nama yazılı pay senetlerinin bastırılmasına olanak sağlanmıştır, talep olmaksızın senet çıkarma zorunluluğu bulunmamaktadır.(md 486)
- Aynı sermaye karşılığı payların iki yıllık devri yasağı kaldırılmıştır.

## 4.3. LİMİTED ŞİRKETLERE TANINAN ÖZEL HAKLAR

Yeni Türk Ticaret Kanununda anonim şirketler yanında limited şirketlerine de ilk defa işleyişinde kolaylık ve şeffaflık adına bir takım yeni haklar getirilmiştir.

### 4.3.1. Kuruluş İle İlgili Yeni Düzenlemeler

- Tek kişilik limited şirket kurulmasına imkân tanınmıştır.(md 503)
- Şirket sözleşmesinde intifa senetlerinin çıkarılması öngörülebilir.(md 584)



#### **4.3.2. Şirketin Organları İle İlgili Yeni Düzenlemeler**

- Tek ortaklı limited şirketlerde, ortak genel kurulun tüm yetkilerine sahip olarak tanımlanmıştır. (md 616)

#### **4.3.3. Paylar İle İlgili Yeni Düzenlemeler**

- Aynı sermaye karşılığı payların üç yıllık devri yasağı yeni TTK ile kaldırılmıştır.
- Esas sermaye payı üzerinde intifa hakkı kurulması imkânı tanınmıştır. (md 600)

#### **4.4. BİRLEŞME, BÖLÜNME VE TÜR DEĞİŞTİRME İLE İLGİLİ YENİ DÜZENLEMELER**

Mevcut kanuna göre, birleşme ancak aynı neviden olan şirketler arasında mümkündür. Birleşme bakımından kolektif ile komandit şirketler, anonim ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler aynı neviden sayılıyordu.

Yeni Kanuna göre sermaye şirketleri; sermaye şirketleriyle, kooperatiflerle ve devralan şirket olmaları şartıyla kolektif ve komandit şirketlerle birleşebileceklerdir. Şirket bölünmeleri Ticaret Kanununda ilk defa düzenlenmiştir.

##### **4.4.1. Kolektif ve Komandit Şirketlerin Tür Değişikliklerine İlişkin Özel Düzenleme (Md 182)**

Bir kolektif şirket bir komandit şirkete;

- a) Kolektif şirkete bir komanditerin girmesi,
- b) Bir ortağın komanditer olması, hâlinde dönüşebilir.

Bir komandit şirket kolektif şirkete;

- a) Tüm komanditerlerin şirketten çıkması,
- b) Tüm komanditerlerin komandite olması, suretiyle dönüşebilir.

**Tablo.4.1 Ticaret Şirketleri Birleşme – Bölünme - Tür değiştirme (TTK Md 136-158)**

**Birleşme**

<b>Devralan şirket</b>	<b>Devrolunan şirket</b>
Sermaye şirketi	Sermaye Şirketi, Şahıs Şirketi,Kooperatifler
Şahıs şirketi	Şahıs Şirketi
Kooperatifler	Sermaye Şirketi, Şahıs Şirketi,Kooperatifler

**Tür Değişirme**

<b>Mevcut Şirket</b>	<b>Tür Değiştirmiş Hali</b>
Sermaye Şirketi	Sermaye Şirketi, Kooperatif
Kollektif	Sermaye Şirketi, Kooperatif, Komandit
Komandit	Sermaye Şirketi, Kooperatif, Komandit
Kooperatifler	Sermaye Şirketi

**Bölünme**

<b>Tam Bölünme</b>	<b>Kısmi Bölünme</b>
<b>( Bölünen şirket sona erer )</b>	
Sermaye Şirketi	Sermaye Şirketi, Kooperatifler
Kooperatifler	Sermaye Şirketi, Kooperatifler

**Tablo 4.2 Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Eski Türk Ticaret Kanunu Mükellef Hakları Karşılaştırması**

YENİ TTK	ESKİ TTK
Ticaret Unvanları (Md 39)	Karşılığı yok
Haksız Rekabet (Md 54)	Karşılığı yok
Elektronik Ortam (Md 64- Md 1527)	Karşılığı yok
Ayni Sermaye Olabilecek Değerler (Md 342- Md 581)	Karşılığı yok
Tek kişilik anonim şirket kurulmasına imkân tanınmıştır.(md.338)	Karşılığı yok
Halka açık olmayan şirketlere de kayıtlı sermaye sistemi uygulama olanağı tanınmıştır. (md 332)	Karşılığı yok
Tek üyeli yönetim kurulu oluşturulabilecektir. (md 359)	Karşılığı yok
Tüzel kişilerde yönetim kurulu üyesi olabilecektir. (md 359)	Karşılığı yok
Yönetim kurulu üyeliği için pay sahipliği şartı aranmayacaktır(md 359)	Karşılığı yok
Elden dolaştırma sureti ile karar alınması mümkündür. (md 390)	Karşılığı yok
Yönetim kurul'unda toplantı yetersayısı hafifletildi. 4'kişi ile toplanılabilecek. (md 390)	Yarisından bir fazlası
Yönetim kurulu, tüm yönetim yetkilerini, bazı yönetim kurulu üyelerine veya yönetim kurulu üyesi olmayan bir icra kuruluna (veya tek bir murahhas müdüre) devredebilir. (md 367)	İdare meclisi azası olan murahhaslara
Nama yazılı pay senetlerinin bastırılmasına olanak sağlanmıştır, talep olmaksızın senet çıkarma zorunluluğu bulunmamaktadır.(md 486)	Karşılığı yok
Ayni sermaye karşılığı payların devri yasağı kaldırılmıştır.	Anonim şirketlerde iki, Limited şirketlerde ise üç yıllık devredilememe yasağı
Tek kişilik limited şirket kurulmasına imkân tanınmıştır.(md 503)	En az 2 kişi
Şirket sözleşmesinde intifa senetlerinin çıkarılması öngörülebilir.(md 584)	Karşılığı yok
Tek ortaklı limited şirketlerde, ortak genel kurulun tüm yetkilerine sahip olarak tanımlanmıştır. (md 616)	Karşılığı yok
Esas sermaye payı üzerinde intifa hakkı kurulması imkânı tanınmıştır. (md 600)	Karşılığı yok

Yeni türk ticaret kanununa dair tablo incelendiğinde mükelleflerin aleyhine yapılan değişiklikler fazla olmayıp genellikle yeni uygulamalar kanuna yazılmıştır.

**Tablo 4.3 GİB Mükellef Hakları Bildirgesi**

<ul style="list-style-type: none"><li>• Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Şikayetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.</li></ul>

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476>

**Tablo 4.4 Evrensel Mükellef Hakları**

<b>1. Eşitlik</b>
<b>2. Adalet</b>
<b>3. Yansızlık</b>
<b>4. Nesnellik</b>
<b>5. Gizlilik</b>
<b>6. Uygulamada Aynılık</b>
<b>7. Haksız Rekabete Yol Açmamak</b>
<b>8. Karışimsızlık</b>
<b>9. Her Konuda Özen</b>
<b>10. Hesap Sorma</b>
<b>11. Bilgi Alma</b>
<b>12. Eleştiri</b>
<b>13. Görüşünün Alınmasını İsteme</b>

Kaynak: <http://www.vmhk.org.tr/?p=1928>

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bildirgesi ve evrensel mükellef hakları bildirgesi karşılaştırıldığında ülkemizde mükelleflere tanınan haklar evrensel haklarla örtüşmektedir.

## 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İncelediğimiz mükellef hakları konusu, bir insan olarak mükellefin doğuşundan başlayan ve insan olmaktan ileri gelen ve yaşadığı ülke ve dünya üzerinde çeşitli kanunlarla koruma altına alınmaya çalışılmış ve çalışmaları her türlü otoriteye karşın eksikte olsa sürmekte olan bir olgudur.

Mükellef haklarının gelişim süreci incelendiğinde, devlet ve mükellef kavramının tarihsel süreç içerisindeki değişimlerinin etkili olduğu görülür. Devletin egemenlik anlayışındaki değişim süreci mükellef haklarının ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Demokratik, çağdaş devletlerin ortaya çıkması sürecinde verginin alınma gerekçelerini değiştirerek, kamusal hizmet temelli bilimsel düşüncelere dayanmaya başlamıştır

Mükellef haklarının, devlet ile mükellef arasındaki vergilendirme ilişkisinden doğan bir kavram olarak gün geçtikçe önem kazanması, büyük gelişim göstermesi ve mükellef odaklı yaklaşımın doğmasına başlıca sebep olarak, mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması, vergi sistemlerinin karmaşık hale gelmesi, teknolojik ve uluslararası alanda meydana gelen gelişmeler, gösterilebilir.

Mükellef haklarının kaynaklarını incelediğimizde ise, uluslararası anlaşmalar, Anayasa veya kanunlarla yapılan temel düzenlemeler ve Mükellef Hakları Bildirgeleri veya imtiyazları şeklindeki idari düzenlemeler şeklinde olduğu görülmektedir.

Dünyada mükelleflerin haklarını tesis ettirmek ve bunların geliştirilmesini sağlamak amacıyla, mükellef birlikleri kurulmuştur. Üye ülkelerin Mükellef Bilinci'ni arttırmak ve vergi gönüllüğünü yerleştirmek için bir vatandaş olarak mükellef lehine çalışan uluslar arası bir kuruluştur ve henüz bu birliğe ülkemiz üye değildir.

Dünyada 1990'lı yıllardan itibaren, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları esas itibarıyla “mükellef odaklı” bir yaklaşımın benimsenmesine bağlı olmuştur. Vergi idareleri klasik “vergi türüne göre” organizasyon yapılarını terk ederek “fonksiyonel” ve “mükellef odaklı” organizasyon yapılarına yönelmişlerdir.

Ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yürüttüğü kalite çalışmaları ve 2006 yılında ilan edilen "Mükellef Hakları Bildirgesi" ve yeni yapılanma içerisinde 2005 yılında kurulan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı da ülkemiz açısından yurtdışı trendlerin paralelinde gelişmelerin olduğunun en açık göstergesidir.

Yeniden yapılanan Türk Gelir İdaresi, vergileme işlemlerine ve mükelleflerine gösterdiği mükellef odaklı yaklaşımın doğal bir sonucu olarak, Şubat 2006'da "Mükellef Hakları Bildirgesini yayımlamıştır. Fakat bu yayınlanan bildirgelerin bir hukuk belgesi olamaması nedeniyle, bağlayıcı ve zorlayıcı hiç bir hak ihdas etmemektedir ve bir anlam taşımamaktadır.

21.yüzyıl modern dünyasında gelişim, devlet odaklı mükellefin korunmasından, mükellef odaklı, mükellefin hakları yönünde gerçekleşmektedir. Türkiye'de mükellef haklarının büyük bir kısmı anayasal normlarda ve vergi kanunlarında düzenlenmiş olmasına rağmen, halen uygulamada birtakım eksiklikler ve yanlışlıklar yaşanmaktadır.

Yine 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda da tacirlerin tanımlanması sebebiyle, vergi mükelleflerine yeni haklar ihdas edilmiş, onların ticari hayatlarını daha güvenli, daha pürüzsüz ve daha gerçekçi bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olacak yenilikler getirilmiştir.

Bu tez çalışması sonucunda, "mükellef hakları" konusunda ülkemizin gelişmesi açısından yapılması gerekenler konusundaki öneriler şöylece sıralanmıştır.

- Mükellef hakları, vergi kanunda ayrı bir bölüm olarak yazılmalıdır.
- Mükellef hakları, ilgili Bakanlık tarafından bildirge veya imtiyaz şeklinde yayınlanmalıdır.
- Bu bildirge veya imtiyaz hazırlanırken, yasal düzenlemeler yanında mükelleflerin idareye olan güvenini artırıcı düzenlemeler ve vergi idarelerin ödev ve yükümlülükleri de ayrıca belirtilmelidir.
- Fonksiyonel ve mükellef odaklı bir yapılanmaya uygun olarak oluşturulan birimlerin görev tanımları yapılmalı ve duyurulmalıdır.

- Vergi idaresi personeli, mükellef hakları konusunda iyi bir şekilde eğitilmelidir.
- Mükellefin avukatı, idaresi veya kamu denetçisi müessesesi ülkemizde de yerleştirilmelidir. Ülkemizde de Mükellef Birlikleri kurulmalı ve bunların Dünya Mükellefler Birliğine de üye olması sağlanarak, uluslar arası platformda mükellef haklarının korunmasına yönelik çalışmalara destek verilmelidir.
- Kanun önünde eşitlik ilkesi, kesinlikle uygulanmalıdır.
- Devlet vergi hukukunu kullanarak, mülkiyet hakkını ve sözleşmeleri ihlal etmemelidir.
- Vergi mevzuatından, kanun ve yönetmenliklerden Anayasa ile çelişen hükümler kaldırılmalıdır.
- İnceleme elemanlarına, inceleme sonuçlarının olumlu olması halinde, olumlu rapor yazma zorunluluğu getirilmelidir.
- Haklarında bir başka rapora atıfla hazırlanan raporlarla birlikte, atıf yapılan raporun tebliği de zorunlu kılınmalıdır.
- Mükellef ilişkilerinde mükellef haklarının ön plana çıkarılması ve duyurulması çalışmalarına önem verilmelidir.
- Devlet mükellef hakları konusunda işlemleri sekteye uğratanlarla alakalı keskin ve caydırıcı işlemler yapmalı, mükellef haklarına özenli ve saygılı davranmayan memurlar hakkında gerekli işlemleri yapmalıdır.
- Teknolojik gelişmeler vergi uygulamalarına süratle entegre edilmeli, bu alanda yetişmiş teknik ve idari personeller istihdam edilmeli, vergi mükelleflerine yardımcı olacak uzman kadrolar oluşturulmalıdır.



## KAYNAKLAR

- Acar,F. (2011). Aralık 25, 2011 tarihinde [www.muhasabenet.net](http://www.muhasabenet.net):  
[http://www.muhasabenet.net/makale\\_fatih\\_acar\\_mukellef%20haklari%20ve%20vergi%20d%20bsk%20uygulamalari.html](http://www.muhasabenet.net/makale_fatih_acar_mukellef%20haklari%20ve%20vergi%20d%20bsk%20uygulamalari.html) adresinden alındı
- Akdoğan,A. (2005). *Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genisletilmiş 10. Baskı*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Alpaslan,M. (2012). Ocak 5, 2012 tarihinde [www.vhmk.org](http://www.vhmk.org):  
<http://www.vhmk.org.tr/wp-content/uploads/2012/01/mustafa-alpaslan-vergi-incelemesi-surecinde-mukellef-haklari-ve-puf-noktalari.pdf> adresinden alındı
- Ardıç, O,Ersol,E. (2002). *borçlar hukuku*. ankara: seçkin yayınları.
- Arslan,M. (2000). *Vergi Hukuku*,. bursa: Alfa Kitapevi.
- Baykara,B. (2007). Vergi İncelemesi . *Vergi Dünyası* (313), 14.
- Baykara,B. (2007). Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları. *Vergi Dünyası* (314).
- Bilici, N. (2006). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınlar.
- Bıyan, Ö. (2006). Vergi İnceleme Elemanlarının Takdir Yetkisi ve sınırları. *Mali Pusula* (15), 76.
- Buluoğlu,K. (1982). "*Anayasanın İşlevi ve Temel Kamu Hizmetleri*", *Çağdaş Anayasalarda Ekonomik Sosyal Haklar ve Ödevler Uluslar arası sempozyum*. İSTANBUL: İstanbul iktisadi ticari ilimler akademisi .
- Candan, T. (1995). *vergi suçları ve cezaları*. ankara: maliye ve sigorta yayınları.
- Candan, T. (2001). Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma. *Yaklaşım Dergisi* (334).
- Candan, T. (2001). Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma. (334).
- Çelik, B. (2003). Vergi Usul Kanunu'nda Mükellef Hakları ve Sorunlar.
- Çelik,B. (2000). Vergi Hukukunda Kanuni Sürelerin Uzamasına Neden Olan "Zor Durum"Uygulaması". *Mevzuat Dergisi* (29).
- Çetin, G. (2010). *mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyum*. *Yayınlanmış Tez* . Manisa.
- Demir,H. (2012). Şubat 15, 2012 tarihinde [www.kardemymm.com.tr](http://www.kardemymm.com.tr):  
<http://www.kardemymm.com.tr/?p=89> adresinden alındı
- Devellioğlu, F. (2001). *Osmanlıca türkçe ansiklopedik lugat*. Ankara: Aydın Kitabevi.

- Doğrusöz, B. (2010, 4 29). Mükellefin Eksik Hakları.
- Edizdoğan,N. (1986). *Türkiye 'de vergi suç ve cezaları*. Bursa: Örnek Kitapevi.
- Eğemen, A. (2011). *Devlet Vergi Mükellefine Bankaların Müşterisine Davrandığı Gibi*.
- Eğemen,A. (2006). Ocak 12, 2012 tarihinde malihaber.com:  
[http://www.malihaber.com/modules.php?name=Kose\\_Yazilari&op=printpage&artid=746](http://www.malihaber.com/modules.php?name=Kose_Yazilari&op=printpage&artid=746) adresinden alındı
- Erdağ,N. (2002). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Erol,A. (2011, Mayıs). *Mevzuat Dergisi* .
- Fila, h. *Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi , İstanbul, s.8444*. İstanbul: İnterpress Basın A.Ş.
- Gerçek,A. (2009). Aralık 12, 2011 tarihinde [www.ekonomikpusula.com](http://www.ekonomikpusula.com):  
<http://www.ekonomikpusula.com/adnan-gercek/dogal-afetler-nedeniyle-terkin-imkani> adresinden alındı
- Gerçek, A. (2011). Şubat 20, 2011 tarihinde [www.mukellefhaklariplatformu.com](http://www.mukellefhaklariplatformu.com):  
<http://www.mukellefhaklariplatformu.com/index.php?page=makaledetay&id=4> adresinden alındı
- Gerçek, A. (2011). Aralık 2, 2011 tarihinde [www.bursa-smmmo.org.tr](http://www.bursa-smmmo.org.tr):  
<http://www.bursa-smmmo.org.tr/dergi/82.pdf> adresinden alındı
- Gerçek, A. (2012). Mart 5, 2012 tarihinde [www.ekonomikpusula.com](http://www.ekonomikpusula.com):  
<http://www.ekonomikpusula.com/adnan-gercek/mukelleflere-kolaylik-saglamak> adresinden alındı
- Gerçek, A. (2009). *Mükellef haklarının bir ayağı eksik*. Ekim 21, 2011 tarihinde <http://www.ekonomikpusula.com/adnan-gercek/mukellef-haklarinin-bir-ayagi-eksik> adresinden alındı
- Gerçek,A. (2011). *Gerçek- Yeni özelge düzeni ve mükellef hakları*. Aralık 22, 2011 tarihinde <http://www.ekonomikpusula.com/adnan-gercek/yeni-ozelge-duzeni-ve-mukellef-haklari-> adresinden alındı
- Gerçek,A. (2006). Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun incelenmesi. (209).
- Gib. (2007). Kasım 12, 2011 tarihinde <http://www.gib.gov.tr>:  
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/odemeemrinekarsi2007.pdf> adresinden alındı

Gib. (2007). Mart 5, 2012 tarihinde <http://www.gib.gov.tr>:  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/uzlasma.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf) adresinden alındı

Gib. (2010, Eylül). Aralık 2, 2011 tarihinde [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr):  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/etkinlikler/mukhizmteteknik.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/etkinlikler/mukhizmteteknik.pdf)  
adresinden alındı

Gib. (2012). Mayıs 17, 2012 tarihinde <http://www.gib.gov.tr> adresinden alındı

Gib. (2012). Ocak 8, 2012 tarihinde [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr):  
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf> adresinden  
alındı

Gökbel,D. (2000). *Mükellef Hakları (yayınlanmamış doktora tezi)* , 4. Eskişehir.

Gökbunar,A.R. (2011). Kasım 5, 2011 tarihinde [www.canaktan.org](http://www.canaktan.org):  
<http://www.canaktan.org/ekonomi/> adresinden alındı

Gökbunar,R- Çetin,G. (2010). Mükellef Haklarına Vergi dairesi Çalışanlarının Bakışı.  
*Yönetim ve Ekonomi* , 17 (1).

Gözler, K. (2000). *Türk anayasa hukuku*. Bursa Ekin Kitapevi.

Gözübüyük,Ş. (1999). *Anayasa Hukukui*. Ankara: Turhan Kitapevi.

Gülse, Y. (2011). Kasım 11, 2011 tarihinde [www.eldeyal.org](http://www.eldeyal.org):  
<http://www.eldeyal.org/Pivolka/11/degdunya> adresinden alındı

İnan,A. (2008). Yayınlanmış tez ; türkiye’de vergilerin meşruiyetinin sağlanmasında  
mükellef haklarının önemi ve anayasal dayanaklarının belirlenmesi. İzmir.

Kaboğlu,İ. (1994). *Özgürlükler Hukuku,İnsan haklarını Hukuksal Yapısı Üzerine bir  
Deneme*. İstanbul: Afa.

Kırbaş, S. (2004). *Vergi Hukuku, 16. Baskı*. Ankara: siyasal kitapevi.

Koşar,N. (2007). Avrupa birliği’ nde mükellef hakları ve türkiye’ de mükellefin  
durumun incelenmesi. *Yayınlanmış tez* . İzmir.

Kumrulu, A,. (1998). Uzlaşmaya ilişkin bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında  
Vergi Hukunda Teori Uygulama ve Öğretim. *Mali Hukuk* (19), 16.

malatyavdb. (2012). Ocak 3, 2012 tarihinde [www.malatyavdb.gov.tr](http://www.malatyavdb.gov.tr):  
<http://www.malatyavdb.gov.tr/mukellefhaklari.htm> adresinden alındı

Mutluer,K, Heper,F, Dönmez,R. (2004). *Vergi Hukuku, 2.Baskı*. Eskişehir: Anadolu  
Üniversitesi.

- Öncel, Kumrulu,Çağan. (1999). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabev.
- Özbalcı,Y. (2003). *Vergi Davalar*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özbilen, Ş. (2011). *Türkiye’de iktisadi krizin temel nedenleri ve bir mali sistem reformu önerisi*,. Şubat 25, 2011 tarihinde <http://www.econturk.org>:  
<http://www.econturk.org/turkiyeekonomisi/malikriz.pdf> adresinden alındı
- Özdemir, M. (2002). Vergi Mahremiyeti Sınırları ve İhlali. *Vergi Denetmenleri Derneği – Vergi Raporu* (59), 85.
- Özer, A. (2005). *Anayasa Hukuku Genel İlkeler Geliştirilmiş İkinci Baskı*. Ankara: Turhan Kitapevi,.
- Öztürk,S. (2011). Kasım 15, 2011 tarihinde [www.selcukozturk.net](http://www.selcukozturk.net):  
<http://www.selcukozturk.net/tr/index.php/makaleler/vergi-yargisinda-odeme-emrine-karsi-yapilacak-islemler/> adresinden alındı
- Pazarcı,H. (2001). *Uluslar arası hukuk dersleri 1. Kitap*. Ankara: turhan kitabevi.
- Saban,N. (2002). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Der Yayınevi.
- Seviğ,V. (2012). mart 5, 2012 tarihinde muhasebetr:  
[http://www.muhasebetr.com/ulusalbasin/haber\\_oku.php?haber\\_id=4965](http://www.muhasebetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4965) adresinden alındı
- Şin,S. (2005). *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*. İstanbul,: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Taş,M,Özcan,S. (2010). [www.aksam.com](http://www.aksam.com). Aralık 25, 2011 tarihinde  
[http://aksam.mediyator.com/2010/01/04/yazar/15275/metin\\_tas\\_sezgin\\_ozcan\\_/index.html](http://aksam.mediyator.com/2010/01/04/yazar/15275/metin_tas_sezgin_ozcan_/index.html) adresinden alındı
- Tuncer,S . (2003). *Vergi hukuku ve uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Üzeltürk,H. (2012). Mart 27, 2012 tarihinde [www.muhasabenet.net](http://www.muhasabenet.net):  
[http://www.muhasabenet.net/mh\\_1304\\_odeme%20emrine%20acilacak%20davalar%20ve%20mukellef%20haklari.html](http://www.muhasabenet.net/mh_1304_odeme%20emrine%20acilacak%20davalar%20ve%20mukellef%20haklari.html) adresinden alındı
- Yaltı,B. (2007). *Vergi Yükümlüsünün Hakları 1.baskı*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Yavuz,A. (2011). (V. İ.-h. Ahmet yavuz- mükellefin de, Prodüktör) Aralık 28, 2011 tarihinde [www.zaman.com.tr](http://www.zaman.com.tr): <http://www.zaman.com.tr/yazar.do?yazino=902268> adresinden alındı
- Yücedoğru, R. (2007). Mükellef hakları yayınlanmış tez. İstanbul.
- Yürük, A.T , Karakul,S. (2011). *Çağdaş toplumda insan haklarının doğuşu ve gelişimi*. Aralık 02, 2011 tarihinde <https://www.anadolu.edu.tr>:  
<https://www.anadolu.edu.tr/aos/kitap/IOLTP/1268/unite03.pdf> adresinden alındı

# ÖZGEÇMİŞ

## Salman AKTEMUR

### Eğitim

- Y.Lisans : 2012, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Muhasebe ve Denetim Programı
- Lisans : 2003, Anadolu Üniversitesi, İşletme Fakültesi  
Muhasebe ve Finans Bölümü
- Lise : 1994, Ertuğrul Gazi Lisesi, İstanbul

### İş / İstihdam

- 2011- : VMS Uluslararası Denetim SMMM LTD.ŞTİ.
- 2008-2011 : Mali müşavir / Kendi bürosu
- 2005-2008 : Netpa İletişim Sist.San.ve Tic.A.Ş.- Muhasebe Müdürü
- 1995-2005 : Çeşitli şirketler ve muhasebe büroları

### Kişisel Bilgiler

- Doğum Yeri / Yılı : Ardahan / Çıldır / 1977
- Ruhsatlar : Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ruhsatı
- Lisanslar : Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisansı