

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİYE PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**AVRUPA BİRLİĞİ' NDE MÜKELLEF HAKLARI VE TÜRKİYE' DE  
MÜKELLEFİN DURUMU**

**Neslihan KOŞAR**

Danışman  
**Yrd. Doç. Dr. Hakan AY**

2007

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “*Avrupa Birliği’nde Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellefin Durumu*” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

27/06/2007

Neslihan KOŞAR

## YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

**Adı ve Soyadı** :Neslihan KOŞAR  
**Anabilim Dalı** :Maliye  
**Programı** :Maliye  
**Tez Konusu** :Avrupa Birliği'nde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellefin Durumu  
**Sınav Tarihi ve Saati** :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün ..... tarih ve ..... sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini ..... dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA  O OY BİRLİĞİ  O  
DÜZELTİLMESİNE  O\* OY ÇOKLUĞU  O  
REDDİNE  O\*\*

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır.  O\*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir.  O\*\*

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.

\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.  Evet  
Tez mevcut hali ile basılabilir.  O  
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.  O  
Tezin basımı gerekliliği yoktur.  O

### JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

..... Başarılı  Düzeltme  Red .....

..... Başarılı  Düzeltme  Red .....

## ÖZET

### Yüksek Lisans Projesi

### Avrupa Birliği' nde Mükellef Hakları ve Türkiye' de Mükellefin Durumu

Neslihan KOŞAR

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Vergi yönetimine mükellef açısından bakılmasını sağlayan mükellef hakları kavramı, mükellefleri anlama, sorunlarını çözme, gelir idaresi ile mükellef ilişkilerini etkinleştirme ve mükellefin vergiye uyumunu sağlamak amacıyla Anayasa ve kanunlarla tanınmış haklar olarak tanımlanmaktadır. Vergileme işleminde, işleme taraf olan devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisi ve bu yetkiyi nasıl kullanacağı vurgulanırken mükellefin ise daha çok ödev ve yükümlülükleri üzerinde durulmuştur. Vergi idaresinin verginin miktarının doğru olarak tarh ve tahsil edilmesini sağlamak amacıyla sahip olduğu söz konusu yetkilerin kullanımı ile mükelleflerin temel hakları arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır. Ülkemizde de yeni bir kavram olarak gelişim gösteren mükellef hakları konusuna kanunlarımızda dağınık olarak yer verilmesi ve giderek karmaşık bir hal alması üzerine söz konusu hakların korunması ve geliştirilmesi için düzenleme çalışmaları gerekli görülmüştür.

Ayrıca teknolojik gelişmeler ve mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması da mükellef haklarının korunması gerekliliğini arttırmıştır. Diğer ülkelerde de mükellef haklarını geliştirmeye yönelik çalışmaların gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ile birlikte sürdürüldüğü görülmektedir. Bununla birlikte mükellef haklarının temel dayanakları olarak kabul edilen anayasalar ve idareden doğan diğer kaynaklar, mükelleflere daha fazla güvence sağlamaktadır. Aynı zamanda Avrupa Birliği Hukuku'nun kaynakları ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin de mükellef haklarının korunması aşamasında büyük etkisi görülmektedir. Türkiyede'de mükelleflerin sahip olduğu adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı gibi haklar yasal çerçevede gerçekleştirilen düzenlemelerle belirlilik kazanmaktadır.

Anahtar kelimeler : 1) Mükellef Hakları 2) Avrupa Birliği 3) Mükellefin Korunması 4) Haklar Tüzüğü 5) Mükellef Hizmetleri

**ABSTRACT**  
**Master Project**  
**Taxpayer's Rights In European Union And The Position Of The**  
**Taxpayer In Turkey**  
**Neslihan KOŞAR**  
**Dokuz Eylül University**  
**Institute Of Social Sciences**  
**Department of Public Finance**

The concept of taxpayer rights which provides to look at tax management in terms of taxpayer is defined as rights recognized by the Constitution and laws in order to understand taxpayers, solve their problems, make effective relations between revenue administration and taxpayer and provide adaptation of taxpayers to tax. In the operation of taxing, for the state which is side of operation, its taxing authority and how it uses this authority are emphasized, for the taxpayers, their duties and responsibilities are dwelled upon. There is an important relation between fundamental rights of taxpayers and use of these authorities in question, which tax government has in order to obtain imposition and collecting of tax amount properly. Because the issue of taxpayer rights which has been developed recently as a new concept takes part in our laws in a disorganized manner and gradually becomes more complex in our country, it is seen necessary to make arrangement in order to protect and improve those rights in question.

Also, technological developments and taxpayer' gaining importance as voter enhances the necessities of protection of taxpayers rights. It is experienced that studies directed at improving taxpayer rights has been sustained with reconstruction of revenue administration in other countries. However, the Constitutions and resources derived from administrations which are accepted as fundamental bases of taxpayer rights provide more guarantee for taxpayers. At the same time, sources of European Union Law and European Convention on Human Rights have important impact on the stage of protection of taxpayer rights. Taxpayers' rights such as right to get fair, equal and respectful services, right to get information, application right has become more certain by arrangement becoming fact in legal framework.

**Key words : 1) Taxpayer's Rights 2) The European Union 3) Protection of Taxpayer 4) Charter of Rights 5) Taxpayer Service**

## AVRUPA BİRLİĞİ' NDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI VE TÜRKİYE' DE MÜKELLEFLERİN DURUMU

YEMİN METNİ.....	II
TUTANAK .....	III
ÖZET.....	IV
ABSTRACT .....	V
İÇİNDEKİLER .....	VI
KISALTMALAR .....	XII
TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XIII
GİRİŞ .....	XIV

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### MÜKELLEFLERİN HAKLARI KAVRAMI VE MÜKELLEFLERİN HAKLARININ TEMEL DAYANAKLARI

I. HAK VE ÖZGÜRLÜK KAVRAMLARI.....	1
II. HAKLARIN SINIFLANDIRILMASI.....	4
A. Kamu Hakları .....	4
B. Özel Haklar .....	5
C. İnsan Hakları .....	6
III. MÜKELLEFLERİN HAKLARI VE MÜKELLEFLERİN HAKLARININ KORUNMASI .....	7
A. Mükellefler Hakkında .....	8
B. Mükellefler Hakkının Korunması .....	9
C. Vergi Mükellefler Hakkı Konusunun Önem Kazanmasının Nedenleri .....	10
1. Vergi Sistemlerinin Karmaşık Hale Gelmesi .....	12
2. Uluslar arası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler .....	14
3. Teknolojik Gelişmeler.....	15
4. Mükelleflerin Seçmen Olarak Önem Kazanması.....	15
IV. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ KAYNAKLARI.....	16
A. Birinci Derece Yasal Kaynaklar.....	16
1. Anayasalar.....	16
a. Anayasal İlkeler .....	18
(1). Vergilerin Kanuniliği İlkesi .....	18

(2).Hukuk Devleti İlkesi .....	20
(i). Temel Hakların Güvence Altına Alınması.....	21
(ii). Yasalarda Anayasaya Uygunluğun Sağlanması.....	21
(iii). Yönetimde Hukuka Bağlılığın Sağlanması.....	21
(iv). Yargı Kuruluşlarının Bağımsızlığını ve Güvenilirliğini Sağlayacak Koşulların Gerçekleştirilmesi .....	22
(v). Yasaların Genel Olması.....	22
(vi). Kuvvetler Ayrılığı .....	23
(3). Başvurma Hakkı İlkesi .....	23
2. Uluslarüstü Kaynaklar.....	24
B. İkinci Derece Yasal Kaynaklar .....	25
1. Kanunlar .....	25
2. Mükellef Hakları Bildirgeleri.....	26
C. İdareden Doğan Kaynaklar .....	28
V. MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI .....	29
A. Genel Haklar.....	30
1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı .....	30
2. Bilgi Alma Hakkı .....	31
3. Başvuru Hakkı.....	33
4. Vergilemede Belirlilik Hakkı.....	34
5. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı .....	35
6. Temsilci Kullanma Hakkı .....	36
7. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı .....	37
B. Özel Haklar.....	37
1. Vergi Tahsilatı Sırasında Haklar .....	38
2. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar .....	39
3. Vergi Denetimi Sırasında Haklar.....	39

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**DÜNYA’DA GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE**  
**MÜKELLEF HAKLARINA YAKLAŞIM**

I. VERGİ İDARESİNİN MODERNİZASYONUNA YÖNELİK ÜLKE UYGULAMALARI .....	45
A. ABD' de Gelir İdaresinin Modernizasyonu İle İlgili Gelişmeler .....	45
1. IRS' nin Yeniden Yapılandırılması .....	47
2. IRS' de Toplam Kalite Uygulaması ve Modernizasyon Çalışmaları .....	49
3. Mükellef Hakları Beyannamesinin Yayınlanması .....	50
4. Mükellefin Avukatı İdaresinin Geliştirilmesi .....	52
B. Avustralya’ da Vergi İdaresinin Modernizasyonu İle İlgili Gelişmeler.....	53
1. Vergi İdaresinin Misyonu ve Hizmet Standartlarının Açıklanması.....	55
2. Mükelleflerin Yasal Hak ve Taleplerinin Belirlenmesi .....	56
3. Mükelleflere Önemli Vergi Yükümlülüklerinin Hatırlatılması .....	57
C. Yeni Zelanda’ da Vergi İdaresinin Modernizasyonu İle İlgili Gelişmeler ....	57
1. Yeni Zelanda Gelir İdaresinin Geliştirilmesine Yönelik Stratejik İşletme Planının Açıklanması .....	58
2. Yeni Zelanda Gelir İdaresi’ nin Vergi Politikaları Çalışma Programının Açıklanması .....	59
II. AVRUPA BİRLİĞİ’ NE ÜYE ÜLKELERDE MÜKELLEF HAKLARI.....	59
A. Fransa’ da Vergi İdaresinin Modernizasyonu İle İlgili Gelişmeler .....	60
B. Mükellef Hakları Yaklaşımında İngiltere Gelir İdaresinin Modernizasyonu İle İlgili Gelişmeler .....	63
1. İngiliz Gelir İdaresinin Misyonu ve Hizmet Standartlarının Açıklanması.....	65
2. Vergi Ombudsmanı'nın Kurulması .....	66
3. Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması.....	68
C. Hollanda Mükellef Hakları .....	69
D. İrlanda Mükellef Hakları.....	70
E. Bulgaristan Mükellef Hakları.....	73



F. Slovenya Mükellef Hakları .....	76
III. AVRUPA BİRLİĞİ VE VERGİ MÜKELLEFLERİNE SAĞLANAN HAKLAR .....	78
A. Avrupa Birliği Hukuku'nun Yazılı Kaynakları .....	80
1. Birincil Hukuk.....	80
2. İkincil Hukuk Kaynakları.....	81
a. Kararlar.....	81
b. Tavsiyeler.....	82
c. Rezolüsyonlar (İlke Kararları).....	83
3. Birliğin Uluslar arası Antlaşmalarının Doğrudan Etkisi.....	83
4. Birlik Hukuku Kaynakları Arasındaki Hiyerarşi .....	84
B. Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararlarının Etkisi.....	85
C. Vergi Mükelleflerinin Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı ve Temel Özgürlükler .....	85
1. İşçilerin Vergi Mükellefi Olarak Serbest Dolaşım Hakları ve Ayrımcılığa Uğramamaları .....	86
2. Sermayenin Serbest Dolaşım Hakkı Çerçevesinde Vergi Mükelleflerinin Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı .....	88
D. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İle Vergi Mükelleflerine Sağlanan Haklar .....	89
1. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Bireyi Uluslar arası Hukukta Hak Sahibi Yapmıştır .....	90
2. Kişisel Başvuru Hakkı AİHS'nin Temelidir .....	90
3. Ortaklaşa Güvence – Devlet Başvurusu.....	91
4. Sözleşmenin Sağladığı Güvence Talidir .....	91
5. Sözleşmenin Sağladığı Haklardan Yabancılar da Yararlanır.....	91
6. Objektif Düzen Fikrine Dayanır.....	92
7. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İç Hukuklarda Doğrudan Uygulanma Özelliğine Sahiptir.....	92
E. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin İç Hukuktaki Yeri.....	92
1. Mülkiyet Hakkı .....	94
2. Doğru Yargılanma Hakkı.....	95

3. Suç ve Cezalara İlişkin Haklar .....	96
4. Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı.....	97
5. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı .....	98

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE MÜKELLEFLERİNİN HAKLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I. TÜRKİYE’ DE MÜKELLEFLERİNİN HAKLARI.....	100
A. Vergilerin Kanuniliği İlkesi .....	101
B. Sosyal Hukuk Devleti İlkesi.....	102
C. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi .....	103
II. TÜRK VERGİ HUKUKU’ NDA VERGİ MÜKELLEFLERİNİN TEMEL HAKLARI	
A. Genel Mükellef Hakları .....	104
1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı .....	104
2. Bilgi Alma Hakkı .....	105
a. Vergilendirmeye İlişkin Kuralların Yayımlanması.....	107
b. Hukuksal Sonuç Doğuran İşlemlerden Vergi Mükellefinin Bilgilendirilmesi,.....	108
c. Mükellefinin Özelgeler Yoluyla Bilgilendirilmesi .....	109
3. Başvuru Hakkı.....	110
4. Vergilemede Belirlilik Hakkı.....	111
5. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı.....	113
6. Temsilci Kullanma Hakkı .....	114
7. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı .....	116
8. Dilekçe Hakkı.....	118
B. Özel Haklar .....	119
1. Tarh ve Tahsil Sırasında Haklar .....	119
2. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar .....	122
3. Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı .....	124
4. Vergi Hatalarının Düzeltmesini İsteme Hakkı.....	125
5. Vergi Denetimi Sırasında Haklar.....	125

a. Ödeme .....	126
b. Uzlaşma.....	128
c. Dava .....	131
III. YENİ BİR KURUM OLARAK MÜKELLEF HAKLARI VE MÜKELLEF HİZMETLERİ DAİRE BAŞKANLIĞI FAALİYETLERİ.....	132
IV. TÜRKİYE’ DE MÜKELLEF HAKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER.....	138
<b>SONUÇ</b> .....	<b>142</b>
<b>KAYNAKÇA</b> .....	<b>148</b>

## KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	Adı geçen eser
a.g.m.	Adı geçen makale
a.g.t.	Adı geçen tez
AATUHK	Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AKÇT	Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
AT	Avrupa Topluluğu
ATAD	Avrupa Toplulukları Adalet Divanı
ATM	Avrupa Toplulukları Mahkemesi
ATO	Avustralya Vergi İdaresi
CIVICUS	Dünya Yurттаş Ortaklığı Anlaşması
BAT	Bulgaristan Vergi Mükellefleri Derneği
GV	Gelir Vergisi
IRS	Amerikan Gelir İdaresi
İHEB	İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
TKY	Toplam Kalite Yönetimi
VUK	Vergi Usul Kanunu

## TABLULAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> OECD ve Bazı Ülkelerde Vergi idarelerinin Organizasyon Modelleri .....	43
<b>Tablo 2 :</b> AB’de İşçilerin Serbest Dolaşımı .....	87
<b>Tablo 3 :</b> Uzlaşma Komisyonu Faaliyet Sonuçları .....	131
<b>Tablo 4 :</b> 2007 Yılı Aktif Vergi Mükellefleri Oranları .....	138

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1 :</b> e-mail Bilgilendirme Sistemi Abone Dağılımı.....	134
---	-----

## GİRİŞ

Vergi hukukunda, vergileme işleminin tarafları olarak mükellef verginin borçlusu kabul edilirken, devlet verginin alacaklısı konumundadır. Verginin devlet tarafından zora dayalı alınması nedeniyle mükellef ve devletin eşit durumda olmadığı kabul edilmektedir. Devlet bu anlamda sınırlı ölçüde de olsa mükellefe karşı üstünlüğe sahiptir. Verginin doğru miktarının tarh ve tahsil edilmesi aşamasında ise mükellefin maddi yükümlülüğünü yerine getirmesinin yanında beyan esasının uygulanmasından kaynaklanan şekli yükümlülükleri de önem taşımaktadır. Vergi idaresinin bu aşamada etkinliği sağlamak, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla sahip olduğu yetkiler ile mükellefe tanınmak istenen haklar arasında uyumsuzluklar olabilmektedir.

Mükellef hakları anayasal temellere dayandırılmış olsa dahi vergi idaresi kararlarına karşı duyarlı olduğundan mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale söz konusu olabilmektedir. Bu anlamda mükellefe yönelik vergi idaresi uygulamalarının kanunlara dayalı olarak yürütülmesi mükellef haklarının korunması açısından önem taşımaktadır. Mükellef ödevlerinin usule bağlanması gibi sahip oldukları hakların da usul içerisinde yer alması mükelleflerin güvence altına alınabilmesinin en temel yolu olmaktadır.

Mükellef odaklı yaklaşımın son yıllarda önem kazanması ile birlikte vergi idaresinin mükellefe bakış açısı değişmiş; sunulan hizmetlerin çeşitli standartlara bağlanması ve mükelleflerin bu durumdan haberdar edilmesi amaçlanmıştır. Bu anlamda ülkemizde olduğu gibi diğer bir çok ülkede de vergi idareleri tarafından hizmet standartları ve mükellef haklarını içeren bildirgeler yayınlanmaktadır. Ancak burada önemli olan söz konusu bildirgelerin kaynağının bağlayıcılık gücünün bulunup bulunmamasıdır.

Bu çalışmada mükellef hakları kavramı, Avrupa Birliği çerçevesinde ele alınarak ülkemizdeki durum değerlendirilmeye çalışılmıştır. Üç bölümden oluşan çalışmamızın birinci bölümünde hak ve özgürlük kavramları temeline dayandırılarak mükellef hakları kavramı açıklanmış; kamu hakları, özel haklar ve insan hakları çerçevesinde sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Vergi sisteminin karmaşık hale gelmesi ve teknolojik gelişmeler gibi nedenlerle kavram olarak önem kazanan

mükellef haklarının korunması ele alınmış; idareden doğan, uluslararası ve anayasal kaynaklarla temellendirilmeye çalışılmıştır. Ardından mükellef hakları genel ve özel haklar ayrımı altında incelenmiştir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ise dünyada gelir idaresinin yeniden yapılandırılması sürecinde mükellef haklarına yaklaşıma yer verilerek vergi idaresinin modernizasyonuna yönelik çağdaş ülke uygulamaları ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki mükellef haklarına yönelik yaklaşımlar değerlendirilmiştir. Küresel süreçlerdeki yükümlü hakları da Avrupa Birliği'nin mükelleflere sağladığı haklar kapsamında incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde de Türkiye'de mükelleflerinin sahip oldukları haklar anayasal haklarla da temellendirilerek genel ve özel çerçevede değerlendirilmiştir. Ülkemizde, bu anlamda yeni bir kurum olarak faaliyet gösteren Mükellef Hakları Daire Başkanlığı uygulamaları ışığında, Türkiye'de mükellef haklarının değerlendirilmesi yapılarak önerilere yer verilmeye çalışılmıştır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## MÜKELLEF HAKLARI KAVRAMI VE MÜKELLEF HAKLARININ TEMEL DAYANAKLARI

Mükellef hakları konusunun önem kazanması, hak ve özgürlük kavramlarının kamu hakları, özel haklar, insan hakları sınıflandırması çerçevesinde vergi sistemlerinin karmaşık hale gelmesi, teknolojik ve uluslar arası alanda meydana gelen gelişmeler ile mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması nedenleriyle zaman içerisinde gelişim göstermiştir. Birinci ve ikinci derece yasal kaynaklar ile idareden doğan kaynaklarla temellendirilen mükellef hakları bu çerçevede genel ve özel haklar olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

### I. HAK VE ÖZGÜRLÜK KAVRAMLARI

Hukuki ilişkinin birinci ve temel ögesi olarak hak kavramı en geniş anlamıyla, hukukun kişilere tanıdığı çıkar ve yetkililerdir. Uygulama açısından haklar ancak bir hukuk düzeninde, kurallara bağlanarak belirgin ve etkili bir nitelik kazanırlar. Bir hakkın sağladığı çıkarın korunamadığı ve yetkinin kullanılmadığı bir ortamda hukuktan söz edilemez<sup>1</sup>.

Hakkın niteliğini açıklamak üzere ortaya atılmış çeşitli teoriler bulunmaktadır. Bunlardan ilki olan “İrade Teorisi”ne göre hak; hukuk düzenince tanınan bir irade egemenliğidir. Eğer kişi iradesini başkalarına karşı ileri sürebiliyor ve kabul ettirebiliyorsa ve bu durum hukuk düzeni tarafından korunup desteklenebiliyorsa kişi hak sahibidir<sup>2</sup>. Böylece hakkın devlet iradesinden doğduğu, başka bir deyimle ferdin aslında devlete ait olan fakat delegasyon yolu ile kendisine geçen iradeyi kullandığı savunulmaktadır<sup>3</sup>.

İkinci yaklaşım olarak “Çıkar Teorisi”ne göre ise; hak, yine hukuk düzenince tanınan bir çıkardan ibarettir. Hukuk düzeni bir kişinin çıkarını hukukça korumaya

---

<sup>1</sup> Erol AKI, **Hukukun Temel Kavramları**, Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, Barış Yayınları, İzmir, 1999, s. 124.

<sup>2</sup> Hasan NERAD, **Hukuka Giriş**, Üçüncü Bası, Ege Matbaası, İzmir, 1994, s. 75.

<sup>3</sup> Adnan GÜRİZ, **Hukuk Felsefesi**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1985, s. 132.



değer bulmuş ise o çıkar artık hak düzeyine yükselir<sup>4</sup>. Hukuk düzenin bireye sağladıkları, bireyin amaçlarını gerçekleştirmeye yarayan unsurlardır ve bireyin gereksinimlerini tatmin ederler. Bunlara hukuki varlıklar denir. Hayat, vücut bütünlüğü, ekonomik değerler, fikir ürünleri, insanın maddi veya manevi gereksinimlerini tatmin eden her şey hukuki varlık olarak kabul edilmektedir. Bireyin bir hukuki varlıktan yararlanmasını, bunun üzerinden tasarruf edebilmesini sağlayan bu ilişkiye menfaat denilmektedir<sup>5</sup>.

İrade ve çıkar teorilerinin eleştirilere uğraması üzerine, her iki teorinin güçlü yönleri birleştirilerek oluşturulan “Karma Teori”nin ise en isabetli çözümü getirdiği düşünülmektedir. Karma Teoriye göre hak, kişinin hukuk düzenince korunmasını istemek yetkisine sahip olduğu çıkardır. Bu tanım, hem hakkın özünün bir çıkar olduğunu hem de bu çıkarın korunmasını isteyip istememenin kişinin iradesine bağlı olduğunu belirtmektedir<sup>6</sup>. Bu teorinin önemi, dikkatleri iradenin içeriği üzerine çekmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Hukuken korunan menfaat iradenin içeriğinden başka bir şey değildir. Ancak, iradenin korunması kavramı çok açık olmamakla birlikte korunan aslında menfaat değil iradedir. Önemli olan hak sahibinin iradesini, bunu engelleyebilecek diğer iradelere karşı hukuken koruyabilmektir. Çünkü hukuki menfaat, insan iradesiyle ilişkiye girdiği için korunmaktadır<sup>7</sup>.

Bir diğer yaklaşım olarak “Analitik Görüş”e göre; hak ve hukuki ödev birbirinden soyutlanamayan iki kavramdır. Hukuki ödev, egemen gücün bir kişiye yönelen emri demektir. Hak ise egemen gücün belirlediği hukuki ödevin yerine getirilmesi durumunda oluşmaktadır. Bu yaklaşımın doğuracağı büyük sakınca, hukuki ödevin yerine getirilmemesi durumunda hakkın varlığının tartışmalı hale gelmesidir<sup>8</sup>.

Hakların doğmasının, devredilmesinin ve sona ermesinin kanun koyucunun iradesi tarafından tayin edilmesi gerektiğini savunan “Beyan Teorisi”nde ise hukuk normlarının emir olmadığı, belirli durumlarla, belirli haklar ve ödevler arasındaki

---

<sup>4</sup> NERAD, a.g.e. , s.75.

<sup>5</sup> Selahattin KEYMAN, **Hukuka Giriş**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 142-143.

<sup>6</sup> NERAD, a.g.e. , s.75.

<sup>7</sup> KEYMAN, a.g.e. , s. 144.

<sup>8</sup> GÜRİZ, a.g.e. , s. 135.

ilişkileri belirleyen öneriler olduğu kabul edilmektedir. Bu teori, hakların hukuki ilişkiler aracılığı ile oluşturulduğu, devredildiği ve sona erdirildiği gözlemine dayanmaktadır. Hak ve yükümlülük ifadelerinin hukuk dili bakımından gerekli unsurlar olduğunu savunma yoluyla gerçeği yansıttığını düşünen “Tasarım Teorisi” ne göre ise; hak, aslında bir tasarımdır veya gerçekliği olmayan bir simgedir. Hukuk hayatında tasarımlar hukuk normlarının yerine kullanılmaktadır<sup>9</sup>.

Hak kavramını açıklayan kuramların yanı sıra bu kavramı reddeden görüşler de bulunmaktadır. Hak kavramını, hayali ve fizikötesi bir kavram olarak kabul eden ve hukuk hayatında gerçekliğe sahip bulunanların sadece hukuk kuralları olduğunu savunan “Duguit Teorisi” ile hakkı, hukukun ferdileşmesi ve somutlaşması olarak tanımlayan “Kelsen Teorisi” büyük önem taşımaktadır<sup>10</sup>.

Özgürlük, kanunların imkan verdiği her şeyi yapabilme hakkıdır<sup>11</sup>. Birey özgürlüğünü toplumsal yaşam içerisinde kazanır ve öyle bir yaşam içinde sürdürür<sup>12</sup>. Özgürlük kavramı, hukuk öncesi düzenlenmiş serbestliği ifade eder ancak bu tür özgürlükler güvence bakımından zayıftır. Yasa koyucu her an yapabileceği bir düzenleme, getireceği kayıtlar ile bu özgürlük alanını daraltabilir, kapatabilir. Kamu yararı ve kamu düzeni amacıyla özgürlükler yasama organı aracılığıyla kanunla sınırlandırılabilir<sup>13</sup>.

1789 Evrensel İnsan Hakları ve Vatandaş Hakları Bildirgesi tarafından ilan edilen bu ilkeler kamu hukukumuzda da benimsenmiştir. Ancak doğal hukuk; insan haklarına devlet öncesi bir varlık, dolayısıyla dokunulmazlık tanırken, 1789 anlayışı insan haklarının yasama organı tarafından düzenlenip sınırlandırılabilceğini, buna karşın bu konuda hukuk dışına çıktığında insanların “direnme hakkı”na sahip olduklarını ifade etmektedir. 1789 Bildirgesi’nin 4. maddesine göre, özgürlük hukuk ilişkisinin iki yönü bulunmaktadır. Bir açıdan özgürlük “başkalarına zarar vermeyen her şeyi yapabilmektir“. Bahsi geçen Bildirgenin 5. maddesine göre de “kanun tarafından yasaklanmayan hiçbir şeye engel olunamaz ve hiç kimse kanunun

---

<sup>9</sup> GÜRİZ, a.g.e. , s. 137.

<sup>10</sup> Kemal GÖZLER, **Hukuka Giriş**, Ekin Kitapevi, Bursa, 1998, s. 321.

<sup>11</sup> Münci KAPANİ, **Kamu Hürriyetleri**, Yetkin Yayınları, Yedinci Baskı, Ankara, 1993, s. 5.

<sup>12</sup> Hayrettin ÖKÇESİZ, **Düşünce Özgürlüğü**, Afa Yayınları, İstanbul, 1998, s. 27.

<sup>13</sup> Tekin AKILLIOĞLU, **İnsan Hakları-I Kavramlar Kaynaklar ve Koruma Sistemleri**, A.Ü.S.B.F. İnsan Hakları Merkezi Yayınları No: 17, Ankara, 1995, s. 8.

emretmediği bir şeyi yapmaya zorlanamaz". Bu yaklaşım aynı zamanda kamu hukukunun temelini oluşturmaktadır. Yasalar bireylerin ne yapabileceklerini değil, ne yapamayacaklarını göstermekle yetinmelidir. Bireylerin ne yapacakları sadece kendileri tarafından belirlenmelidir. Buna özgürlük alanı ya da kısaca özgürlük denilmektedir<sup>14</sup>.

Hak arama özgürlüğü ise idareye, yasama meclisine ve yargı mercilerine başvuru haklarını içerir. Bunlar sırasıyla idari, siyasal ve yargısal başvuru yolları ya da hakları olarak anılmaktadır<sup>15</sup>. Bu anlamda Evrensel İnsan Hakları Bildirisi insan haklarının İkinci Dünya Savaşı sonrası evrende uluslararasılaşmasının en önemli ve temel belgesi işlevini görmektedir<sup>16</sup>.

## **II. Hakların Sınıflandırılması**

Modern toplumda, hukuk kurallarının düzenlediği ilişkiler çok çeşitli oldukları için, bu kurallardan doğan haklar da aynı şekilde türlere ayrılmaktadır. Bu anlamda birbirine benzeyen vasıflar taşıyan hakları bir araya getirerek tasnifler mümkündür<sup>17</sup>. Bu ayrımlardan ilki düzenlendikleri hukuk alanından hareketle yapılmıştır. Buna göre; haklar kamu hakları ve özel haklar olarak ikiye ayrılmaktadır. Kamu hakları kamu hukukundan, özel haklar ise özel hukuktan doğan haklardır. Kamu haklarıyla özel haklar arasında birçok yönden farklılıklar da bulunmaktadır<sup>18</sup>.

### **A. Kamu Hakları**

Kamu hukukunun temel özelliği kamu kudretinin kullanılmasıdır. Kamu hukuku özellikle fertlerle toplum arasındaki ilişkileri düzenler<sup>19</sup>. Kişilerin kamu hukukundan doğan ve devlete karşı sahip oldukları haklar kamu hakları olarak tanımlanmaktadır. Kamu hakları Jellinek'in klasikleşen ayırımına göre negatif statü hakları, pozitif statü hakları ve aktif statü hakları olarak üç gruba ayrılır.

---

<sup>14</sup> AKILLIOĞLU, a.g.e. , s. 8-9.

<sup>15</sup> Bülent TANÖR, **Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu**, BDS Yayınları, İstanbul 1990, s. 216.

<sup>16</sup> Mehmet Semih GEMALMAZ, **Uluslararası İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş Üçüncü Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2001, s.314.

<sup>17</sup> Necip BİLGE, **Hukuk Başlangıcı**, Gaye Matbaacılık, Dördüncü Baskı, Ankara 1983, s. 186.

<sup>18</sup> GÖZLER, a.g.e. , s. 321.

<sup>19</sup> Atilla ÖZER, **Anayasa Hukuku Genel İlkeler**, Turhan Kitapevi, Geliştirilmiş İkinci Baskı, Ankara, 2005, s. 6.

Negatif statü hakları, kişinin devlet tarafından aşılamayacak ve dokunulamayacak özel alanının sınırlarını çizen hak ve hürriyetlerdir. Bu haklar devlete; negatif bir tutum, sadece karışmama, gölge etmeme ödevi yüklerler<sup>20</sup>. Bu haklara; kişinin belirli bir yaşam alanını saklı tutan, devletin bu alana karışmasını önleyen veya sıkı bir biçimde düzenleyen haklar olduğundan koruyucu haklar da denilmektedir<sup>21</sup>. Pozitif statü hakları; bireylere devletten olumlu bir davranış, bir hizmet, bir yardım isteme imkanını tanıyan haklardır. Pozitif statü haklarına, kişiye devletten bir şey isteme hakkını verdiği için isteme hakları da denilmektedir. Aktif statü hakları ise, kişinin devlet yönetimine katılmasını sağlayan haklardır. Bu haklara bu nedenle katılma hakkı da denilmektedir<sup>22</sup>.

## B. Özel Haklar

Özel hukuk, kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk koludur. Ayrıca Özel Hukuk bünyesinde Medeni Hukuk, Ticaret Hukuku, Devletler Hususi Hukuku gibi alt dallara da yer vermektedir<sup>23</sup>. Bu anlamda Özel Hukuk' tan doğan haklara özel haklar denilmektedir. Kamu haklarından farklı olarak bütün kişiler özel haklardan yararlanma konusunda kural olarak eşitliğe sahiptirler ve bu haklardan yararlanma konusunda yabancılar ile vatandaşlar arasında fark yoktur. Bu haklar öncelikle niteliklerine göre; mutlak ve nisbi haklar olarak ikiye ayrılmaktadır. Toplum halinde yaşayan kişiler birbirleriyle sürekli hukuki ilişki içerisindeyler. Bu ilişkiler bazen dolaysız olarak bazen de mal ve mamelek dolayısıyla kişiler arasındadır. Her iki durumda da söz konusu ilişkinin ve ondan doğan hakların ileri sürülebileceği çevrenin genişliğine veya darlığına göre mutlak ve nisbi haklardan söz edilebilmektedir<sup>24</sup>. Ayrıca özel haklar konularına göre; mal varlığı hakları ve şahıs varlığı hakları olarak sınıflara ayrılmaktadır<sup>25</sup>. Bununla birlikte, amaçlarına göre de

---

<sup>20</sup> KAPANİ, a.g.e. , s. 6.

<sup>21</sup> Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitapevi, On dördüncü Bası, Ankara, 2000, s. 155.

<sup>22</sup> GÖZLER, a.g.e. , s. 321-324.

<sup>23</sup> Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Vergi Usul Hukuku**, Maliye Bölümü Masüstü Yayıncılık Birimi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, İzmir, 2003, s. 7.

<sup>24</sup> BİLGE, a.g.e. , s. 189.

<sup>25</sup> Şanal GÖRGÜN, **Hukukun Temel Kavramları**, Genişletilmiş Beşinci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s. 222-227.

üstünlük sağlayan haklar ve yenilik doğuran haklar şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır<sup>26</sup>.

### C. İnsan Hakları

İnsan hakları hakların özel bir grubudur ve kişinin sadece insan olduğu için sahip olduğu haklardır ve en üstün ahlaki haklar olarak kabul edilmektedir<sup>27</sup>. Bu anlamda insan haklarının korunması sözleşmelerinin objektif bir nitelik taşıması, bu tür sözleşmelerin içerdiği hakların bireylere, geri alınabilir özel bir statü aracılığıyla tanınmadığını, ilke olarak bireyin insan olma niteliğine bağlı olduğu anlamına gelmektedir<sup>28</sup>. İnsan hakları, hem Anayasa hem Uluslararası Hukuk kavramı olarak kabul edilmektedir. Bu anlamda insan hakları kavramı, bir yandan insanların haklarının devlet organlarına karşı korunmasını diğer yandan da çok boyutlu olan insan kişiliğinin geliştirilmesini içeren geniş bir kapsama sahiptir. İnsan hakları kavramı ile bazen tüm insanlara tanınması gereken haklar anlatılmak istenmekte bu da soyut anlamda insan hakları olarak kabul edilmektedir. Bu sebeple insan hakları, olanı değil olması gerekeni göstermektedir. Soyut anlamdaki insan haklarının bir bölümünün, hukuksal güvenceye kavuşturulması, pozitif hukukun bir parçasını oluşturması durumunda ise somut insan haklarından söz edilmektedir. Bu nedenle İnsan hakları, temel haklar, kamu özgürlükleri deyimleri çoğu kez eş anlamda kullanılan deyimlerdir<sup>29</sup>.

Ekonomik ve Sosyal Konsey'in tali bir organı olan İnsan Hakları Komisyonu, 1947' de söz konusu belgenin bir bildiriden, sözleşmelerden ve uygulama tedbirlerinden oluşmasını kararlaştırmış ve bu şekilde bir metin hazırlamıştır. 1948' de yayınlanan ve Evrensel İnsan Hakları Bildirisi olarak bilinen bildiri, bu tasarı metne istinat etmiştir<sup>30</sup>. Birbirinden çok farklı sosyal yapılara, siyasal sistemlere, ideolojilere, kültürel değerlere ve gelişme düzeylerine sahip olan devletlerin uluslararası bir kontrol mekanizması üzerinde-korunması gereken ortak haklar listesi

---

<sup>26</sup> AKI, a.g.e. , s. 146-147.

<sup>27</sup> Jack DONNELLY, **Teoride ve Uygulamada Evrensel İnsan Hakları**, (Çev: Mustafa ERDOĞAN, Levent KORKUT), Yetkin Yayınevi, Ankara, 1989, s. 22.

<sup>28</sup> Mahmut GÖÇER, **Uluslar arası Hukuk ve İnsan Haklarının Uluslar arası Korunması**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 25-26.

<sup>29</sup> Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Yönetim Hukuku**, Son Değişiklikler İşlenerek Güncelleştirilmiş On Dokuzuncu Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 470.

<sup>30</sup> Aslan GÜNDÜZ, **Milletlerarası Hukuk**, Beşinci Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2003, s. 271.

üzerinde-anlaşmaları kolay olmamış; bütün insan haklarını içeren tek bir sözleşme yerine, değişik kategoride hakları kapsayan iki ayrı sözleşmenin yapılmasına yol açmıştır<sup>31</sup>. Bu kapsamda oluşturulan Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi ve Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Sözleşmesi'nin her ikisinde de sözleşmeye taraf devletlerin temel yükümlülükleri düzenlenmiştir<sup>32</sup>.

Ancak İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi kapsamında öngörülen denetim mekanizması oldukça zayıftır. Sözleşme'de Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesinden farklı olarak bir komite örgütlenmemiş ve yine devletlerarası veya bireysel şikayet düzenlenmemiştir. Bu kapsamda, Sözleşme'ye taraf ülkelerin, sadece aldıkları önlemlere ve Sözleşme'den doğan yükümlülüklerine uyma konusunda attıkları adımlara ilişkin olarak Birleşmiş Milletler Genel Sekreterleri'ne rapor sunmaları gerekmektedir<sup>33</sup>.

Ayrıca Avrupa Birliği süreciyle birlikte mevcut tarihi ve yazılı metinlerin, uygulanacak politikaların biçim ve yönünün belirlenmesinde etkili olduğu görülmektedir. Bu yüzden de özellikle insan hakları gibi girift bir konuda yapılan bir sözleşme büyük önem taşımaktadır. Bu tür sözleşmelerin, Avrupa Birliği güvencesi üzerine değerlendirilmeleri de birlik içerisindeki işlevlerinin giderek arttığının bir göstergesidir<sup>34</sup>.

### III. Mükellef Hakları ve Mükellef Haklarının Korunması

Vergilendirmeden doğan kamu hukuku ilişkisinin pasif tarafını oluşturan vergi borçlusu, belli miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir. Vergi borçlusunun vergiyi ödemek görevi (maddi görev) yanında, defter tutmak, beyanname vermek, bildirimlerde bulunmak, belgeleri belli bir süre saklamak gibi çeşitli şekli görevleri de bulunmaktadır<sup>35</sup>. Vergi Usul Kanununa göre,

---

<sup>31</sup> Münci KAPANİ, **İnsan Haklarının Uluslararası Boyutları**, Yenilenmiş Üçüncü Baskı, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1996, s. 37.

<sup>32</sup> Ayhan DÖNER, **İnsan Haklarının Uluslararası Alanda Korunması ve Avrupa Sistemi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 49.

<sup>33</sup> Zeynep Oya USAL, **Avrupa Birliği Sürecinde Uluslar arası İnsan Hakları Sözleşmeleri ve Türkiye**, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları No. 195, İstanbul, 2006, s.16.

<sup>34</sup> Andrew Williams, 2003, *Mapping Human Rights, Reading The European Union, European Law Journal*, Vol.9 , No. 5, <http://www.blackwell-synergy.com/doi/abs/10.1046/j.14680386.2003.00197.x>, Erişim: 18.08.2006, s. 676.

<sup>35</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Dokuzuncu Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s. 71.

“Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir”<sup>36</sup>.

Vergi yükümlüsü özel bir kişi olabileceği gibi resmi bir müessese, vatandaş veya yabancı, gerçek ya da tüzel kişi olabilmektedir. Ancak bu sadece vergilendirme açısından tanınan bir sujeliktir<sup>37</sup>. 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<sup>38</sup>. Vergi sorumlusu, vergi mükellefinin hüviyet değiştirmiş şeklidir. Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi şeklinde tanımlanmaktadır<sup>39</sup>.

### **A. Mükellef Hakları**

Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve mükellefe bazı imkan veya hakların tanınması 1215 tarihli Magna Charta'ya kadar götürülebilmektedir. Daha sonraki dönemlerde vergilendirme ile ilgili çeşitli ilkeler dile getirilmiş ve vergilendirme 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. Günümüzde vergileme işleminde başarı sağlanabilmesi için mükelleflerle işbirliğine gidilmesi ve onların vergiye gönüllü uyumlarının sağlanması amaçlanmıştır. Dolayısıyla mükellef haklarının ön plana çıkmasının felsefi dayanağı; vergileme işlemine mükellef açısından yaklaşılması ve mükelleflerin vergi idarelerine güven duymalarını sağlayacak düzenlemelerin yapılması olarak kabul edilmektedir<sup>40</sup>.

---

<sup>36</sup> Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukukunun Temel Kavramları, İlkeler ve Kurallar**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş Altıncı Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1994, s. 62.

<sup>37</sup> Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 141.

<sup>38</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 75.

<sup>39</sup> Selahattin TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003, s. 130.

<sup>40</sup> Adnan GERÇEK, “Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki durumun incelenmesi “ , **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 209, Şubat 2006, s. 122.

Mükellef hakları, insan haklarının yeni bir türü olarak gelişmektedir. Bu anlamda mükellef hakları, vergilendirme sürecinde devlet ile mükellef arasındaki hukuki ilişkide mükelleflere tanınan haklar manzumesi olarak tanımlanabilir. Hukuki niteliği açısından mükellef hakları, “vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklar“ dır<sup>41</sup>.

Mükellef haklarının dayanaklarının neler olduğuna ve nerelerde düzenlendiğine baktığımızda iki farklı grupta incelendiği görülmektedir. Birincisi temel düzenleme olarak nitelendirebileceğimiz Anayasa’da, uluslar arası anlaşmalarda veya kanunlarda yer verilen mükellef hakları kavramıdır. Bu temel düzenlemelerin, ağırlıklı olarak kıta Avrupa’sı hukuk sisteminin uygulandığı ülkelerde yer aldığı görülmektedir. İkinci grup düzenlemeler ise idari düzenleme olarak nitelendirebileceğimiz; daha çok mükellef hakları imtiyazları, veya mükellef hakları bildirgesi şeklinde yapılan düzenlemeler olmakla birlikte genellikle idareye daha fazla takdir yetkisi veya düzenleme yetkisi veren Anglo-Sakson hukuk sistemini uygulayan ülkelerde uygulanan düzenlemelerdir<sup>42</sup>.

## **B. Mükellef Haklarının Korunması**

Kamu gücünü kullanan vergi idaresinin vergi mükelleflerinin hak ve çıkarlarını etkilemeden önce, mükelleflerin bir takım hak ve yetkilerle donatılmasını sağlaması mükellefin korunmasının temelini oluşturmaktadır. Mükellefin korunması sahip olduğu haklara ve bunu sağlayacak olan icra yönetiminin seçimine bağlı olarak değişmektedir. Mükellef hakları, vergi idaresi tarafından vergi kanunlarının korunmasını göstermek için yaptığı işlemler gibi idare ya da yasama organından kaynaklanan ve mevzuat olarak adlandırdığımız mekanizmaların birisi ile ya da her ikisi ile birden korunabilmektedir.

Mükellef haklarının korunması ile vergi mükelleflerinin şikayet ve problemlerinin giderilmesi amaçlanmakta ve bu şikayetlerin giderilmesine yönelik mükelleflere karşı gösterilen tutumlardaki eksikliklerin de yetkililer tarafından

---

<sup>41</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 127.

<sup>42</sup> Mehmet TİMUR, Mustafa UYSAL, Zafer ÇAĞLAYAN, Adnan GERÇEK, İ. Halil BAĞDINLI, (2005), *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazımı*, <http://www.gkd.org.tr/doc/desifre.doc> , Erişim: 10.02.2007, s. 27.



dikkate alınması sağlanmaktadır. Vergi mükelleflerini zarara uğratacak işlemler, telafisi olmayan kayıplara yol açabileceğinden uygulanabilecek zaman sınırlamaları da işlemler devam ettiği sürece ertelenebilmektedir<sup>43</sup>.

Ülkelerin çoğunluğunda yasama, yürütme ve yargı olarak güçler ayrılığı söz konusudur. Yasama organı mükelleflere kanunlarla ya da diğer hukuki araçlarla haklar sağlamaktadır. Yürütmenin kolu olarak vergi idareleri bu yasaları yorumlayarak vergi mükellefleri ile ilgili işlemler yapmaktadırlar. Ancak yürütmenin yaptığı yorumlardan hoşnut olmayan vergi mükellefleri, söz konusu yorumlardan kaynaklanan tasarrufları uyuşmazlık olarak mahkemeler önüne getirebilirler. Bu eylem yürütmenin faaliyetlerinin kontrol edilmesi olarak adlandırılmaktadır<sup>44</sup>.

Ayrıca yasama organı mükelleflere tüm hakları sağlamamakta ve bu hakların bir kısmı vergi sisteminin uygulamaya konulması aşamasında ayrıntılı hale getirilmektedir. Vergi mükellef haklarının idare tarafından sağlanan ya da korunan kısmı idarenin karar alma mekanizması içerisinde ve idarecilerin takdir yetkilerini de içermektedir. İdare tarafından uygulanan haklar, yargı organları karar alırken ya da yasama organı vergi yasalarını formüle ederken ileri sürülemez. Vergi mükelleflerine etkin koruma sağlanabilmesi için idari ve yasal korumanın birlikte uygulanması daha doğru olmaktadır<sup>45</sup>.

### **C. Vergi Mükellef Hakları Konusunun Önem Kazanmasının Nedenleri**

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

---

<sup>43</sup> *South Carolina Legislative Session, The opinions expressed in this paper are the authors' opinions and should not be attributed to the South Carolina Department of Revenue, (2005), <http://www.sctax.org/NR/rdonlyres/24A9CD3D-9319-407B-A62B6F7C430E5AD6/0/01Overview.pdf>, Erişim: 10.08.2006, s. 7.*

<sup>44</sup> Doğan GÖKBEL, "Mükellef Hakları", (Yayınlanmış Doktora Tezi), Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos, 2000, s. 10-11.

<sup>45</sup> GÖKBEL, a.g.t. , s. 11.

korunması için yasal bir çerçeve sağlamaları ve titiz bir yönetim göstermeleri sonucunu ortaya çıkarmasıdır<sup>46</sup>.

Gelir İdareleri “mükellef odaklı“ bir yapılanmaya gitmekte; idare açık, adil, tarafsız olmayı ve rekabeti esas almayı taahhüt etmektedir. Küreselleşmenin hızla yaygınlaşması sonucunu doğuran teknolojik ve ekonomik gelişmeler, vergi idarelerini de değişimin içine çekerek, vergiye olan bakış açısını değiştirmiştir. Vergi mükelleflerinin sahip oldukları bir takım hakları gündeme getiren bu değişim, vergi literatürüne mükellef hakları bildirgesi olarak girmiştir. Bu olgu kimi ülkelerde vergi yasaları içinde yer alan bir belge olarak, kimi diğer ülkelerde ise yasada yer almayan ancak idare tarafından deklare edilen bir belge olarak yerini almaktadır. Artık günümüzde vergi gelirlerinin toplanmasında başarı sağlanabilmesi için mükelleflerle işbirliğine gidilmesi ve onların vergiye gönüllü uyumlarının artırılması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilemenin mükellefe rağmen değil mükellefle birlikte yapılması ve bu konudaki mükellef beklentilerinin dikkate alınması gerekliliği mükellef haklarının ön plana çıkmasına neden olmuştur. Bazı ülke uygulamaları irdelendiğinde önce mükellef haklarının sayıldığı ardından da mükelleflerin yükümlülüklerine yer verildiği görülmekte, hatta bir kısmında yükümlülükler, hakları elde etmenin koşulu gibi sıralanmaktadır<sup>47</sup>.

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<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> GÖKBEL, a.g.t. , s. 12.

<sup>47</sup> Ali EGEMEN, (2006), *Devlet Vergi Mükellefine Bankaların Müşterisine Davrandığı Gibi Yaklaşacak*, [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), Erişim: 20.02.2007, s.1-3.

<sup>48</sup> EGEMEN, a.g.m. , s.2-3.

Vergi idarecilerinin vergi mükelleflerine bakış açısındaki değişim sürecinin direkt sonucu idari şeffaflık üzerine olmuştur. Vergi İdareleri işlem yönergeleri ve vergi usulüne ilişkin kurallar oluşturmuştur. Ayrıca mükellef merkezli koruma biçimlerinden biri olarak da vergi mükelleflerinin mahkeme sürecine gitmeden başvurabilecekleri “kamu denetçisi” kurumunun kamu idaresi içerisinde oluşturulması büyük önem taşımaktadır<sup>49</sup>.

### 1. Vergi Sistemlerinin Karmaşık Hale Gelmesi

Mevcut vergi sisteminin karmaşık hale gelmesi ve geriye dönük ani değişimler<sup>50</sup> de dahil olmak üzere sık sık değişikliğe uğraması uygulayıcıları ve mükellefleri zor durumda bırakmakta, vergi mevzuatını takip etmek giderek güç bir hal almaktadır<sup>51</sup>.

Vergi sistemleri içerisinde yer alan vergi kaynaklarının sayısının artması vergi tabanının genişlemesine ve vergi sisteminin karmaşıklaşmasına neden olmuştur. Vergi sisteminin tam olarak anlaşılabilmesi için çok sayıda vergi yasasının yanı sıra vergi idaresinin düzenleyici işlemlerinin de bilinmesi gerekmektedir. İlke olarak hem vergi kanunları hem de onun sonuçları açık olmalıdır. Vergiden kaçınmaları önlemek için mevzuatın ayrıntılı olarak düzenlenmesi gerekli olabilmektedir. Bir yanda vergi mükelleflerinin agresif yollardan vergiden kaçınmayı denemesinin mantıksal nedeni, karmaşık ve anlaşılması güç vergi kurallarının yükünü taşımaları olarak ortaya çıkarken, diğer yanda kanuna göre vergisini ödemek isteyen mükellefler de anlaşılmaz vergi kuralları ile karşı karşıya kalmaktadır<sup>52</sup>.

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<sup>53</sup>.

---

<sup>49</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 13.

<sup>50</sup> Şükrü KIZILLOT, Cem KILIÇ, Okan MÜDERRİSOĞLU, **AB Yolunda Mali Dünyamız**, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, İkinci Baskı, Ankara, 2006, s. 37.

<sup>51</sup> Mustafa TAN, (2005), *Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Sorunları Çözecek mi?*, <http://www.vergisorunlari.com.tr/htm/MTAN231105.htm>, Erişim: 16.01.2007, s.1.

<sup>52</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 13.

<sup>53</sup> Şevki ÖZBİLEN, *Türkiye’de İktisadi Krizin Temel Nedenleri ve Bir Mali Sistem Reformu Önerisi*, <http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/malikriz.pdf> , Erişim: 25.02.2007, s. 2.

Vergi kaçakçılığının ve paralel ekonominin boyutlarının alabildiğine büyüdüğü bir ekonomik yapıda, katılımı kaybedilmiş bir mükellef kitlesiyle, idarenin tek başına, zor kullanarak mali sistemi işletebilmesi mümkün olmamaktadır. Mevcut sistem içerisinde mali yapının, mükelleflere zulüm eder hale gelmesi, vergi kaçakçılığını ve vergiye karşı direnişi teşvik ederek, mali sapmaların büyümesine imkan vermektedir<sup>54</sup>. Ayrıca; mükellefler vergiye tabi gelirlerinin tamamını ya da bir kısmını vergi idaresinden gizleyerek de vergi kaybına neden olabilmektedirler<sup>55</sup>.

Bu nedenle vergi kanunlarının karışık olması yasalara uyulmasını oldukça pahalılaştırmakta ve yasaların uygulanmasını güçleştirmektedir. Vergi sisteminin basit yapısı, vergilerin etkin olarak salınmasını, hataların, uyuşmazlıkların ve vergiden kaçınmaların azalmasını sağlamaktadır. 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 kanunları kısa, açık, ağır hukuki dilden kaçınan yapıda olmalıdır<sup>56</sup>.

Devlet, çeşitli nedenlerle tahsil edilmeyen vergiler ve özellikle sermaye piyasası kazançlarına tanınan istisnalar sonucu ekonomik zafiyete düşmekte ve finansman ihtiyacını vergi almadığı kesimlerden borç alarak karşılama kısır döngüsüne girebilmektedir. Vergi incelemelerinin, yoklamanın, cezaların, vergilendirmenin usul ve esaslarının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun yeniden yazımının gerekliliği de bu anlamda büyük önem taşımaktadır<sup>57</sup>. Söz konusu karışıklıkların vergi mükellefleri üzerindeki etkilerinin giderilmesi için de mükelleflere haklar yoluyla koruma sağlanmaya çalışılmaktadır<sup>58</sup>.

## 2. Uluslar arası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler

Uluslar arası alanda yapılan antlaşmalar ve ticaret blokları mükellef haklarının korunması konusunda vergi mükelleflerine yardım sağlamaktadır. Çok taraflı bir antlaşmanın görüşülmesi ve kaleme alınması uluslar arası konferans ve

<sup>54</sup> ÖZBİLEN, a.g.m. , s. 2.

<sup>55</sup> Metin MERİÇ, **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir, 2002, s. 55.

<sup>56</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 13.

<sup>57</sup> Alırıza GÖKBUNAR, *Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği*, [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf), Erişim: 15.02.2007, s. 9-10.

<sup>58</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 14.

uluslar arası örgüt çerçevesinde olmak üzere iki biçimde gerçekleşmektedir<sup>59</sup>. Bu anlamda günümüzde Avrupa Birliği, üye ülkelerdeki vergi mükelleflerini ayrımcı vergilemeden korumak için önemli tedbirler almaktadır. Kişilerin, malların hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı amacı üzerine şekillenmiş olan Avrupa Birliği bu yolda üye ülkeler arasında vergilemedeki farklılıklar gibi faktörlerin etkilerinin minimize edilmesini amaçlamaktadır. Ayrıca Avrupa Birliği Üyesi ülkelerin yasal sistemleri, çok farklı alanlarda topluluk hukukunun etkisiyle ve topluluk kurumlarının yasama faaliyetleri ya da Avrupa Toplulukları Adalet Divanının içtihat hukuku gibi araçların kullanılması vasıtası ile sürekli olarak yakınlaşmaktadır. Bu anlamda Topluluk Hukukunda yer alan kavramlar, ulusal yasalara aktarıldıktan sonra doğrudan uygulanabilme yeteneğine sahip olan tüzük ya da direktifler yolu ile ulusal sistemlere geçirilmektedir<sup>60</sup>.

İnsan hakları sözleşmeleri de vergi mükelleflerine sınırlı da olsa koruma sağlamaktadır. Bu konuda özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında ortaya çıkan İnsan Hakları Üzerine Amerikan Sözleşmesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi büyük önem taşımaktadır. İnsan hakları sözleşmelerinin dışında uluslar arası alanda taraf olan devletler arasında vergilemeye ilişkin işbirliği ve bilgi değişimi için yapılan sözleşmeler ile çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları da vergi mükelleflerine haklar ve koruma sağlamaktadır. Ülkelerin vergilendirme yetkilerini sınırlayan bazı Gümrük ve Ticaret Genel Antlaşması ve Dünya Ticaret Organizasyonu gibi antlaşmalar da vergi mükelleflerine ilişkin hükümler içermektedir<sup>61</sup>.

### 3. Teknolojik Gelişmeler

Mükelleflerin kayıtlarını elektronik ortamlarda yapabilmeleri ve vergi idarelerinin vergileme işlemlerinde bilgisayar teknolojilerini kullanmaları,

---

<sup>59</sup> Hüseyin PAZARCI, **Uluslar arası Hukuk Dersleri I. Kitap**, Gözden Geçirilmiş Dokuzuncu Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s. 116.

<sup>60</sup> Pelin KUZHEY, "Avrupa Kamu Yönetimi İlkeleri Sigma Raporları: No. 271", (OECD Sigma Paper, No: 27 European Principles for Public Administration, 1999), **Maliye Dergisi**, Sayı: 147, 2003, s. 71.

<sup>61</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 15-16.

mükelleflerin yükümlülüklerini gerçekleştirirken minimum düzeyde zaman harcanmasını, bilgiye süratle ulaşılmasını sağlayarak oluşturulan teknolojik altyapı ile mükelleflerin uyma davranışının maliyetlerini azaltmaktadır<sup>62</sup>. Ayrıca vergi idaresi teknolojik gelişmelerin vergi mükelleflerinin gönüllü uyumunu da artırdığını düşünmektedir. Vergi idarelerinin verginin doğru miktarının tarh edilmesini sağlamak için kullandıkları bilgi toplama yetkileri teknoloji kullanımı ile birlikte daha etkin hale gelmiştir. Mükellefe ilişkin bilgilerin elektronik ortamlarda saklanması ve mükellef açısından gizliliği olan bilgilerin güvenliğinin sağlanması giderek daha önemli hale gelmiştir. Dolayısıyla teknolojik gelişmelerin sonucu olarak vergi mükellefine ilişkin gizliliğin korunması hakkının sağlanması daha önemli hale gelmiştir<sup>63</sup>.

#### **4. Mükelleflerin Seçmen Olarak Önem Kazanması**

Demokratik toplumlarda vergi politikalarını belirlemek ve uygulamakla yükümlü bulunan hükümetler, aynı zamanda seçmen olan vergi mükelleflerinin taleplerini de göz ardı edemezler. Vergi yükünün vatandaşlar arasında tahsisi tümüyle hükümetin takdirinde değildir. Devletin anayasal çerçevesi ve hükümetin gücünü sınırlandıran usule ilişkin gerekliliklerin yanı sıra, esaslı politik sınırlandırmalar da söz konusudur. Hükümetler salt ekonomik kuramı uygulamazlar. Ekonomistler ikinci en iyi alternatifleri seçmen kabulleri içerisinde belirlerler. Bununla birlikte karar alma sürecine giren bilgiler birçok durumda çıkar gruplarına ait bilgiler olup bunlar kamuoyu görüşleri üzerine etki etmektedir. Vergi mükelleflerinin seçmen olarak önem kazanmaları, vergilendirme gibi kişi hak ve özgürlüklerine en çok kamusal müdahalenin olduğu alanlardan biri içerisinde vergi mükelleflerine daha fazla haklar sağlanarak korunması gerekliliği önemini arttırmıştır<sup>64</sup>.

#### **IV. Mükellef Haklarının Kaynakları**

Mükellef hakları, dayanakları ve nerelerde düzenlendiklerine göre iki farklı gruba ayrılmaktadır. Birincisi, temel düzenleme olarak nitelendirebileceğimiz

---

<sup>62</sup> Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Faaliyetleri, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef\\_hizmetleri.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef_hizmetleri.pdf), Erişim: 12.05.2007.

<sup>63</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 16.

<sup>64</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 17.

Anayasa, uluslar arası anlaşmalar veya kanunlardır. Bu temel düzenlemelerin ağırlıklı olarak Kıta Avrupası hukuk sisteminin uygulandığı ülkelerde yer aldığı görülmektedir. İkinci grup düzenlemeler ise; idari düzenleme olarak nitelendirilen ve daha çok mükellef hakları imtiyazları, veya mükellef hakları bildirgesi şeklinde yapılan düzenlemelerdir. Bunlar da daha ziyade idareye daha fazla takdir yetkisi veya düzenleme yetkisi verilen Anglo-Sakson hukuk sistemini uygulayan ülkelerde görülmektedir<sup>65</sup>.

## A. Birinci Derece Yasal Kaynaklar

### 1. Anayasalar

Bir hukuki işlemin, ya da bir hukuki faaliyetin tanımlanması maddi ve şekli olmak üzere iki açıdan yapılmaktadır. Maddi anlamda anayasa, belli bir devletin siyasi yapısı, iktidarın kullanılışı ve yetkileri ile ilgili kuralların bütünü ifade etmektedir. Şekli anlamda anayasa ise başkaca hukuki işlemlerden daha farklı usullere uyularak yapılan ve değiştirilen işlemdir<sup>66</sup>. Bir devletin siyasi organizasyonunu oluşturan anayasanın hedefi, devletteki düzenin devamını (hakların güvence altına alınmasını) sağlamaktır<sup>67</sup>.

Mükellef haklarına ilişkin temeller ülke anayasalarında yer almaktadır. Bu noktada genel bir değerlendirme yapacak olursak; birçok ülke yazılı anayasalara sahip olmasına rağmen İngiltere’ de yazılı anayasa bulunmamaktadır. Ancak bu durum İngiltere’nin anayasaya sahip olmadığı anlamına gelmez. Bununla birlikte yazılı anayasası olmasına rağmen Avustralya’nın anayasasında İngiltere’de olduğu gibi haklar ifade edilmemiştir. Almanya Anayasası bu anlamda vergi mükelleflerine çok sayıda haklar sağlamaktadır. Almanya Anayasası’nda idareye karşı mükellef haklarını koruyan ve birbirleri ile etkileşim halinde bulunan anayasal garantilere yer verilmiştir. Bunlar eyaletlerin yasama gücünü kötüye kullanmalarına ilişkin garantiler ve idari birimlerin mükellefe karşı keyfi eylemlerine karşı garantilerdir<sup>68</sup>.

<sup>65</sup> Burhan DÜZ, Osman ARIOĞLU, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazımı*, <http://www.gkd.org.tr/doc/desifre.doc> , Erişim: 02.08.2006, s. 4.

<sup>66</sup> Erdoğan TEZİÇ, **Anayasa Hukuku**, Beşinci Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul 1998, s. 142-143.

<sup>67</sup> ÖZER, a.g.e. , s. 9.

<sup>68</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 18.

Vergi denetimi, geniş anlamıyla, yönetimin ve mükelleflerin yasalarla saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir. Bu anlamda denetim, vergi yönetiminin teftişi, vergi incelemesi ve vergi kontrolüdür. Almanya’da teftiş nitelikli denetim Sayıştay tarafından ve vergi incelemesi de vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca gerçekleştirilmektedir. Almanya’da vergi yönetiminin etkinliğine paralel olarak mükelleflerin vergiye karşı olan duyarlılıkları vergi kayıp ve kaçağı sorununu önemli ölçüde azaltmış bulunmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesine Alman Anayasası’nda açıkça yer verilmemiştir. Bu ilke, yürütme organının keyfi ve takdiri uygulamalarını önleyerek fertlerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını belirlediğinden, Anayasanın 2, 14 ve 20. maddelerinden çıkarılabilmektedir<sup>69</sup>.

Vergileme eşitliğinin bileşenleri, normatif vergi mükellefiyeti eşitliği ile verginin tahsili esnasında bu mükellefiyetin yerine getirilmesi eşitliğidir. Bu nedenle, kanun koyucunun vergi ahlakını/vergi dürüstlüğü, eşit vergi yükümlemesini garanti altına alacak kontrol imkanlarıyla desteklenmesi zorunludur. Anayasanın 3. madde ikinci fıkrasında yer alan ayrımcılık yapılması yasağı, vergi adaletinin kapsamını açıkça somutlaştırılmasını ve bu suretle onun yargılama sırasında uygulanabilmesini sağlamakla birlikte, genel eşitlik ilkesi anayasa hukukçularına geniş bir yorum alanı yaratmaktadır<sup>70</sup>.

Anayasalarda vergi mükelleflerine uygulanabilen koruma hükümleri bazı ülkelerde “Hak Bildirgeleri“ ya da “Hak Şartları“ kullanılarak yapılmaktadır. Bildirgeler konusunda Fransız ve Anglo-Sakson geleneği olmak üzere iki ayrı gelenekten söz edilebilir<sup>71</sup>. Kanada ve Güney Afrika modern anayasal hak bildirgelerine sahip olan ülkelerdir. Hak şartı Kanada’da yüksek yasa konumundadır. Hak Şartı içerisinde yer alan haklar temel haklardır. Bunlar vergi mükellefleri tarafından yalnızca Kanada gelir idaresinin kararlarını değil, aynı zamanda vergi yaslarındaki hükümlerin eleştirilmesi için de kullanılabilir. Kanada haklar şartı vergi mükelleflerine başka haklar da sağlamaktadır. Kişinin yaşam, özgürlük ve

---

<sup>69</sup> İsmail CAN, *Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri*, Erişim: 27.02.2007, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, s. 30-31.

<sup>70</sup> CAN, a.g.m, s. 31.

<sup>71</sup> İbrahim Ö. KABOĞLU, *Özgürlükler Hukuku, İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı*, Genişletilmiş Dördüncü Baskı, Afa Yayınları, İstanbul, 1993, s. 40.



güvenlik hakkı, hukuk dışı arama ve alıkoymaya karşı hakları, kendi kendisini suçlamama hakkı ve aynı suçtan dolayı birden fazla yargılanmama cezalandırılmama hakkı söz konusu haklar arasındadır<sup>72</sup>.

Güney Afrika Cumhuriyeti oldukça yeni bir anayasaya sahip olmasına rağmen Anayasal değerlerde haklar bildirgesi ile vergi mükelleflerine çok sayıda haklar sağlamaktadır. Ancak bu hakların hepsi mutlak haklar değildir. Çünkü bu hakların tamamı genel sınırlandırma hükmüne tabidirler. Bu sınırlandırma Kanada Haklar Şartındaki biçime paralel olarak yalnızca hukukun temel kavramları içerisinde makul, açık, şeffaf ve demokratik toplum gereklerine uygun olarak insan onuruna, eşitliğe ve özgürlüğe saygılı biçimde, sınırlandırmanın genişliği, sınırlama ve amacı arasındaki ilişki ve amaca ulaşmak için daha az sınırlandırmanın olup olmayacağı dikkate alınarak yapılabilir. Güney Afrika Cumhuriyeti Haklar Bildirgesi vergi mükellefine eşitlik, özel hayatın gizliliği, bilgiye ulaşma, idarenin adil işlem görmesi ve mülkiyet konusunda haklar ve koruma sağlamaktadır<sup>73</sup>.

#### **a. Anayasal İlkeler**

Anayasal ilkeler; vergilerin kanuniliği ilkesi, hukuk devleti ilkesi ve başvurma hakkı ilkesi olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir. Aynı zamanda hukuk devleti ilkesi de temel hakların güvence altına alınması, yasalarda anayasaya uygunluğun, yönetimde hukuka bağlılığın sağlanması, yargı kuruluşlarının bağımsızlığını ve güvenilirliğini sağlayacak koşulların gerçekleştirilmesi, yasaların genelliği ve kuvvetler ayrılığı şeklinde kendi içerisinde bölümlere ayrılmaktadır.

#### **(1). Vergilerin Kanuniliği İlkesi**

Verginin kanuniliği ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli ve gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Söz konusu ilke, işlev olarak, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek maddelerin kanunda yer almasını sağlayarak bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırını sağlamada önem kazanmaktadır. Yani vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama

---

<sup>72</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 23.

<sup>73</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 23.

organı tarafından konulabilmesi ile vergilemede keyfiliğin yerini temsil ve hukukun üstünlüğü almıştır<sup>74</sup>.

Verginin kanuniliği ilkesi devlet açısından, verginin alınması zorunluluğu ve verginin cebri icra yoluyla alınmasının sınırlarını belirlemektedir. Aynı zamanda birey yararına temsilsiz, kanunsuz vergi olamayacağı ve verginin belirgin olmasının gerekliliği gibi ilkelere de dikkat etmektedir. Bu bağlamda kanun koyucu kanunla sadece konusunu belli ederek bir mali mükellefiyetin alınmasına izin vermesi verginin kanuniliği ilkesi gereği yeterli bulunmamakta olup aynı zamanda o kanunun mükellefiyeti, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri ve zaman aşımı gibi çeşitli yönlerini de düzenlemesi gerekmektedir. Anayasal düzende vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli ve gerekse maddi anlamda kanunla yapılması zorunlu bulunmaktadır. Bu çerçevede vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamına gelir. Vergi İdaresinin vergi usulüne ilişkin faaliyetlerinin kanuni usule bağlanması, bir yandan vergi yükümlülerine özel güvence ve eşitlik sağlar, öte yandan da idarenin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi için alacaklarını ayrıcalıklı, daha hızlı ve etkili usulde tahsil ve takip edebilmesine olanak verir<sup>75</sup>.

Vergi, iktidarların elinde ekonomiye ve bu yolla bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale aracı olabilmektedir. Bu nedenle vergilerin kanuniliği ilkesi, kişilerin çalışma ve sözleşme hürriyetleri ile mülkiyet ve miras haklarının zedelenmemesi için hukuk devletinin belirleyici unsurlarından biri olarak kabul edilebilir<sup>76</sup>. Vergilendirmede kanunilik ilkesinin emredici hüküm haline getirildiği ülke anayasalarından hemen hemen hepsi birbirine benzerdir. Çünkü anayasalara,

---

<sup>74</sup> Murat CEYHAN, *Vergilerin Yasallığı İlkesi*, (2003), [http://www.alomaliye.com/murat\\_ceyhan\\_verginin\\_yasal.htm](http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_verginin_yasal.htm), Erişim: 27.02.2007, s. 2.

<sup>75</sup> CEYHAN, a.g.m., [http://www.alomaliye.com/murat\\_ceyhan\\_verginin\\_yasal.htm](http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_verginin_yasal.htm), Erişim: 27.02.2007, s. 2. s. 2-3.

<sup>76</sup> Abdullah ASLAN, *29 Mayıs 2002 Tarihinde Hesap Uzmanları Kurulu'nca Ankara'da Düzenlenen Panelin Açılış Konuşması*, (2005), <http://www.huk.gov.tr/konusma5.html>, Erişim: 23.01.2007, s. 2.

tarihteki vergilendirmeye ilişkin temel hak ve özgürlük belgelerinden aynı hukuki olgunluk yansımıştır<sup>77</sup>.

## (2). Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti; bir toplum düzeninde hukukun üstünlüğü ve halk egemenliği temel ilkelerinin uygulanarak özgürlüklerin güvence altına alınmasıyla bireysel mutluluğun sağlanması amacıyla yönelen ve bu amaçla tüm kamusal ve bireysel yetkilerin bir hukuk kuralına dayandırılarak kullanılmasını öngören bir yönetim biçimi ve çağdaş demokrasinin hukuksal kalıbı olarak tanımlanmaktadır<sup>78</sup>. İnsan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendisini yükümlü sayan, bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağlı olan devlet şekli olarak da kabul edilmektedir<sup>79</sup>.

Hukuk devletinin temel koşullarından biri idarenin eylem ve işlemlerinin yargı denetimine bağlı bulunması olduğundan, bir takım işlemler konusunda yargı sıkıntısı olduğu takdirde bu durum hukuk devleti ilkesine o ölçüde zarar verecektir. Yürütmenin idari işlem ve eylemlerinin yargısal denetimi hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olmakla birlikte bu ilkenin yasama organının yargısal denetimi ile tamamlanması gerekmektedir. Hukuk devletinin bir diğer önemli gerçekleşme koşulu da yargı bağımsızlığıdır. Bu koşul aynı zamanda yürütme ve yasama organlarının yargısal denetiminin sağlıklı yapılabilmesinin de bir ön koşulu olmaktadır. Yargı bağımsızlığının güvencede olmadığı bir sistem hukuk devletinin gerçekleşme imkanı ortadan kaldıracaktır<sup>80</sup>.

Hukuk devleti anlayışı, bir ülkede yerleşmiş hukuk düzenine yalnız bireylerin değil, yönetimin de uymasını gerektiren bir ilkedir. Bu nedenle, hukuk devleti ile hukuk düzeni arasındaki ilişkiyi gözden uzak tutmamak gerekmektedir. Hukuk devleti ilkesinin anlam kazanabilmesi için ülkede egemen olan hukukun

---

<sup>77</sup> Ersan ÖZ, (2005), *Uluslararası Anayasal Düzlemde Vergilendirmede Kanunilik İlkesi*, [http://www.dunyagazetesi.com.tr/news\\_display.asp?upsale\\_id=229139&dept\\_id=1043](http://www.dunyagazetesi.com.tr/news_display.asp?upsale_id=229139&dept_id=1043), Erişim: 23.01.2007, s. 2.

<sup>78</sup> Adil İZVEREN, **Hukuk Felsefesi**, Dokuz Eylül Hukuk Üniversitesi Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 4, Ankara, 1998, s. 170.

<sup>79</sup> Ergun ÖZBUDUN, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Altıncı Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 113.

<sup>80</sup> Mehmet AKAD, **Genel Kamu Hukuku**, Genişletilmiş İkinci Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997, s. 238-239.

yönetilenlere, devlete karşı da hukuk güvenliği sağlaması gerekir<sup>81</sup>. Bu anlamda Hukuk devletinin temel özellikleri; temel hakların güvence altına alınması, kanunların genelliği ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, idarenin hukuka bağlılığı ilkesi ve devletin mali sorumluluğu olarak sıralanabilir<sup>82</sup>.

### **(i). Temel Hakların Güvence Altına Alınması**

Hukuk devletinin ilk gereği temel hakların güvence altına alınmasıdır. Bu amaçla temel haklar anayasada gösterilir. Bunların düzenlenmesi ve sınırlanması da, anayasaların koyduğu ilkeler doğrultusunda, ancak yasa ile yapılır ve yöneticilerin takdirine bırakılmaz<sup>83</sup>. Devlet içindeki güçlerin bir elde toplanmasını önlemek, yetki kullananları karşılıklı denetleme yollarına bağlı tutmak, belli görevleri belli dönemlere ve belli yetkilere bağlamak, iktidarın sınırlanmış kurallarını üstün bir metinle yazılı duruma getirmek temel hakların güvence altına alınması bakımından önem taşımaktadır<sup>84</sup>.

### **(ii). Yasalarda Anayasaya Uygunluğun Sağlanması**

Yasaların anayasaya uygunluğunun sağlanması bakımından yasaların anayasaya aykırı olmayacaklarını belirtmek yeterli değildir. Bunun yanında yasaların anayasaya uygunluğunu sağlayacak bir denetim mekanizmasının da kurulması gerekir. Bu görev Anayasa Mahkemesi' ne verilmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi' nin bu alandaki yetkisine hem başvuranlar açısından hem de içerik açısından bazı kısıtlamalar getirilmiştir<sup>85</sup>. Anayasa Mahkemesi, bu anlamda yasaların anayasaya uygunluğunu denetleyecek bağımsız bir yargı kuruluşu olarak hukuk devleti anlayışının temellerinden biri durumuna gelmektedir<sup>86</sup>.

### **(iii). Yönetimde Hukuka Bağlılığın Sağlanması**

Hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesi, yalnız yasaların anayasaya uygun olmasıyla tamamlanamaz. Bunun yanında anayasaya uygun kuralları uygulayacak ve

---

<sup>81</sup> A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Anayasa Hukuku**, Güncellenmiş Dokuzuncu Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s. 163.

<sup>82</sup> Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Maliye Bölümü Masüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2003, s. 19.

<sup>83</sup> GÖZÜBÜYÜK, a.g.e. , s. 164.

<sup>84</sup> SOYSAL, a.g.e. , s. 158.

<sup>85</sup> GÖZÜBÜYÜK, a.g.e. , s. 164.

<sup>86</sup> SOYSAL, a.g.e. , s. 159.

devlet işlerini yürütecek yönetim mekanizmasının da hukuk düzenine bağlı kalması gerekmektedir<sup>87</sup>. Anayasa, yürütme görev ve yetkisinin anayasaya ve yasalara uygun olarak yerine getirileceğini, Anayasa kurallarının yalnız yasama ve yargı organlarını değil, yürütme ve idare makamlarını da bağlayacağını öngörmüştür. Bunun yanında Anayasa, yönetimin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi için özel düzenlemelere gitmiş, yönetimin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu belirtmiştir<sup>88</sup>.

#### **(iv). Yargı Kuruluşlarının Bağımsızlığını ve Güvenilirliğini Sağlayacak Koşulların Gerçekleştirilmesi**

Yargı kuruluşlarının bağımsızlığını ve güvenilirliğini sağlayacak koşulların gerçekleştirilmesi; gerek yasaların anayasaya uygunluğunun denetlenmesinde, gerek yönetimin hukuka bağlılığını sağlamakta, gerekse genel olarak bütün yasaların uygulanmasında yargı organlarının bağımsızlığı büyük önem taşımaktadır. Bu anlamda yargı bağımsızlığının gerçekleşmesi, halkın gözünde yargı kuruluşlarına olan güvenin yerleşmesini de sağlayacaktır<sup>89</sup>.

#### **(v). Yasaların Genel Olması**

Yasaların genel olması benzer durumların aynı çözümlere bağlanması demektir. Bu durum yasa önünde eşitlik ilkesi olarak da belirtilmiştir. Ayrıca devlet organları ve idare makamlarının bütün işlemlerinde, kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda oldukları kuralı getirilmiştir<sup>90</sup>. Vergide eşitlik ilkesi mükelleflerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Vergide adaletin gerçekleştirilebilmesi bakımından önemli bir fonksiyonu bulunan bu ilke, vergi yükünün, mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır<sup>91</sup>. Vergi

---

<sup>87</sup> SOYSAL, a.g.e. , s. 159.

<sup>88</sup> GÖZÜBÜYÜK, a.g.e. , s. 165.

<sup>89</sup> SOYSAL, a.g.e. , s. 159.

<sup>90</sup> GÖZÜBÜYÜK, a.g.e. , s. 164.

<sup>91</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onuncu Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s. 189.

bakımından vergide tarafsızlık ilkesine bağlanmış bu adalet anlayışı ödeme gücü ve mali güç kavramları ile açıklanmaya çalışılmıştır<sup>92</sup>.

### **(vi). Kuvvetler Ayrılığı**

Yasama, yürütme ve yargı makamlarının görev ve yetkileri Anayasa'da duraksamaya yer vermeyecek şekilde düzenlenmiştir. Bu üç gücün birbirinden ayrılış tarzlarına göre devlet sistemlerinin belirlendiğini düşünecek olursak, kuvvetler ayrılığı ilkesinin önemi daha açık bir şekilde ortaya konulabilecektir. Kuvvetler ayrılığı ile devleti oluşturan üç gücün birbirinin alanına müdahale etme niteliği belirlenmektedir. Eğer bu müdahale tamamiyle imkansız ise yani yasama, yürütme ve yargı organı çok katı çizgilerle birbirinden ayrılmışsa bu takdirde tipik bir "başkanlık sistemi" niteliği ortaya çıkmaktadır; ya da yasama, yürütme ve yargının birbirinden ayrılış tarzları daha esnek ise bu halde de "parlamentar sistem" den bahsetmek gerekecektir. Bu kadar öneme sahip olan bir kavramın "hukuk devleti" ilkesini gerçekleştirmek amacıyla yüklendiği ödev de hiç kuşkusuz çok büyük öneme sahiptir<sup>93</sup>.

### **(3). Başvurma Hakkı İlkesi**

Başvurma Hakkı en genel anlamıyla, kişilerin dilekçe ile idari siyasi makamlara başvurma ve yargı organlarına gidebilme imkanınıdır. Başvuru hakkının varlığı bireylere hem yönetim hem de yargı organları önünde savunma hakkı sağlar. Yargı organlarına başvurma hakkı vergi idaresinin eylem ve işlemlerinden dolayı yargısal denetime tabi olması sonucunu doğurmaktadır. Hakkında anayasa ve kanunlara aykırı işlem yapıldığını düşünen her bir vergi yükümlüsü yargı yoluna gidebilir. Başvurma hakkı, vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile arasındaki uyumsuzluklar güçler ayrılığı kuramı gereği iradeden bağımsız durumda bulunan yargı organları önüne götürebilme imkanı sağlayarak mükellef açısından en sağlam güvenceyi oluşturmaktadır. Ayrıca başvuru hakkının tarafsız ve bağımsız mahkemeler önünde kullanılabilmesi gerekmektedir<sup>94</sup>.

<sup>92</sup> Fevzi DEVRİM, **Kamu Maliyesine Giriş**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Dördüncü Baskı, İzmir, 2002, s. 207.

<sup>93</sup> Sercan Coşkun KULAK, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti*, [http://www.turkhukuksitesi.com/makale\\_245.htm](http://www.turkhukuksitesi.com/makale_245.htm), Erişim: 27.01.2007, s. 7.

<sup>94</sup> GÖKBEL, a.g.t, s. 31.

## 2. Uluslarüstü Kaynaklar

Mükellef haklarının uluslarüstü kaynakları uluslararası insan hakları sözleşmeleri, uluslar arası ekonomik bütünleşme antlaşmaları, ikili ya da çok taraflı olarak imzalanan çifte vergilendirmenin önlenmesi antlaşmaları ile diğer uluslar arası sözleşmelerdir<sup>95</sup>. Ayrıca uluslar arası antlaşmalar yanında, bunların öngördüğü kuruluşlar tarafından alınan kararları da hukuka yararlı birer kaynak olarak saymak mümkündür<sup>96</sup>.

Uluslarüstü kaynaklar sağladıkları güvenceler bakımından üç başlık altında toplanabilir. Etkisi hukuki bağlayıcılıktan daha çok moral değeri ile sınırlı bulunan ve uluslar arası zorlayıcı gücü psikolojik çerçevede kalan uluslar arası bildirgeler, bildiriler ve Birleşmiş Milletler Genel Asamblesi Kararları Birinci düzey koruma sağlamaktadır. İkinci düzey koruma Uluslar arası antlaşma, sözleşme, pakt ve protokoller ile bunları imzalayan devletler açısından söz konusu olmaktadır. Bunlara taraf olan devletler, bunları diğer taraf olan devletlere karşı ileri sürebilmektedirler. Ancak bu ikinci düzey koruma evresi, diplomatik, psikolojik ya da ekonomik baskılar dışında etkili bir başvuru imkanı tanımamaktadır. Bu koruma düzeyi, komisyon ve komiteler aracılığıyla ilgili belgenin uygulamaya geçirilmesini devletler nezdinde yapılan denetlemelerle gerçekleşmektedir. Buna karşılık insan haklarına ilişkin büyük sözleşmelerin çoğu, hükümlerinin uygulanmasını denetlemekle yükümlü bir organ kurar. Bu düzey korumanın sağladığı işlemler, bireyleri koruyucu hükümler içerdiği ve doğrudan uygulanabilir oldukları ölçüde kişiler tarafından mahkemeler önünde ileri sürülebilirler. Üçüncü olarak, devlet çerçevesi dışında, bir antlaşmaya onun oluşturduğu kurumlarca alınan kararlara saygıyı denetlemek ve ayrıca bunların ihlalini yaptırma tabi tutmak amacıyla ulusal-üstü bir yargı organının kurulması ile sağlanan korumadır. En üst düzey koruma sağlayan bu düzeyin en önemli örneğini Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi oluşturmaktadır. Mükelleflere sağlanan uluslarüstü koruma esas olarak iki biçimde meydana gelmektedir; uluslar arasında yapılan antlaşmaların onaylama, kabul ya da uygun bulma gibi ikinci bir işleme gerek kalmadan yürürlüğe girmiş olması ve antlaşma metninin paraf ya da

---

<sup>95</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 32.

<sup>96</sup> Reşat D. TESAL, **Hukukun Temel Prensipleri**, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No: 340-573, İstanbul 1980, s. 24.

imza ile kesinleşmesinden sonra ikinci bir işlemle bağlayıcılık kazanmasıdır. Esas olarak vergi mükellefleri açısından uluslar arası antlaşmalardan doğan hakların hak olarak iddia edilebilir hale gelmesi mükellefin başvuruda bulunabileceği yerel mahkemeler tarafından tanınmasına bağlıdır<sup>97</sup>.

## **B. İkinci Derece Yasal Kaynaklar**

### **1. 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<sup>98</sup>.

Kural olarak kanunların uygulanması yürürlüğe girdikten sonraki dönemi kapsar. Hukukun bu genel kuralının amacı, hukuka olan güveni sarsmamak ve herkesi bir işlemi yaptığı sıradaki kurallarla sorumlu tutmaktır. Bu nedenle hukuk kuralları ilke olarak geriye yürümez. Bu kural, kazanılmış hakları korumak için kabul edilmiştir ve “kanunların geçmişe yürümemesi” olarak adlandırılır<sup>99</sup>.

Bir yasanın uygulaması ancak yürürlüğe girdikten sonraki olay ve ilişkileri kapsar. Bu hem özel hem de kamu hukuku alanındaki yasalar için geçerli olan bir kuraldır. İdeal vergi sisteminde ödenecek vergiler keyfi değil kesin, açık ve belirli olmalıdır. Vergi idaresinin mükelleflere karşı keyfi vergileme işlemlerinde

---

<sup>97</sup> GÖKBEL, a.g.t. , s. 33.

<sup>98</sup> GÖKBEL, a.g.t. , s. 37.

<sup>99</sup> Coşkun Can AKTAN, Ufuk GENCEL, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali“ , *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, 2003, s. 6.



bulunmalarına imkan vermemek için vergi tutarının yanı sıra, ödeme şekli ve zamanına ilişkin uygulamaların da aynı özellikleri taşıması gerekir<sup>100</sup>.

Vergi mükelleflerine kanunlarla haklar sağlanması ve korunması konusunda iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. Birincisi birçok ülke vergi usulünü yerine getirmek için idari kurallara dayanmaktadır ve bu da kanunla mükellefe sağlanan korumanın sınırlı olmasına neden olmaktadır. İkinci olarak geniş anlamda kanuni korumanın olduğu yerde, genellikle koruma mevzuat içerisinde belirli bir usulün içerisinde sağlanmakta ancak burada mükellef haklarının sistemli ve kapsamlı bir uygulaması bulunmamaktadır. Kanunlarla mükellef hakları konusunda yapılan koruma idarenin vergileme alanında başvurduğu, kanun hükmünde kararname, Bakanlar Kurulu Kararları, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, özelge, genelge ve genel yazılar gibi düzenleyici işlemlerin doğru ve adaletli olmasını sağlamaya yönelik olmaktadır. Vergi mükelleflerine sağlanan haklar yalnızca vergi kanunları değildir. Vergi usulünün özel usul yasaları ile düzenlenmediği yerde genel idari usul yasaları da vergi mükelleflerine koruma sağlamaktadır. Mükellef haklarının kanunlar içerisinde yer almaları vergi sistemi içerisinde haklara ulaşabilmek açısından ve hakların ileri sürülebilmesi açısından da önem taşımaktadır<sup>101</sup>.

## 2. Mükellef Hakları Bildirgeleri

Mükellef haklarının gelişimine yönelik bir vergi sisteminin oluşturulmasında üç aşama bulunmaktadır. İlk aşama mükelleflerin rızasının ve işbirliğinin kazanılması, ikinci aşama kanun önünde eşitliğin vergi sistemine yansıtılması yani vergilerin genelliği ilkesi ve mükellef haklarının tesisi, son aşamanın ise denetim ve cezalar olduğu görülmektedir<sup>102</sup>.

Küreselleşmenin hızla yaygınlaşması sonucunu doğuran teknolojik ve ekonomik gelişmeler, vergi idarelerini de değişimin içine çekerek, vergiye olan bakış açısını değiştirmiştir. Artık vergi; şeffaf kamu giderlerinin karşılanması için adalet, eşitlik ve yasallık ilkeleri çerçevesinde toplumsal uzlaşmayla alınan parasal değerler olarak tanımlanmaktadır. Bu bakış açısını model alan OECD ülkeleri, gelir idareleri

---

<sup>100</sup> AKTAN, GENCEL, a.g.m., s. 6.

<sup>101</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 39.

<sup>102</sup> Güneri AKALIN, **Türkiye’de Piyasa Ekonomisine Geçiş ve Ekonomik Kriz-Türk Vergi Sisteminin Piyasa Ekonomisi ile Uyumlaştırılması**, TİSK Yayınları, 2001, s. 4.

tarafından yayımlanan mükellef hakları bildireleri ile bu değişimi çarpıcı biçimde ortaya koymaktadır<sup>103</sup>.

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. Bu ülkelerde öncülüğü İngiltere, Amerika ve Avustralya almakta; Kanada, Fransa, Norveç, İtalya, Hollanda, İspanya, Bulgaristan, Arjantin, Gana, Uganda gibi daha birçok ülke de izlemektedir<sup>104</sup>.

Vergi mükelleflerinin sahip oldukları bir takım hakları gündeme getiren bu değişim, vergi literatürüne mükellef hakları bildirgesi olarak girmiştir. Bu olgu kimi ülkelerde vergi yasaları içinde yer alan bir belge olarak, kimi diğer ülkelerde yasada yer almayan ancak idare tarafından deklare edilen bir belge olarak yerini almıştır. Artık günümüzde vergi gelirlerinin toplanmasında başarı sağlanabilmesi için mükelleflerle işbirliğine gidilmesi ve onların vergiye gönüllü uyumlarının artırılması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilemenin "mükellefe rağmen" değil "mükellefle birlikte" yapılması ve bu konudaki mükellef beklentilerinin dikkate alınması gerekliliği mükellef haklarının ön plana çıkmasına neden olmaktadır<sup>105</sup>.

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<sup>106</sup>.

---

<sup>103</sup> EGEMEN, a.g.m., [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), Erişim: 20.02.2007, s.1-3. , s. 1.

<sup>104</sup> Bumin DOĞRUSÖZ, (2005), *Mükellef ve Eksik Hakları-1*, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/14-07-2005\(2\).html](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/14-07-2005(2).html), Erişim: 22.01.2006, s. 1.

<sup>105</sup> EGEMEN, a.g.m., [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), Erişim: 20.02.2007, s.1-3. , s. 1.

<sup>106</sup> EGEMEN, a.g.m., [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), Erişim: 20.02.2007, s.1-3. , s. 2.

### C. İdareden Doğan Kaynaklar

Vergi düzenlemelerinin bir kanuna dayanması, verginin konulması ve sonraki aşamalarda değişiklikler yapılmasının tümünü kapsamaktadır<sup>107</sup>. 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<sup>108</sup>.

Vergi mükelleflerinin çoğunluğu için idari haklar vergi idareleri ile günlük bağlantıları sırasında etkin koruma sağlamaktadır. Mükelleflerin idari haklar yoluyla vergi idaresi ile olan anlaşmazlıkları çözümlenmesi kolaylaşmaktadır. Ayrıca vergi sistemi içerisinde mükelleflerle olan anlaşmazlıkların fazlalaşması oranında idari olarak verilen haklar genişlemektedir. İdari hakların genişletilmesi, daha çok anlaşmazlığın vergi idaresi içerisinde çözümlenerek vergi mükelleflerinin daha az vergi yargısına gitmek zorunda kalmasını sağlamaktadır. Yürütme organı tarafından sağlanan diğer idari haklar ise etkin olarak kanunlaştırılmayan ve idari sürecin içerisinde yol gösterici olarak verilen haklardır. Bu hakların çoğu mükellef hakları şartlarında bulunmaktadır. İdare tarafından beyan edilen mükellef hakları şartları kanuni ya da idari olarak sağlanan hakları ve aynı zamanda uygulanamayan, mükellef tarafından sahip olunan hakların ifadelerini içermektedir. Vergi idarelerinin vergi mükellefleri ile ilgili aldıkları kararlar arasında çok sayıda takdir yetkisini içeren kararlar söz konusudur. Örneğin; vergi suçlarının unsurlarının belirlenmesi, vergi denetiminin ne zaman uygulanacağı, aynı mükellefin hangi sıklıklarla denetim

---

<sup>107</sup> AKDOĞAN, a.g.e. , s. 193.

<sup>108</sup> GÖKBEL, a.g.t. , s. 44.

kapsamına alınacağı gibi konular geniş şekilde takdir yetkisini içermektedir. Bunları düzenleyen idari işlem yönergeleri mükellefe haklar sağlayan ikinci derece idari haklar arasında yer almaktadır. İdare tarafından sağlanan bu tür haklar vergi idaresi sürecinde belirliliğin sağlanması ve iyi bir düzenin oluşturulması için oldukça önemlidir<sup>109</sup>.

## V. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması

Mükellefin haklarını düzenleyen birçok müessese ve madde bulunmasına rağmen bunların bir kısmı mükellefler tarafından iyi nüfuz edilememiş, bir kısmı ise sorumluluktan kaçma, teknik yetersizlik, ilgisizlik gibi sebeplerle mükelleflerden uzak tutulmuştur. Mükelleflerin yasalardan doğan haklarının yanında, vatandaşlıktan, mükellefiyetten ve insan haklarından doğan doğal hak ve özgürlükleri de bulunmaktadır. Tüm bu hak ve özgürlüklere öncelikle idare tarafından saygı gösterilmesi, bu hak ve özgürlüklerin tesis edilmesi konusunda idarenin hem içe dönük, hem de mükellef ve meslek mensuplarına yönelik tanıtım ve eğitim çalışmalarına önem vermesi gerekmektedir<sup>110</sup>. Mükellef hakları yasal haklar, yönetsel haklar ve yürürlüğe giren vergisel mekanizmalar olarak sınıflandırıldığı gibi standart bir uygulama ya da teşvik edici bir araç olarak da ayrıma tabi tutulabilmektedir<sup>111</sup>.

Bir değerlendirme kriteri olarak, vergi sisteminin adalet ve doğruluk ilkelerini de içine alarak mükellef haklarına riayet edilmesini sağlayan bir yapıda olması gerekmektedir. Bu anlamda vergi mükelleflerinin, vergi kanunlarını anlamaya yönelik olarak hakkaniyet ve doğruluk niyetleri ile yaklaşmaları ön görülmektedir. Önceden vergi sistemini değerlendirmede kullanılan adalet anlayışı sonraları “yatay adalet” ve “dikey adalet” olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Adalet ve doğruluk ilkeleri aynı zamanda açıklık ve kesinlik anlayışlarına da bağlı olmakta, bu anlayışları da ihtiva etmektedir. Bu anlamda saydığımız unsurlar, parlamentoya ait kararların verilmesinde yol açtığı zorluklarla ilişkilendirebilmekte, muhtemelen sistemdeki tutarsızlığın sonuçlarının bir açıklaması olarak da kabul edebilmektedir. Ayrıca;

<sup>109</sup> GÖKBEL, a.g.t. , s. 45.

<sup>110</sup> Mükellef Hakları Rehberi, [http://www.muhasabenet.net/mukellef\\_haklari\\_rehberi.html](http://www.muhasabenet.net/mukellef_haklari_rehberi.html) , Erişim: 28.07.2006, s. 1.

<sup>111</sup> Duncan BENTLEY, *7th International Tax Administration Conference, A Model of Taxpayers' Rights*, <http://www.atax.unsw.edu.au/news/ta2006brochure.pdf> , Erişim: 21.08.2006, s. 4.

muhasebeciler, avukatlar ve vergi mükellefleri, hakimın verginin geri dönüşümü ile ilgili hükmü verirken, bu unsurların da ne anlam ifade ettiğini düşünmesini ümit ederler. Bu anlamda maksatlı idare açıklık ve kesinlik anlayışlarına engel olmaktadır<sup>112</sup>.

Tüm bu tanımlamalar ışığında mükellef hakları iki temel grupta incelenebilmektedir. “Genel haklar” (temel haklar) olarak da isimlendirilen birinci gruptaki haklar, vergi kanunların uygunluğu, temel işleyişi ve geçerliliği ile ilgili mükelleflerin görmek istedikleri doğruluk ve etkinliği içerirler. Bu haklar vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilerde ortaya çıkarlar. “Özel haklar” (ikincil haklar) olarak da isimlendirilen diğer gruptaki haklar ise, vergi kanunlarındaki özel durumlar, işlemler ve uygulamalar ile ilgilidir. Gelir idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkide, mükelleflerin görmek istedikleri doğruluk ve etkinliğe yönelik genel mükellef haklarının yanı sıra vergi kanunlarının uygulanmasında ve mükelleflerin özel durumları ile ilgili yapılacak olan işlemler sırasında uyulması gereken usul ve esasları düzenleyen özel mükellef hakları da büyük önem taşımaktadır<sup>113</sup>.

### **A. Genel Haklar**

Genel haklardan, tüm mükelleflerin sahip oldukları haklar anlaşılır. Bu haklar; adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkı olarak sayılabilir. Genel haklar arasında herhangi bir öncelik ve hiyerarşi olmayıp, tüm mükelleflere vergi kanunların uygunluğu, işleyişi ve geçerliliği sırasında güvence sağlamaktadırlar<sup>114</sup>.

#### **1 Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı**

Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkına göre, vergi idaresinin mükelleflere saygı ve nezaket kuralları çerçevesinde davranması, sahip olduğu yetkiyi tarafsız ve

---

<sup>112</sup> Tobias LONNQUIST, (2003), *The Trends Towards Purposive Statutory Interpretation: Human Rights At Stake*, <http://www.beta.austlii.edu.au/au/journals/RevenueLJ/2003/3.pdf>, Erişim: 20.08.2006, s. 26.

<sup>113</sup> TİMUR, UYSAL, ÇAĞLAYAN, GERÇEK, BAĞDINLI, a.g.m., <http://www.gkd.org.tr/doc/desifre.doc>, Erişim: 10.02.2007, s. 27.

<sup>114</sup> GERÇEK, a.g.m., s. 127.

adil kullanması gerekmektedir<sup>115</sup>. Buna göre, vergi kanunlarının uygulanmasında mükelleflere karşı adil, eşit ve tutarlı davranılarak vergilerin hesaplanmasında onların özel durumları da dikkate alınmaktadır. Mükelleflerin karşılaştıkları sorunların çözümü için yardım talep etmeleri veya şikayetlerini dile getirmeleri durumunda, bunlar belirlenen hizmet standartları çerçevesinde hızlı ve adil bir şekilde çözümlenmektedir. Vergi idaresi, varsa hatalarından dolayı mükelleflerden özür dilemekte ve bunlar belirlenen standartlar çerçevesinde düzeltilmektedir. Mükelleflerin vergi idaresinden yardım talep etmeleri durumunda; vergi idaresi tarafından mükelleflere vergi yükümlülükleri ve haklarıyla ilgili ücretsiz görüş, bilgi ve yardım verilmektedir. Vergi idaresi tarafından verilen yazılı veya sözlü görüşler açık, tam, doğru ve tutarlı iken, basılı yayınlar ise kolay anlaşılabilir ve her zaman ulaşılabilir nitelikte olmaktadır<sup>116</sup>. Ayrıca aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınması veya aynı vergi konusu üzerinde birden fazla vergilendirme yetkisinin çatışması olarak ifade edilen çifte vergileme olayı ile mükellefin aynı vergi konusu üzerinden iki veya daha fazla kez vergiye tabi tutulması ihtimali bulunmaktadır<sup>117</sup>. Bu nedenle vergi sistemleri çifte vergiden kaçınacak biçimde düzenlenmeli ve mükellefe yargı organlarınca gereken yardımın yapılması gerekmektedir. Uluslararası alandaki çifte vergilendirmenin önlenmesi ulusal mevzuattaki çifte vergilendirmenin aksine daha fazla güçlükler içerdiğinden mükellefler ülkeler arasında yapılan çok taraflı antlaşmalarla korunmaya çalışılmaktadır<sup>118</sup>.

## 2. Bilgi Alma Hakkı

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

---

<sup>115</sup> IRS, *Your Rights As A Taxpayer Publication I (Rev April 2005)*, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p516.pdf>, Erişim: 11.03.2006.

<sup>116</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 128.

<sup>117</sup> AKDOĞAN, a.g.e. , s. 166-167.

<sup>118</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 60-61.

Eğer vergi idaresindeki bilgiler yanlış ise mükellefler bunların düzeltilmesini de talep edebilirler. Mükelleflerin bilgi alma hakkının yerine getirilebilmesi için vergi idareleri vergileme süreci, denetim ve takibat süreci, yargılama süreci ve mükellef hakları ile ilgili çeşitli yayınlar, broşürler, tebliğler, bildirgeler v.b. yayınlamakta veya internet aracılığıyla ve ücretsiz telefon hatlarıyla bunlar hakkında bilgi vermektedir. Ayrıca, mükellefler hakkında bir işlem yapılması veya mükelleflerin bilgi talep etmesi durumunda da mükelleflere doğru ve güncel bilgi sunulmaktadır<sup>119</sup>.

Vergi mükellefleri yetkili kişilerce, vergi sisteminin işleyişi ve kendi tahakkuk işlemleriyle ilgili en güncel bilgileri edinme hakkına sahiptirler. Ayrıca mükellefler kendi hakları konusunda bilgi edinmeye başvuru hakları da dahil olmak üzere yetkilidirler. Tüm mükellefler, bu bilgilerin vergi sisteminin karmaşıklığını yansıtması ve bu anlamda yol gösterici olması koşuluyla kendi vergisel işlemlerini daha iyi bir şekilde etkinleştirebileceklerini ümit ederler. Yetkili makamlar, mükellef hakları tüzükleri, video rehberler ve telefon aracılığıyla yapılabilecek sözlü beyanlar gibi farklı şekillerle de bu yükümlülüklerini yerine getirmektedirler<sup>120</sup>. Bu anlamda mükelleflerin bilgi alma haklarının, vergi idareleri tarafından vergi kanunlarının nasıl uygulanacağına ilişkin yorumların genel tebliğiler vasıtasıyla veya mükelleflerin istemlerine dayanılarak özelgeler yoluyla gerçekleştirilmektedir. Genel tebliğler, genel olarak düzenleyici yönetsel işlem niteliğinde olmakla birlikte, kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkartıldıkları takdirde hem mükellefler hem de vergi idareleri açısından bağlayıcılıkları söz konusudur. Özelgeler ise mükelleflerin yapacakları işlemlerin vergileme açısından sonuçlarını önceden görebilmelerini sağlayan bilgi alma yollarından birisidir. Mükelleflerin bilgi alma haklarının yerine getirilme biçimlerinden birisi de vergi idaresinin kendi tasarruflarıyla vergi uygulamalarıyla ilgili olarak mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini kolaylaştırmak, haklarını ilan etmek ve kendi hizmet anlayışlarını mükelleflere bildirmek için açıklayıcı yayınlar yapmak şeklindedir<sup>121</sup>.

---

<sup>119</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 128.

<sup>120</sup> *OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note, Centre for Tax Policy and Administration Tax guidance series General Administrative Principle - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations*, (2002), <http://www.oecd.org/dataoecd/4/16/14990856.pdf>, Erişim: 15.08.2006, s.4.

<sup>121</sup> GÖKBEL, a.g.t. , s. 49.

### 3. Başvuru Hakkı

Vergi idarelerince vergileme işlemiyle ilgili olarak yapılan bireysel işlemlere ve alınan kararlara karşı tüm mükelleflerin başvuru hakkı bulunmaktadır<sup>122</sup>. Vergi otoritelerince alınan bir karara karşı müracaat hakkı, söz konusu kararın vergi mükellefini doğrudan ilgilendirmesi koşuluyla tüm vergi mükelleflerine tanınmakla birlikte, kanunun veya idari kuralların uygulanmasına ilişkin olmaksızın vergi otoriteleri tarafından alınan tüm kararlara uygulanır<sup>123</sup>. 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 çözümlenmesi için itiraz veya şikayet yollarına başvurmasıdır. Üçüncüsü ise, mükelleflerin uyuşmazlığın çözümlenmesi için yargı yoluna başvurmasıdır. Mükellefler kendiliğinden vergileme ile ilgili olarak bazı işlemlerin yapılmasını, durumların tespit edilmesini veya bazı bilgilerin verilmesini isteyebilirler. Bu gibi durumlarda, mükellefler genel bir başvuru hakkına sahiptirler<sup>124</sup>. Yargısal başvuru hakkının mükellef açısından sağladığı güvenceler aynı olmakla birlikte yargılama usulü ile ilgili farklılıklar içerik konusunda ülkeler arasında farklılıklar yaratmaktadır. Yargı organına başvurmadan önce idareye başvurmanın gerekip gerekmediği, hangi yargı organına başvurunun yapılacağı hangi konulara karşı başvuru yapılabileceği, başvuru için tanınan süreler, mükelleflerin mahkemede temsilci bulundurma hakları ve kimlerin temsilci olabileceği, kamuya açık duruşma yapılıp yapılmadığı, vergi idarelerinin vergi davalarına hazırlanırken mükelleflere yardım etme ve itiraz hakkı konusunda bilgilendirme zorunluluğunun olup olmadığı gibi özellikler vergi mükelleflerinin yargısal başvuru hakkının içeriğini belirlemektedir<sup>125</sup>.

Vergi otoritelerince alınan bir karara karşı müracaat hakkı, söz konusu kararın vergi mükellefini doğrudan ilgilendirmesi koşuluyla tüm vergi mükelleflerine tanınmakla birlikte, kanun veya idari kuralların uygulanmasına ilişkin olmaksızın vergi

<sup>122</sup> Duncan BENTLEY, OECD Taxpayers' Rights And Obligations - Practice Note, [http://www.oecd.org/LongAbstract/0,3425,en\\_2649\\_201185\\_17851181\\_119814\\_1\\_7\\_1,00.html](http://www.oecd.org/LongAbstract/0,3425,en_2649_201185_17851181_119814_1_7_1,00.html) -16k, Erişim: 05.02.2006.

<sup>123</sup> OECD Stratejik Yönetim – Mali İşler Komitesi, Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi, Vergi Rehberliği Serileri, Vergi Mükellefinin Hak ve Ödevleri, Gözden Geçirilmiş Kamu Yorumuna Açık Taslak,(2002), Erişim: 10.08.2006, <http://www.maliye.gov.tr/ab/turkce/tax/6.pdf> , s. 200.

<sup>124</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 129.

<sup>125</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 55.



otoriteleri tarafından alınan tüm kararlara uygulanır<sup>126</sup>. Bazen ise, mükellefler vergileme sürecinde vergi idaresinin yanlışlık yaptığını, yasalara uymadığını veya yasaları yanlış yorumlayıp uyguladığını düşünebilirler. Nedeni ne olursa olsun, eğer mükellefler vergi idaresinin karar ve işlemlerinden memnun değilse, bunların gözden geçirilmesini isteyebilirler veya yargısal denetime tabi tutulmasını sağlayabilirler. Mükellefler tarafından uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi için itiraz, şikayet, uzlaşma veya vergi hatalarının düzeltilmesi yollarına başvurulması durumunda, vergi idaresi ile mükellef arasında iyi bir diyalogla ve karşılıklı anlaşma yoluyla uyuşmazlığın kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırılması imkanı elde edilmektedir<sup>127</sup>. Uyuşmazlığın çözülmesi için yargı yoluna başvurulması durumunda ise, vergi idaresinin işlemleri yasalara uygunluk açısından yargısal denetime tabi tutulduğundan, mükelleflere en üst düzeyde koruma sağlanmaktadır<sup>128</sup>.

#### **4. 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: Vergi kanunları ve ilgili mevzuat yayınlanarak mükellefin bilgisine sunulur, vergi kanunları geriye yürütülmez ve vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergileme ile ilgili düzenlemeleri ancak yasama organı yapar ve idareye sadece belirli konularda ve sınırlı yetki devreder<sup>129</sup>. Hukuk sistemlerinin temel doktrinlerinden birisi vergi mevzuatının geçmişe dönük etkisinin olmamasıdır. Vergi mükellefleri yasama organları tarafından kabul edilmiş kanunların gereklerine göre davranmak hakkına sahiptirler. Ancak vergi kanunlarının yasama organından geçtiği tarihten daha önceki tarihte meydana gelen olaylara uygulanması konusunda örnekler de söz konusudur. Örneğin vergi ile ilgili kanunların yapılacağıının

---

<sup>126</sup> OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, a.g.m., <http://www.oecd.org/dataoecd/4/16/14990856.pdf>, Erişim: 15.08.2006, s. 5.

<sup>127</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 129.

<sup>128</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 185.

<sup>129</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 130.

beyan edilmesi ile kanuna işlerlik kazandırılılabilmektedir. Kanunun yasama organından geçmesi ise daha sonraki bir tarihte olmaktadır<sup>130</sup>.

Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun davranışta bulunabilmeleri ve gerekli kararları alabilmeleri için öncelikle vergi kanunlarından ve ilgili mevzuattan haberdar olmaları ve daha sonra da bunları anlayabilmeleri gerekmektedir. Mükelleflere bu imkanın sağlanabilmesi, tüm vergi mevzuatının yayınlanmasına ve anlaşılabilir dilde yazılmasına bağlıdır. Vergi mevzuatının mükellefler açısından anlaşılabilir ve güvenilir olması aynı zamanda bu mevzuatın istikrarlı olmasına da bağlıdır. Mükellefler faaliyetleri ile ilgili vergisel mükellefiyetlerini bilmek ve bunlardan emin olmak isterler. Ayrıca vergi mükelleflerinin, yürürlükteki kanunlara uygun davranma hakkı ve ödevi vardır. Bu nedenle, hukukta genellikle benimsenmiş olan “kanunların geriye yürümemesi kuralı” ile önceki kanun zamanında usulüne uygun olarak elde edilen haklar korunarak, kazanılmış haklara saygı gösterilmiş ve mükellefe hukuki güvenlik sağlanmış olmaktadır<sup>131</sup>. Vergilemede belirlilik hakkı, yasama organının yürütme organına devrettiği vergileme ile ilgili düzenleme yetkisinin sınırlı ve çerçevesinin anayasal kurallarla çizilmiş olmasını gerekli kılmaktadır<sup>132</sup>.

##### **5. Mükelleflere 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, vergi mükelleflerine gizlilik hakkının tanınması ile mümkündür. Vergi idaresinde hazır bulunan bilgiler gizlidir ve sadece vergi matrahının belirlenmesi amacıyla kullanılabilir. Vergi idaresine vergi mükellefleri hakkındaki bilgilerle ilgili olarak uygulanan gizlilik kuralları diğer kamu idarelerine uygulanan gizlilik kurallarından daha sıkıdır<sup>133</sup>.

Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler çerçevesinde elde ettiği bilgileri gizli tutmasını ve bunların sadece kanunlarda öngörülmuş amaçlar için kullanılmasını ifade etmektedir. Bu çerçevede, vergi idareleri vergi mükellefleri hakkında toplamış oldukları bilgileri gizli tutmakla

---

<sup>130</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 56.

<sup>131</sup> Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Beşinci Baskı, 2003, s. 65-66.

<sup>132</sup> Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 73.

<sup>133</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 52.

ve güvenli bir şekilde korumakla yükümlüdür. Bu bilgiler, sadece vergi kanunlarında belirlenen özel durumlarda, cebren tahsilata başvurulmasında, istatistiksel bilgi toplanmasında veya uluslararası işbirliği çerçevesinde bilgi aktarılması halinde kullanılmaktadır. Bu durumlar dışında, vergi idaresi mükellef bilgilerini hiçbir kişi ve kuruma vermemektedir. Vergi mükellefleri, kendisi hakkında vergi idaresinde bulunan bilgileri isteme, doğru olup olmadığını kontrol etme ve yanlış bilgilerin düzeltilmesini talep etme hakkına da sahiptirler. Ancak bilgilerin gizliliği nedeniyle, böyle bir talepte bulunan mükelleflerin kimliği titizlikle araştırılmaktadır. Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkına bağlı olarak, gizli bilgileri suistimal eden görevlilere vergi kanunlarında ağır cezalar öngörülmüş olup, vergi idaresince uygulanan gizlilik kuralları diğer kamu kurumlarındaki kurallara göre çok daha sıkı olmaktadır<sup>134</sup>.

Ülkeler arasındaki bilgi değişimi farklı vergileme alanlarını ilgilendirdiği için mükellefler açısından daha sıkı gizlilik kurallarının olmasını gerektirmektedir. Ülkeler arasında mükelleflere sağlanan gizlilik hakkı konusundaki düzenlemeler mükellef açısından yetersiz olabilmektedir. Bilgilerin aktarıldığı ülkede mükelleflerin karşılaşabileceği durumlar göz önüne alınarak daha sıkı koruma sağlanması gerekmektedir<sup>135</sup>.

## **6. Temsilci Kullanma Hakkı**

Mükellefler, vergi idaresiyle olan ilişkilerinde bizzat kendileri başvuruda bulunma veya bir temsilci kullanma ve onun yardımını isteme hakkına sahiptirler. Temsilci olarak genelde avukat, mali müşavir veya vergi idaresi tarafından yetkili tanınan kişiler kullanılır. Temsil edilme hakkının kullanılabilmesi için, mükellef tarafından vergi idaresine kendisini temsil edecek ve gizli bilgileri alabilecek kişinin ismi yazılı ve imzalı bir belge ile verilmesi gerekir<sup>136</sup>.

Temsilci kullanma ve yardım isteme; temsilcinin beyanname hazırlama ve vermesi, faaliyet raporlarını değerlendirmesi, tarhiyata itiraz ve vergi uyuşmazlıklarını çözümlenmesi sürecini yürütmesi veya vergi işleri ile ilgili görüş vermesini içerebilir. Ayrıca, vergi idaresi mükelleften bir talepte bulunduğu,

---

<sup>134</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 131.

<sup>135</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 54.

<sup>136</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 131.

mükellef bunları kendisi veya temsilcisi aracılığıyla da verebilir. Eğer mükellef temsilcisine danışmak isterse, bunun için kendisine uygun ve yeterli zaman tanınır ve vergi idaresiyle yapılan yüz yüze görüşmelerde kendisine refakatçi olarak temsilcisini getirebilir. Ancak, mükellefler yardım almayı veya kendisi adına temsilcisinin hareket etmesini seçse bile, vergi işlerinden yasal olarak kendisi sorumludur<sup>137</sup>.

## 7. 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<sup>138</sup>. Bu anlamda özel hayatın gizliliği hakkı, vergi idaresi tarafından mükellefin evine ve işyerine girilerek özel hayatına müdahale edilmesini sıkı kurallara bağlamaktadır. Vergi mükellefleri vergi idaresinin gereksiz biçimde özel hayatlarına müdahale etmemesini bekleme hakkına sahiptirler. Uygulamada bu durum, mükelleflerin evlerini makul olmayan ve şüphe doğurmayan sebeplerle aranmaktan ve vergi borcunun doğru miktarını belirlemek için yerinde olmayan bilgi taleplerinde bulunmaktan kaçınmak olarak yorumlanır. Bazı farklılıklar olmakla birlikte, OECD ülkelerinin genelinde vergi soruşturması ve bilgi edinilmesi sırasında, vergi idaresi görevlisinin bir mükellefin işyerine veya evine girmesinde çok katı kurallar vardır. Bazı ülkelerde, bir vergi mükellefine yapılacak ziyaret için onun rızası gerekirken, birçok ülkede mükellefine evine girmek için genellikle yetkili makamlarca imzalanmış özel izin belgesi gerekmektedir<sup>139</sup>. Ayrıca; haberleşme özgürlüğü de özel hayatın gizliliği hakkı içerisinde değerlendirilmektedir<sup>140</sup>.

## B. Özel Haklar

Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında karşılaştıkları özel durumlar ve işlemler sırasında sahip oldukları özel haklar; verginin tahsili sırasındaki haklar, vergi ihtilaflarının çözümü sırasındaki haklar ve vergi denetimi sırasındaki haklar olarak üç grupta sıralanabilir.

<sup>137</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 131.

<sup>138</sup> Muharrem ÖZDEMİR, “Vergi Mahremiyeti Sınırları ve İhlali“, **Vergi Denetmenleri Derneği – Vergi Raporu**, Sayı: 59, 2002, s. 85.

<sup>139</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 132.

<sup>140</sup> KABOĞLU, a.g.e. , s. 168.

## 1. Vergi Tahsilatı Sırasında Haklar

Vergi mükelleflerine vergilerin ödenmesi ve vergi idaresi tarafından cebren tahsilat yapılması sırasında da bazı özel haklar tanınmıştır. Bu haklar kısaca şu şekilde sıralanmaktadır:

- Olması gereken vergi miktarından fazlasını ödememe hakkı: Vergi mükellefleri kişisel şartlarını ve gelirlerini dikkate alarak, vergi kanunlarına göre belirlenen vergiden daha fazlasını ödememe hakkına sahiptirler. Mükellefler vergi kanunlarına göre hesaplanan vergi miktarını ödemelidirler – ne daha fazlasını, ne de daha azını. Bazı mükelleflere, özel durumları dikkate alınarak, vergilerini erteleme ve taksitler halinde ödeme imkanı da sağlanmaktadır. Malvarlığının bir kısmının zarar görmesi veya yok olması durumunda ise mükellefler, vergi borçlarının silinmesini isteyebilirler. Bu gibi durumlarda mükellefler vergi idaresine başvurduğunda, durumu değerlendirilmekte ve vergi borçları silinebilmekte veya mükellefe uygun bir ödeme planı sunularak en az maliyetle ve taksitler halinde vergilerini ödeme imkanı verilmektedir<sup>141</sup>. Mükellefler ödemesi gerekenden fazla vergi ödemişlerse, fazla ödenen vergilerin iade edilmesini isteyebilirler. Bunun için gerekli formlar ve belgeler doldurularak vergi idaresine başvurulduğunda, gerekli incelemeler yapılır ve fazla ödenen vergiler yasalarda öngörülen şartlarda faiz uygulanarak iade edilir<sup>142</sup>. Vergi idareleri vergi mükelleflerini, vergi indirimleri ve geri ödemeler konusunda bilgilendirmekle yükümlü olmalıdırlar<sup>143</sup>.

- Vergilerin cebren tahsilatında süre ve yardım hakkı: Vergi idaresi tarafından cebren tahsilat sırasında da mükelleflerin bazı hakları güvence altına alınmıştır. Vergi tahsilatının sonuçsuz kalma tehlikesinin olmadığı durumlarda, vergi idaresinin mükelleflerin malvarlığına azalmaya yol açacak herhangi bir cebren tahsilata girişmeden önce kendilerine haber vermesi gerekmektedir. Genellikle bunun için ödeme emri gönderilmekte ve mükellefler vergilerini ödemeye davet edilmektedir. Bu davet yapıldıktan sonra da mükelleflere ödemeyi yapabilmeleri veya itirazlarını dile getirebilmeleri için belirli bir süre tanınmaktadır. Mükellefler, itirazlarını vergi

---

<sup>141</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 133.

<sup>142</sup> Muhasebe Rehberi, *Yersiz ve Fazla Ödenen Vergi*, [http://www.muhasabenet.net/mh\\_0802\\_yersiz%20ve%20fazla%20odenen%20kdv.html](http://www.muhasabenet.net/mh_0802_yersiz%20ve%20fazla%20odenen%20kdv.html), Erişim: 01.05.2007.

<sup>143</sup> GÖKBEL, a.g.t , s. 59.

idaresine bildirebilirler ve çözüm için yardım talep edebilirler veya yargı yoluna başvurabilmektedirler<sup>144</sup>.

## 2. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar

Vergileme sürecinde vergi idaresi ile mükellefler arasında bir ihtilaf meydana geldiğinde, mükellefler bu ihtilafı çözümlenmek için idari veya yargısal yola başvuru hakkına sahiptirler. İdari veya yargısal yola başvuru sırasında da mükelleflere bazı haklar tanınmıştır. Mükellef vergileme işlemlerinde hata yapıldığını düşünürse, bunun düzeltilmesi için vergi idaresine başvuruda bulunabilir ve görüşme talep edebilir. Vergi idaresi ile yapılan görüşmede istediği sonucu elde edemezlerse, mükellefler veya temsilcileri vergi itiraz veya uzlaşma komisyonlarına başvurabilir. İdari aşamada vergi idaresi ile mükellefler anlaşılırsa veya uzlaşılırsa uyuşmazlığı kısa sürede ve az maliyetle çözümlenmiş olurlar. Bu süreçte mükellefler vergi idaresinden bilgi ve yardım isteyebilir. İdari aşamadan bir sonuç alınamazsa, mükellefler yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın çözülmesini talep edebilirler<sup>145</sup>. Mükelleflerin idari yargılama veya adli soruşturma ve yargılama sırasında da hakları korunmaktadır. Soruşturma yürütülmesi ve sorgulama yapılması sırasında mükellefler avukat veya temsilcisini buldurma veya gerektiğinde bunlardan yardım alma hakkına sahiptirler<sup>146</sup>. Yargılama sırasında ise, “adil yargılanma hakkı” çerçevesinde mükelleflerin sahip olduğu haklar; mahkemeye başvurma hakkı, bağımsız ve tarafsız mahkemelerde yargılanma hakkı, makul sürede ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, kamuya açık yargılanma hakkı, susma hakkı, silahların eşitliği ve çekişmeli yargılanma hakkı, gerekçeli karar hakkı ve adli yardım hakkı şeklinde belirtilebilir<sup>147</sup>.

## 3. Vergi Denetimi Sırasında Haklar

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

---

<sup>144</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 133.

<sup>145</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 133.

<sup>146</sup> Ali Volkan ÖZGÜVEN, “Adil Yargılama İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması I”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 197, 2005, s. 195-201.

<sup>147</sup> Hakan ÜZELTÜRK, “Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No Point”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 250, 2002, s. 155-156.

- Denetim sürecinde yapılacak işler hakkında bilgi verilmesi ve mükellefin özel hayatının gizliliğine saygı gösterilmesi: Vergi denetimine başlamadan önce, mükellefler mektup ya da telefon aracılığıyla, denetimi yapılacak vergi konusu ile ilgili olarak, ihtiyaç duyulan belgelerin neler olduğu konusunda bilgilendirilir. Söz konusu belgelerin hazırlanması için belirli bir süre verilmektedir. Yetkililer denetime başlamadan önce kimliklerini gösterip kendilerini tanıtmakla yükümlüdürler. Denetim süresince, mükellefin şahsi bilgilerinin gizli kalması açısından denetimin alenileştirilmemesi gerekmektedir<sup>148</sup>.

- Denetimin uygun yer ve zamanda yapılması: Denetimin yapılması için mükelleften uygun yer ve zaman belirlenmesi istenir. Genellikle vergi denetimi mükellefin işyerinde, işlerin yürütülmesini minimum etkileyecek şekilde ve mesai saatleri içinde yapılır<sup>149</sup>.

- Denetim sırasında ulaşılan sonuçların değerlendirilmesi ve mükellefin başvuru hakkı: Denetimin başarılı olması ve gerekli bilgilerin sağlıklı olarak elde edilmesi için mükellefe uygun süre tanınması gerekmektedir. Elde edilen belge ve sonuçlar ışığında mükellefe son durum bildirilerek, mevcut ise hangi cezaların uygulanacağı, hangi düzeltmelerin yapılması gerektiği ve itiraz, yargı yollarına başvurma hakları ile ilgili açıklanmalar yapılmalıdır<sup>150</sup>.

---

<sup>148</sup> *Capital Tax Collection Bureau's Disclosure Statement of Taxpayers' Rights And Obligations*, <http://www.captax.com/frames/disclsst.html>, Erişim: 05.04.2007.

<sup>149</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 134.

<sup>150</sup> *Capital Tax Collection Bureau's Disclosure Statement of Taxpayers' Rights And Obligations*, <http://www.captax.com/frames/disclsst.html>, Erişim: 05.04.2007.

## İKİNCİ BÖLÜM

### DÜNYA'DA GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE MÜKELLEFLERİN HAKLARINA YAKLAŞIM

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<sup>151</sup>. Vergi idarelerinin bu yeni misyonu vergi gelirlerinin mükelleflere yönelik yüksek kalitede ve rüşvet gibi mali uyumdan uzak yasal boşlukların da giderilerek hizmette bulunulması ile temin edilebileceği anlayışını beraberinde getirmiştir<sup>152</sup>.

Vergi idarelerinin yeniden yapılandırılma çalışmaları sonucunda, günümüzde vergi idarelerini yeniden yapılandıran birçok ülkede ve OECD ülkelerinde benimsenmiş olan organizasyon yapısı modelleri ve vergi idarelerinin özerklik durumları karşılaştırılmalı olarak Tablo 1'de verilmiştir. Bu tabloda da açıkça görüldüğü gibi, klasik vergi türüne göre organizasyon yapısından fonksiyonel organizasyon modeline hızlı bir geçiş yaşanırken, mükellef gruplarını dikkate alarak, onlara en iyi hizmet sunulmasını amaçlayan mükellef odaklı yaklaşım yükselen bir trend olmaktadır. Bazı ülkelerde, mükellef odaklı ve fonksiyonel yapıların iç içe

<sup>151</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 136.

<sup>152</sup>Internal Revenue Service United States Department of the Treasury, *I. Public Expectations and Mission*, <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/public.pdf> , Erişim: 10.04.2007, s. 2.



geçtiği karma organizasyon modeline de rastlanmaktadır<sup>153</sup>. Mükellef hakları sıklıkla mükelleflerin kanunlar önündeki sorumluluklarına bağlı bulunmaktadır. Bunun için kimi zaman mükelleflere ait bu haklara dair özel kanunlar yürürlüğe girmektedir. Bu anlamda gelir idareleri de mevcut hakları yönetsel verilere dayanarak yeniden düzenleme yoluna gitmişlerdir. Söz konusu koruyucu düzenlemeler ile ilgili detaylar da mükelleflere bildirilerek gelir idareleri ile aralarındaki iletişimin sağlanması gerçekleştirilmektedir<sup>154</sup>.

OECD ülkelerinde zaman zaman görülen bütçe açıklarının süreklilik kazanması ve ekonomik performansın düşüş göstermesi, mevcut ülkelerde özellikle bu alanda görev yapan gelişime yardımcı memurların görev ve sorumluluklarını riskli hale getirmektedir. Tam bu noktada mükelleflerin yetkili kişilere karşı göstermiş oldukları destek ve savunma mekanizması da mükelleflerin yardımcı etkisi olarak adlandırılmaktadır<sup>155</sup>. Yine OECD ülkelerinin büyük bir kısmında son yıllarda geçerli olan OECD ekonomik teftiş uygulaması ile seyrek de olsa Avrupa Birliği üye ülkelerinin dokümanlar üzerinden yazılı olarak takip edilmesi sağlanabilmektedir<sup>156</sup>.

Dünya genelinde mükelleflerin vergi kanunlarını son derece karmaşık bulmaları hızla basitleştirilmesi ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu anlamda, ileride de yer verileceği üzere Avusturya Vergi İdaresi'nin vergi kanunlarının herkesin anlayabileceği açıklıkta yeniden yazılmasına ilişkin düzenlemeleri önem taşımaktadır<sup>157</sup>.

---

<sup>153</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 136.

<sup>154</sup> Duncan Bentley, *International Constraints on National Tax Policy: Reflecting The International Tax*, Faculty of Law order, Law papers,2002, [epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1032&context=law\\_pubs](http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1032&context=law_pubs), Erişim: 04.03.2007, s. 23.

<sup>155</sup> Ida MC DONNEL, Henri-Bernard SOLIGNAC LECOMTE, *MDGs, Taxpayers and Aid Effectiveness*, Policy Insights No: 13, <http://www.oecd.org/dataoecd/50/42/35310784.pdf>, Erişim: 21.01.2007, s.1.

<sup>156</sup> Isabelle JOURNARD, *Tax Systems In European Union Countries Economics Department Working Papers No. 301*, Organisation for Economic Co-operation and Development, ECO/WKP (2001) 27, <http://www.oecd.org/dataoecd/4/7/1897173.pdf>, Erişim: 03.01.2007, s. 2.

<sup>157</sup> Duncan BENTLEY, Jim CORKERY; *Ten Years Of The Revenue Law Journal: A Diary Of Tax Reform 1999 Bond Law Review 13*, <http://beta.austlii.edu.au/au/journals/BondLRev/1999/13.html>, Erişim: 10.01.2007, s.11.

**Tablo 1: OECD ve Bazı Ülkelerde Vergi idarelerinin Organizasyon Modelleri**

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

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

**Kaynak:** OECD, *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series* (2004), <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>, Erişim: 18.03.2007, s. 31-33,

P. GORANOVİĆ, “*Taxpayers’ Rights and Tax Administration in Montenegro*”, <http://unpan1.un.org/intrdoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf>, Erişim: 10.03.2007, s. 10.

Vergi idarelerinin yeniden yapılandırılmasında mükellef odaklı yaklaşımın ön plana çıkmasına paralel olarak mükellef haklarına büyük önem verilmiş ve vergi idarelerinin temel çalışma ilkeleri şu şekilde belirlenmiştir<sup>158</sup>:

- Mükellef bakış açısını anlamak ve sorunları kavrama ve çözüme olaya mükellef açısından bakabilmek,

<sup>158</sup> GERÇEK, a.g.m. , s. 136.

- Müşteri anlayışına yönelik olarak mükelleflerle mümkün olduğu kadar hızlı, dürüst ve açık iletişim kurabilmek,
  - Vergi idaresinin tavsiye ve bilgilerine güveni sağlamak amacıyla mükelleflerin yükümlülük ve hakları ile ilgili tam, doğru ve tutarlı bilgi vermek,
  - Mükelleflerin şahsi durumlarını da dikkate alacak şekilde kaliteli hizmet ve yardım sunarak yasalara uyumu özendirmek<sup>159</sup>,
  - Mükelleflerin bilgi ihtiyacını ve uyum maliyetlerini en aza indiren basit bir sistem oluşturmak,
  - Mükelleflerin özel yaşamına ve vergi mahremiyetine saygı göstererek, elde edilen bilgilerin gizliliğini ve güvenliğini temin etmek,
  - Mükelleflere veya bağlı buldukları örgütlere, uygun olan yerlerde, idari politika ve prosedürler konusundaki değişimler hakkında yorum yapma fırsatı vermek ve bunlardan yararlanmak,
  - Mükelleflerin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde vergi idaresi personelinin mesleki bilgi ve beceri, tam dürüstlük, iyi niyet ve uyum konularında geliştirmek,
  - Vergi idaresi personelinin terfisinde veya işten çıkarılmasında objektif değerlendirme yöntemleri belirlemek,
  - Değişim sürecinde eleme, gelişme, ödüllendirme ve performans beklentileri çerçevesinde vergi idaresi yöneticilerinin liderlik vasıflarını ön plana çıkarmak,
  - İdari uygulamaları sürekli olarak gözden geçirmek ve dünya ekonomisi ile uluslararası vergileme alanındaki değişimlere uygun faaliyetleri desteklemek,
  - Uluslararası vergi anlaşmalarının hükümlerini adil ve tutarlı biçimde uygulayarak kayıt dışı ekonomi ve saldırgan vergi planlaması ile mücadele etmektir<sup>160</sup>.
- Ayrıca söz konusu çalışma ilkelerinden hareketle, devlet ve mahalli kamu sektörünün vergisel ve mali idare programları aracılığıyla bu çerçevede sürdürdükleri,

---

<sup>159</sup> Nazmi KARYAĞDI, Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi idaresi, <http://www.huk.gov.tr/kaliteonetimi.html> - 89k, Erişim: 18.05.2007.

<sup>160</sup> GERÇEK, a.g.m. , s.137.

mükelleflerin vergisel yükümlülüklerine riayet etmelerini teşvik edici uygulamalar büyük önem taşımaktadır<sup>161</sup>.

## **I. VERGİ İDARESİNİN MODERNİZASYONUNA YÖNELİK ÜLKE UYGULAMALARI**

Vergi idaresinin modernizasyonu çalışmaları ile vergi idaresinin amaçları, temel ilke ve stratejileri önemli değişikliklere uğramakta ve yeni yönetim anlayışı çerçevesinde gelişim göstermektedir. Çalışmanın bu bölümünde; vergi idaresinin modernizasyonu ile ilgili devam eden bir süreç haline gelen çağdaş eğilimler çerçevesinde, öncelikle vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasına yönelik ABD, Avustralya ve Yeni Zelanda gibi ülke uygulamalarına yer verilerek, vizyonlar arası benzerlik ve uygulama yöntemleri değerlendirilecektir.

### **A. ABD' de Gelir İdaresinin Modernizasyonu İle İlgili Gelişmeler**

İlk kez 1995 yılında, doğru temsil ve teknik yetersizliklere karşı alınan bir dizi önlemlerle riskli bir uygulama olarak modernizasyon yöntemlerine başvurulmuştur. 1998 yılında da yine getirilen ilave düzenlemelerle Amerikan Gelir İdaresi (IRS)'ne ait bilgi sistemlerinin planlı olarak projelendirilmesi çalışmalarına başlanmıştır<sup>162</sup>. ABD Kongresi tarafından kabul edilen IRS'nin Yeniden Yapılanması ve Reform Kanunu ile IRS'nin modernize edilerek yeni misyonunu: "Vergi mükelleflerinin sorumluluklarını anlamalarına ve yerine getirmelerine yardımcı olarak ve vergi yasalarını herkese tutarlılık ve adalet anlayışı içinde uygulayarak en üst kalitede hizmet sunmak" şeklinde tanımlamıştır<sup>163</sup>. Bu yeni misyonunu gerçekleştirebilmek için IRS tüm mükelleflere en iyi, verimli ve nitelikli hizmet sunmayı amaç olarak belirlemiştir. Böylece IRS' de en az maliyetle en fazla geliri toplamak yaklaşımından

---

<sup>161</sup> *The Performance - Based Approach: Strategy, Objectives, Indicators; A Methodological Guide For Applying The Constitutional Bylaw Of August 1st 2001 On Budget Acts, 2004, [http://www.finances.gouv.fr/performance/pdf/guide\\_performance\\_anglais.pdf](http://www.finances.gouv.fr/performance/pdf/guide_performance_anglais.pdf), Erişim: 11.03.2007, s. 21.*

<sup>162</sup> James R. WHITE, IRS Restructring Act Implementation Under Way But Agency Modernization Important To Success, United States General Accounting Office, 2000, <http://www.gao.gov/new.items/d06974t.pdf>, Erişim: 15.03.2007, s. 8.

<sup>163</sup> IRS Department Of The Treasury International Revenue Service, Publication 1, Your Rights asa Taxpayer, Catalog Number 64731W, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>, Erişim: 12.04.2007, s.1.

verimli ve nitelikli çalışma yaklaşımına geçilmiştir<sup>164</sup>. IRS ve mükellef ilişkisi içerisinde mükellef haklarının etkileri ise şöyle sıralanmaktadır:

- Yeterli bilgi, donanım ve mükellef hizmetlerine yönelik bildirimlere katkıda bulunmayı sağlayacak birikime sahip olarak mükelleflere deneyimli bir şekilde ve nezaket kuralları dahilinde muamelede bulunmak<sup>165</sup>,

- Mükelleflerin vergisel yükümlülükleri ile ilgili gizlilik ve mahremiyet haklarına itibar edilmesini sağlamak,

- Yöneticilerin mükelleflere bilgi vermek ve sorunları çözmek için idari işlem yapabilmeleri ve IRS amaçlarının gerçekleştirilmesi ile ilgili hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesi,

- Performans değerlendirmede daha dengeli kriterler kullanılması,

- Yetkililerce açık ve dürüst iletişime sahip olunması,

- Anlaşmazlık hallerinde mükelleflerin temyiz hakkının bulunması<sup>166</sup>.

IRS' in mevcut prosedürleri aracılığı ile vergi ihtilaflarını ve problemlerini çözemeyen bir mükellef, Mükellef Hakları Savunma Birimine başvurma hakkına sahiptir. Mükellef Hakları Savunma Birimi, genellikle aşağıda belirtilen durumlarda mükellefe yardımcı olmaktadır:

- Mükellefin ciddi güçlükler çekmesi veya çekmek üzere olması,

- Mükellefin aksi bir işlem tehdidiyle karşı karşıya bulunması,

- Mükellefin normal kanalları kullanmasının önemli derecede maddi külfet doğurması,

- Mükellefin telafi edilemeyecek zararlara veya uzun dönemde kötü bir etkiye maruz kalma riskinin bulunması,

---

<sup>164</sup> Adnan GERÇEK, "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi", <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/> , Erişim: 10.04.2007, s. 1,2.

<sup>165</sup> Protecting Taxpayers' Rights, <http://www.irs.gov/pub/irs-news/fs-97-20.pdf>, Erişim: 05.12.2006, s.1.

<sup>166</sup> Internal Revenue Service United States Department Of The Treasury, Taxpayers Rights, <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=151888,00.html>. Erişim: 03.03.2007, s. 1.

- Mükellefin bir vergi problemini çözmek için 30 günden fazla beklemiş bulunması,

- Mükellefin IRS tarafından tespit edilen tarihte bir yanıt alamaması<sup>167</sup>,

- Mükelleflerin haklar bildirgesiyle ilgili fikir, yorum ve eleştirilerinin kurum üyeleri tarafından dikkate alınarak değerlendirilmesi<sup>168</sup>.

Savunma Birimi mükellefin IRS ile olan ihtilaflarını veya problemlerini çözmeye çalışmaktadır. Ancak bu birim hiçbir zaman IRS' in yerleşik prosedürleri veya normal temyiz süreci yerini alamaz veya teknik ve vergi yasalarının uygulanması tarzını değiştirmez<sup>169</sup>. IRS'in öncelikli görevi sadece potansiyel sapmaları düzeltmek değil, bürokrasi ve önemli bir bileşeni olarak etkileşimde bulunduğu politik sistem hakkında mükellefleri bilgilendirmektir<sup>170</sup>. Aynı zamanda IRS ve Maliye İdaresi, seçenekler dahilindeki iş imkanlarının sınıflandırılması ile ilgili son düzenlemeleri de 2007 yılı itibariyle gerçekleştirmiş bulunmaktadır<sup>171</sup>.

### 1. IRS' nin Yeniden Yapılandırılması

1998 yılında Kongre tarafından kabul edilen IRS'nin Yeniden Yapılanması ve Reform Kanunu ile IRS'nin yeniden yapılandırılmasının gerçekleştirilebilmesi için beş ayrı alanda önemli değişikliklerin yapılması kararlaştırılmıştır:

- Gelir idaresi uygulama alanının değiştirilmesi: Gelir idaresinin uygulamaları mükelleflerin eğitilmesine ve onlara hizmet sunulmasına önem verilecek şekilde değiştirilmiştir. Bu çerçevede mükelleflerin sorunlarının belirlenmesi ve çözüm yollarının geliştirilmesi yolunda önemli düzenlemeler getirilmiştir.

- Operasyon gruplarının oluşturulması: Mükelleflerin ihtiyaçlarını karşılamaya ve sorunlarını çözmeye yönelik, mükellef gruplarına göre ayrı vergileme hizmeti sunan dört ana operasyon grubu oluşturulmuştur. Mükelleflerin benzer

<sup>167</sup> Kamil ATEŞ, "Amerika Birleşik Devletlerinde Mükellef Haklarını Savunma Birimi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 278, Ekim 2004, s. 92.

<sup>168</sup> Carole MIGDEN, Bill LEONARD, Claude PARRISH, John CHIANG, Steve WESTLY, Ramon J. HIRSIG, *Taxpayers' Rights Advocate's, 2003-2004 Business Taxes Annual Report*, State Board of Equalization <http://www.boe.ca.gov/tra/tra0506.pdf>, Erişim: 13.09.2006, s. 4.

<sup>169</sup> ATEŞ, a.g.m., s. 92.

<sup>170</sup> Mihriye METE, *Bureaucratic Behavior In Strategic Environments, Politicians, Taxpayers And The IRS, 2002*, <http://www.ingentaconnect.com/content/bpl/jopo/2002/>, Erişim: 10.03.2007, s. 368.

<sup>171</sup> *Internal Revenue Bulletin: 2007-4, Classification Of Certain Foreign Entities*, [http://www.irs.gov/irb/2006-04\\_IRB/ar08.html](http://www.irs.gov/irb/2006-04_IRB/ar08.html), Erişim: 22.03.2007, s. 2.

ihtiyaçları dikkate alınarak oluşturulan yeni yapı, ücret geliri elde edenler ve basit beyanname dolduran mükellefler, aktifi 5 milyon \$'a kadar olan küçük işletmeler ile vergilemesi daha karmaşık olan gerçek kişiler, aktifi 5 milyon \$'ı aşan orta ve üst gelire sahip işletmeler ve muaf kuruluşlar olarak dört gruba ayrılmıştır. IRS, bu yeni anlayışa göre; fonksiyonel yapılanma yerine, müşteri ve hizmet odaklı yapılanmayı benimsemiştir. Eski yapılanmadaki vergi kanunlarının mükelleflere tam olarak uygulanmasındaki sorumluluk ilkesi yeni yapılanmada yerini yöneticilerin mükelleflerin özel ihtiyaçlarını karşılamakla da sorumlu olmaları anlayışına bırakmıştır<sup>172</sup>.

- Performans kriterlerinin yeniden düzenlenmesi: Kurumun iç işlemlerine yönelik olan ve mükelleflerin memnuniyetini esas almayan mevcut performans ölçüsü anlayışının yerine; temel mükellef grubunun genel uyumu, müşteri memnuniyeti, çalışan memnuniyeti ve sürekli iyileştirme kriterlerinin yeni performans ölçüleri olarak dikkate alınması.

- Gelir idaresinin sorumluluğunun belirlenmesi: Belirlenen operasyon gruplarının benzer sorunlara sahip mükellef grupları arasında ihtiyaçların giderilmesi ve sorunların çözülmesi çerçevesinde faaliyete geçebilmesi ve etkinliğin artması. Özel sektördeki benzer modellerde de görüldüğü üzere söz konusu yapılanma, yönetim katmanlarının azaltılmasını ve sorumluluk sınırlarının belirlenerek çözüm yollarının belirlenmesini kolaylaştırmaktadır<sup>173</sup>.

- Yeni teknolojiden faydalanılması: Teknolojik altyapının yenilenmesi ve geliştirilmesi, yeni teknolojilerin kullanılmasını sağlamak amacıyla deneyimli işletmelerle yakın işbirliğine gidilmiştir. Mükelleflerle ilgili işlem ve sorunları elektronik ortamda ve diğer ilgili kuruluşlarla da elektronik veri alış-verişinde bulunarak çözümlene yoluna gitmek IRS'nin yeni teknolojiden yararlanma hedefleri arasında bulunmaktadır. Bu alanda her işlem için özel bilgisayar programları kullanılmaktadır. IRS'nin yeniden yapılanmasına ek olarak yeni teknolojilerden yararlanılabilmesi için de, "işletim sistemi"nin modernizasyonunun farklı projeler

---

<sup>172</sup> Internal Revenue Service United States Department Of The Trcasury, *ETAAC (2002), Annual Report to Congress*, 2002, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3415.pdf>, Erişim: 03.03.2007.

<sup>173</sup> ETAAC (2002), *Annual Report to Congress, June 30 2002*, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3415.pdf>, Erişim: 03.03.2007.

şeklinde tamamlanması öngörülmüş; 2007 yılı itibariyle beyannamelerin en az %80'inin elektronik ortamda doldurulması ve gönderilmesini sağlamıştır<sup>174</sup>.

## 2. IRS' de Toplam Kalite Uygulaması ve Modernizasyon Çalışmaları

IRS' de toplam kalite yönetimi ile ilgili çalışmalar 1990'larda başlamıştır. Bu çalışmalar doğrultusunda IRS'nın üç temel hedefi şu şekilde belirlenmiştir: Birincisi, işlem sürecinde kalite ve verimliliğin güçlendirilmesi; ikincisi, mükellef yüklerinin azaltılması ve üçüncüsü de, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumlarının geliştirilmesidir. Bu hedeflere ulaşabilmek için IRS aşağıdaki kalite geliştirme uygulamalarını ve modernizasyon çalışmalarını gerçekleştirmeyi planlamıştır<sup>175</sup>:

- Mükellef haklarının, müracaat ve ödeme gibi basit ve teknik olmayan prosedürlerin yürürlüğe girmesiyle korunmasının sağlanması,

- Mükellefleri koruma amaçlı temel vergisel ve cezai bildirimlerin yapılması,

- IRS tarafından yayınlanan bildiri temel alınarak, mükelleflerce gerçekleştirilecek vadesi gelmiş ödemelere cezai yaptırım uygulanmaması,

- Mükelleflerin uzman ve yetkili kişiler olmaksızın da ilgili doküman ve belgelerden yararlanabilmeleri için görüşme kayıt ve belgelerine sahip olmaları, gerektiğinde bu verilerden yararlanabilmeleri<sup>176</sup> ve

- Fazla ve eksik yapılan faiz ödemelerini de eşitlemek, dengeyi sağlamak adına bazı mükelleflerin faiz ödemelerinden muaf tutulmalarıdır<sup>177</sup>.

Yeni teknolojilerin kullanılmasıyla birlikte IRS' nin vergi mükellefleri ve işlemleri ile ilgili bilgi elde etme imkanları oldukça gelişmiş ve bilgiye ulaşma maliyetleri azalmıştır. Ayrıca, bilgisayar teknolojisi vergi idaresinin uygulamalarını güçlendirmiş ve vergi kaçakçılığının önlenmesinde büyük rol oynamıştır. Beyannamelerin seçilmesi ve kayıtların gerçek ölçek ve hadlere uyup uymadığı kontrolünün bilgisayarlar aracılığıyla yapılması, vergi inceleme ve denetimlerinin

<sup>174</sup> ETAAC (2002), *Annual Report to Congress, June 30 2002*, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3415.pdf>, Erişim: 03.03.2007.

<sup>175</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007, s. 1,2.

<sup>176</sup> Neil BROOKS, *Key Issues in Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance*, Asian Development Bank 2001 Tax Conference, [http://www.adb.org/Documents/Events/2001/Tax\\_Conference/paper\\_brooks.pdf](http://www.adb.org/Documents/Events/2001/Tax_Conference/paper_brooks.pdf), Erişim: 03.02.2007, s. 24.

<sup>177</sup> *The Taxpayer Protection And IRS Accountability Act Of 2003*, <http://waysandmeans.house.gov/media/pdf/hr1528/description.pdf>, Erişim: 01.01.2007, s. 3.



objektif şekilde yapıldığı ve denetçilerin subjektif değerlendirmelerine dayanmadığı konusunda mükelleflere bir güvence sağlamış ve vergi kanunlarına uyumunu artırmıştır<sup>178</sup>.

Mükelleflerin yükümlülüklerinin azaltılması ve vergi kanunlarına gönüllü uyumunun geliştirilmesi amacıyla müşteri odaklı bir anlayış olarak gerçekleştirilen "Uyum 2000" projesi sayesinde mükelleflerin genel ihtiyaç ve beklentileri belirlendiğinden, IRS tarafından sunulan hizmetlerin kalitesi artırılmıştır. Mükelleflerin ihtiyaç duydukları bilgilerin sağlanması, sadece mükelleflerin IRS ile olan ilişkilerinde stresi azaltmakla kalmamakta, aynı zamanda ödeme sürecini ve beyanname verme yükünü de azaltmaktadır. Böylece, toplam kalite yönetimi sisteminin ayrılmaz parçası olan müşteri odaklı anlayış da sağlanmış olmaktadır<sup>179</sup>. Ayrıca vergi kanunlarının yeniden açıklanması, organizasyon ve temsil, bilgilendirme teknolojileri, performans standartları ve personel yaklaşımı gibi mükellef temsil yöntemleri dikkate alınarak kendi içinde yönetimi sağlanmaktadır<sup>180</sup>.

### 3. Mükellef Hakları Beyannamesinin Yayınlanması

Global eğilimler çerçevesinde gelir idaresinin modernizasyonunun temelinde etkin bir vergi sisteminin kurulmasının yanı sıra, mükellef haklarının tutarlı ve adil bir hizmet anlayışı ile birlikte ele alınması gerektiği ilkesi bulunmaktadır. Mükelleflerin gerek şahsi gerekse genel nitelikteki ihtiyaçlarının, en üst düzey çalışanlar aracılığıyla hizmet sunularak birinci dereceden karşılanması amaçlanmaktadır<sup>181</sup>. ABD Kongresi, 1996 yılında kabul ettiği yasa ile Mükellef Hakları Beyannamesini ilan etmiştir. Yine 1998 yılında da ilk kez Mükellef Hakları Savunma Ofisi hizmete başlamış ve ardından da Mükellef Haklarını Koruma Beyannamesi yayınlanarak mükellef hakları perspektifinden teşvik edici

---

<sup>178</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007, s. 1,2.

<sup>179</sup> B.Roby SAWYERS., Al Y.S. CHEN, "Amerikan Gelir İdaresi'nde Toplam Kalite Yönetimi" (Çev: Özgür Saraç), **Vergi Sorunları**, Yıl 24, S. 157, (Ekim 2001).

<sup>180</sup> Organization For Economic Co-Operation And Development, Centre For Tax Policy And Administration, *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)*, <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>, Erişim: 10.03.2007, s. 9.

<sup>181</sup> *Modernizing America's Tax AgencyI. Public Expectations and Mission,(Rev 1-2000)*, <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/public.pdf>, Erişim: 15.04.2007.

uygulamalara yer verilmeye başlanmıştır<sup>182</sup>. Bu yasaya göre mükelleflerin IRS ile olan ilişkileri sırasında sahip oldukları haklar şunlardır<sup>183</sup>:

- Mükelleflerin Hakları Konusunda İdarece Bilgilendirilmeleri ve Haklarının Korunması: IRS personeli mükelleflerin IRS ile teması süresince, mükellefe o konuda hangi hakları olduğunu açıklar. Kendisi de bu haklara aynen riayet etmekle yükümlüdür<sup>184</sup>.

- Mahremiyet ve Gizliliğe Riayet: IRS kanunların yetki verdiği haller dışında mükellefin verdiği bilgileri hiç kimseye açıklayamaz. Mükellef IRS'in kendisinden niçin bilgi istediğini bu bilgiyi nasıl kullanacağını ve istenen bilgiyi vermezse ne olacağını bilme hakkına sahiptir<sup>185</sup>.

- Mesleki ve Nazik Muamele Yapılması: IRS personeli, mükelleflere mesleki kurallar dahilinde ve nazik muamele etmek zorundadır. Mükellef bir IRS personelinin kendisine mesleki, adil ve nazik bir tarzda muamele etmediği kanaatinde ise bu durumu amirine bildirebilir. Amirin cevabı tatminkar olmadığı takdirde bölgesindeki IRS müdürüne veya beyannamesini verdiği hizmet merkezine şikayet bildiriminde bulunabilmektedir<sup>186</sup>.

- Mükellefin Temsil Edilme Hakkı: Mükellefler IRS ile kendileri bizzat temas edebilecekleri gibi yazılı yetki verdikleri bir başka kişi ile de IRS'de temsil edilebilirler. Mükellefi temsil edecek kişi avukat veya yeminli mali müşavir gibi IRS'de çalışmasına izin verilmiş kişilerden biri olmalıdır.

- Mükellefin Doğru Vergi Miktarını Ödemesi: Mükellefler sadece kanunlara göre ödemeleri gereken tam miktarı, ne az ne çok ödemek ile yükümlüdür. Öte yandan mükellefler verginin tamamını vadesinde ödeyemezse, aylık taksitler halinde

---

<sup>182</sup> Nina E. OLSON, Senate Committee On Finance, *The Tax Gap And Tax Shelters 2004*, [http://www.irs.gov/pub/irs-utl/ntatestimonyhouse\\_approps03906.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-utl/ntatestimonyhouse_approps03906.pdf), Erişim: 11.02.2007, s. 19.

<sup>183</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasibetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007, s. 1,2.

<sup>184</sup> Erdoğan ÖNER, "Mükellef Hakları – I", *Yaklaşım*, Yıl 13, Sayı 156, Aralık 2005, s. 25, 26.

<sup>185</sup> Centre For Tax Policy And Administration, *Organisation for Economic Co - Operations And Development, Tax Administration in OECD and Selected Non - OECD Countries: Comparative Information Series (2006)*, <http://www.oecd.org/dataoecd/43/7/37610131.pdf>, Erişim: 10.05.2007, s. 49.

<sup>186</sup> ÖNER, a.g.m., s. 25, 26.

ödeyebilirler. Mükellefler diledikleri zaman IRS'den geçmiş dönemler vergi hesapları ile ilgili yazılı bilgi edinebilirler<sup>187</sup>.

- İtiraz ve Yargıya Başvurma Hakkı: Mükellefler IRS'in talep ettiği vergi miktarı veya yaptığı cebri takip işlemi ile mutabık değiller ise, itiraz ve uzlaşma birimine olayın gözden geçirilmesi için başvurabilirler. Bu birimlere yaptıkları başvurudan sonuç alamazlarsa yargıya başvurma yoluna gidebilirler<sup>188</sup>.

- Çözülmemiş Vergi Problemleri İçin Yardım: Mükellefler IRS ile problemlerini çözememişler ise, IRS içinde yer alan mükellef avukatlığı birimi kendisine problemi çözmede yardım edebilir.

- İyi Niyetli Mükellefin Ceza ve Faizlerinin Kaldırılması: Mükellef iyi niyetli ve makul hareket ettiğini veya bir IRS görevlisinin yanlış tavsiyesine güvenerek işlem yaptığını gösterebildiği takdirde, IRS cezaları kaldırır. Faizler bir IRS görevlisinin hata veya gecikmesinden ileri gelmişse bunlar da kaldırılmaktadır<sup>189</sup>.

- Bilgi İsteme Hakkı: Bilgi İsteme Kanunu'na göre tüm Amerikalılar, milli güvenlik gibi bazı sınırlı istisnalar dışında, IRS dahil kamu kuruluşlarının kendileri ile ilgili olarak tuttukları kayıtlar hakkında bilgi isteyebilirler. Bu çerçevede vergi mükellefleri IRS'den inceleme raporları, incelemede kullanılan banka, kredi kartı ve diğer üçüncü kişilerin kayıtları ve yaptıkları beyan ve yazışmaların birer örneğini yazılı olarak talep edebilirler. IRS bu talebi kanuni süresi içinde eksiksiz olarak yerine getirmek zorundadır<sup>190</sup>.

#### **4. Mükellefin Avukatı İdaresinin Geliştirilmesi**

ABD'de 1998 reform Kanunu ile, vergi idaresinin dışında bağımsız idari bir birim olan Mükellefin Avukatı İdaresinin yetkileri genişletilmiş ve sorumluluklarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Yeni yetki ve sorumluluklarına uygun olarak Mükellefin Avukatı İdaresinin yeni misyonu şu şekilde belirlenmiştir: Mükelleflerin IRS ile olan sorunlarını çözmek ve yeni sorunları önleyecek değişiklik

---

<sup>187</sup> ÖNER, a.g.m., s. 25- 26.

<sup>188</sup> Centre For Tax Policy And Administration, *Organisation for Economic Co - Operations And Development, Tax Administration in OECD and Selected Non - OECD Countries: Comparative Information Series (2006)*, [http:// www.oecd.org/dataoecd/43/7/37610131.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/43/7/37610131.pdf), Erişim: 10.05.2007, s. 49.

<sup>189</sup> ÖNER, a.g.m., s. 26.

<sup>190</sup> ÖNER, a.g.m., s. 26.

önerilerinde bulunmak. Mükellefin Avukatı İdaresinin amacı iyi yetişmiş personelden oluşan bir idare oluşturarak, IRS'nin mükelleflere müşteri odaklı davranmalarını sağlamak, mükelleflere daha aktif savunma hizmeti sunmak ve mükellef yararına politikaların geliştirilmesinde ve kararların alınmasında önemli rol oynamaktır. Mükellefin Avukatı İdaresi, koruma fonksiyonu ve sistem analizi ve savunma fonksiyonu olmak üzere iki temel fonksiyon çerçevesinde organize olmuştur. Koruma fonksiyonu, Mükellefin Avukatı İdaresinin kriterleri çerçevesinde mükelleflerin sorunlarını çözmeden sorumludur<sup>191</sup>. Yönetimsel anlamda getirilen yeni standartlar, mükellef adına gerçekleştirilen başvuru ve yasal haklardan yararlanma süreçleri, kökleşmiş sistem problemlerinin belirlenmesi, analizi ve giderilmesi aşamalarında büyük önem taşımaktadır<sup>192</sup>. Ayrıca eğitimsel danışma programları aracılığıyla uzman ve denetçiler, mükelleflerin ayrı ayrı bilgilendirilmeleri ile bizzat ilgilenmektedirler<sup>193</sup>.

Mükellefleri zor duruma düşürebilecek bir vergi uygulaması ortaya çıktığında, 30 gün içinde Mükellefin Avukatı İdaresine başvurulabilir. Mükellefin Avukatı İdaresi IRS ile mükellefler arasında devreye girer. Delilleri ve mükelleflerin durumunu değerlendirerek zor durumdaki mükelleflere yardımcı olur. Vermiş olduğu kararlar bağlayıcı olmamakla beraber, uygulamada doğrudan dikkate alınmaktadır. Böylece, mükellefin ailesinin geçimi veya işletmesindeki çalışanların gelirleri tehlikeye girmeden, çoğu kez vergi ihtilafı doğmadan sorun çözümlenmiş olmaktadır<sup>194</sup>. Ayrıca mükellefler, yaşadıkları güçlüklerin giderilmesi açısından Mükellef Haklarını Koruma Ofisi tarafından gerekli görülen durumlarla ilgili belirlenmiş kuralların yayınlamasını istemektedir<sup>195</sup>.

## **B. Avustralya'da Vergi İdaresinin Modernizasyonu İle İlgili Gelişmeler**

Avustralya hükümeti "Vergi reformu: yeni vergi değil, yeni vergi sistemi" sloganıyla başlatmış olduğu çalışmalar sonucunda 2000 yılında, ihtiyaçlarını

---

<sup>191</sup> Saygın EYÜPGİLLER, "Vergi İdaresinin Yapılandırılması: Global Eğilimler ve Türkiye İçin Öneriler", **Vergi Dünyası**, Yıl 20, s. 233, Ocak 2001.

<sup>192</sup> State Board Of Equalization 2004 - 2005 Annual Report, *Meeting Taxpayer Needs*, <http://www.boe.ca.gov/annual/pdf/2005/7-needs05.pdf>, Erişim: 02.03.2007, s. 58.

<sup>193</sup> *Meeting Taxpayer Needs*, <http://www.boe.ca.gov/annual/pdf/2005/7-needs05.pdf>, Erişim: 15.05.2007, s. 57.

<sup>194</sup> EYÜPGİLLER, a.g.m., s. 233.

<sup>195</sup> Coint Committee on Taxation, *Taxpayer Protection and IRS Accountability Act Of 2002*, <http://www.house.gov/jct/x-18-02.pdf>, Erişim: 10.05.2007, s. 17.

karşılamaya yönelik yeni vergi sistemini uygulamaya geçirmiştir. Yeni vergi sisteminde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinde ciddi değişiklikler yapılmış, Mal ve Hizmet Vergisi ile ücretlilerin vergilendirilmesinde Kazandıkça Ödeme Yöntemi ilk defa yürürlüğe girmiştir. Yeni vergi sistemine paralel olarak vergi idaresinde de yeni bir anlayışın hakim kılınması, vergi idaresinin önceliklerinin, stratejilerinin ve prensiplerinin yeniden belirlenmesini de beraberinde getirmiştir<sup>196</sup>. Temel strateji olarak mükelleflerin vergi ödemeye istekli olmaları teşvik edilmeli bunu gerçekleştirirken de vergisel yükümlülüklerin kendi istekleri doğrultusunda yerine getirilmesi de esas alınmalıdır<sup>197</sup>. Vergi idaresi öncelikleri ve değerlerinin, bütçe gelirlerini tahsil etmek, vergi reformunu gerçekleştirmek, globalleşme ve yerleşmiş davranışlar çerçevesinde kayıt dışı ekonomi ve vergi rekabetini zorlayacak saldırgan vergi planlaması tarafından sergilenen vergi itiraz sorunlarını çözmek ve toplumsal güven aşılایıcı davranışları yönetmek olarak yeniden belirlenmesi; vergi idaresi stratejilerinin uyum sağlama, toplumla olan işbirliğini geliştirme, vergi reformu ve politikalarını destekleme ve yeni teknoloji kullanma olarak açıklanması ve vergi idaresi temel çalışma prensiplerinin kabul edilmesi olarak belirlenmiştir<sup>198</sup>. Bu çerçevede söz konusu prensipleri şu şekilde sıralanmaktadır:

- Mükellefleri bilgilendirirken son derece adil, profesyonel ve sahip oldukları haklara saygılı bir biçimde şahsi durumları da dikkate alınarak muamelede bulunmak<sup>199</sup>,

-Mükelleflere yasalara uygun olarak ve avantajlı sonuçlara imkan verecek şekilde tavsiyelerde bulunmak,

---

<sup>196</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007, s. 1-2.

<sup>197</sup> *The Performance - Based Approach: Strategy, Objectives, Indicators; A Methodological Guide For Applying The Constitutional Bylaw Of August 1st, 2001 On Budget Acts, 2004*, [http://www.finances.gouv.fr/performance/pdf/guide\\_performance\\_anglais.pdf](http://www.finances.gouv.fr/performance/pdf/guide_performance_anglais.pdf), Erişim: 11.03.2007, s. 21.

<sup>198</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.

<sup>199</sup> Duncan BENTLEY, *The Significance Of Declarations Of Taxpayers' Rights And Global Standards For The Delivery Of Tax Services By Revenue Authorities*, Faculty Of Law Law Papers, Bond University, 2002, [http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law\\_pubs](http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law_pubs), Erişim:23.02.2006, s.3.

- Vergi idaresi personelinin, mükelleflerle bireysel olarak ilgilenmelerini sağlayacak şekilde bilgi ve becerilerinin arttırılmasını sağlamak<sup>200</sup>,
- Vergi idaresi personelinin yükseltilmesinde veya işten çıkarılmasında objektif değerlendirme yöntemleri belirlemek,
- İşini terk etmek veya değiştirmek zorunda kalan mükelleflere yeni beceriler kazandırmak veya yeni iş bulmak için aktif destek sağlamak,
- Değişim sürecinde eleme, gelişme, ödüllendirme ve performans beklentileri çerçevesinde yöneticilerin liderlik vasıflarını ön plana çıkarmak<sup>201</sup>.

Avustralya Vergi İdaresi (ATO) ilk kez 1997 yılında Mükellef Hakları Tüzüğünü ortaya çıkarmış ve ardından ilgili müzakere süreçleri başlatılarak önerilerin sunu ve değerlendirilmesi yapılmıştır. Söz konusu haklar büyük oranda yönetsel ve yasal kurallardan oluşmaktadır. Bu durum aynı zamanda mükelleflere ait bilgilerin gizlilik ve mahremiyetine yönelik davranışlar sergilenmesini de içine almaktadır<sup>202</sup>. Bu anlamda söz konusu mükellef hakları bildirisi, yasalara uygun ve kanun yapma güç ve yetkisine sahip, inceleme amaçlı idari bir talimatname olarak işlerliğini sürdürmektedir<sup>203</sup>.

### 1. Vergi İdaresinin Misyonu ve Hizmet Standartlarının Açıklanması

Avustralya Vergi İdaresi'nin misyonu; "Hükümetle olan kaliteli işbirliği çerçevesinde vergileri toplarken gösterilen profesyonellik ve mükelleflere karşı adil tutumla basit, verimli ve eşit bir vergi sistemine ulaşmak" şeklinde belirlenmiştir. Bu çerçevede, Avustralya Vergi İdaresi yayınlamış olduğu Mükellef Hakları Bildirgesinde, faaliyetlerini müşteri odaklı ve birlikte çalışma esasına dayalı olarak sürdüreceğini, mükelleflere karşı dürüst, profesyonel, objektif ve adil bir anlayışla davranacağını taahhüt etmiştir. Ayrıca, vergi idaresi tarafından mükelleflere

<sup>200</sup> Simon JAMES, Kristina MURPHY and Monika REINHART, *The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration*, <http://ctsi.anu.edu.au/publications/taxpubs/Murphy.James.JAT.pdf>, Erişim: 05.05.2007, s.7.

<sup>201</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.

<sup>202</sup> Adrian J. SAWYER, *A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries—Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed"?*, *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, <http://law.vanderbilt.edu/journals/journal/32-05/32-5-3.html>, Erişim: 14.03.2007, s. 20.

<sup>203</sup> Duncan BENTLEY, *Taxpayers' Charter: Opportunity or Token Gesture*, Faculty of Law Law papers, Bond University, 1995, [http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1060&context=law\\_pubs](http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1060&context=law_pubs), Erişim: 11.02.2006, s. 4.

sunulacak hizmetlerin standartları belirlenmiş; vergileme süreciyle ilgili mükelleflere sağlanacak yardımlar ve mükelleflerin sorumlulukları açıklanmış; vergi idaresinin işlemlerine karşı mükelleflerin itiraz ve şikayetleri ile ilgili hakları tespit edilmiştir. Sunulan hizmetlerden mükelleflerin memnuniyetini belirlemek için, mükelleflerle görüşülmektedir<sup>204</sup>. Ayrıca Avustralya Gelir İdaresi, mükelleflere sunulan hizmetlerin kalitesini ve hizmet standartlarını geliştirmek adına hesap verme sorumluluğu, açıklık, doğruluk ilkelerine bağlı kalarak, mükelleflerin sahip oldukları bireysel haklara da riayet etmek koşulu ile performans kriterlerini belirlemektedir<sup>205</sup>.

## 2. Mükelleflerin Yasal Hak ve Taleplerinin Belirlenmesi

Avustralya Vergi İdaresi, mükelleflerin yasal hakları ile vergi idaresinden talep edebilecekleri hususlar şöyle sıralanmaktadır<sup>206</sup>:

- Vergi idaresinin mükelleflere adil davranması,
- Mükelleflerin vergileme işleminde dürüst olmaları,
- Vergi idaresinin hesap verebilme sorumluluğuna sahip olması,
- Mükelleflere profesyonel hizmet sunulması,
- Vergi mahremiyeti ve özel hayata saygı gösterilmesi,
- Vergi mükellefleri ile ilgili bilgilerin güvenli bir şekilde muhafaza edilmesi,
- Vergi idaresinde tutulan mükellef bilgilerinin mükellefe de verilebilmesi,
- Vergi idaresinin mükellef hakkındaki kararlarının açıklanması,
- Mükellefin temsil edilmesi,
- Vergi idaresinin tavsiyelerine güvenin sağlanması,
- Vergi kanunlarına uyum maliyetinin azaltılması,
- Vergi idaresinin eylem ve kararlarının denetlenmesi<sup>207</sup>,

<sup>204</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.

<sup>205</sup> Michael CARMODY, *A New Tax Office For A New Tax System*, [www.ato.gov.au/content/downloads/anto.pdf](http://www.ato.gov.au/content/downloads/anto.pdf), Erişim: 05.02.2007, s. 4.

<sup>206</sup> Valerie BRAITHWAITE, *Are taxpayers' charters 'seducers' or 'protectors' of public interest? Australia's experience*, Centre For Tax System Integrity Working Paper, 2005, <http://ctsi.anu.edu.au/publications/WP/70.pdf>, Erişim: 15.05.2007, s. 7.

<sup>207</sup> BRAITHWAITE, a.g.m., <http://ctsi.anu.edu.au/publications/WP/70.pdf>, Erişim: 15.05.2007, s. 7.

- Mükellefi temsil eden vergi idare yetkilisinin isim veya kimlik bilgilerinin mükellefçe bilinerek gerekli durumlarda ilgili departmanın sorumlusu ile iletişime geçebilmesidir<sup>208</sup>.

### **3. Mükelleflere Önemli Vergi Yükümlülüklerinin Hatırlatılması**

Avustralya Vergi İdaresi mükelleflerin vergi idaresinden talep edebilecekleri hizmet standartlarını açıklamakla birlikte vergilerin kanunlara uygun bir şekilde ve doğru miktarda ödenmesini önemli bir toplumsal sorumluluk olarak nitelendirilmiştir. Bu sorumluluğa bağlı olarak mükelleflerin; vergi idaresine karşı dürüst olmaları, kayıtların kanunlara uygun tutulması, kayıt ve belge düzeni ile ilgili muamelelerde gerekli özenin gösterilmesi, beyannamelerin öngörülen zamanda vergi idaresine teslim edilmesi ve diğer ödemelerin vadesinde yapılması gibi önemli yükümlülükleri de belirtilmiştir<sup>209</sup>.

#### **C. Yeni Zelanda'da Vergi İdaresinin Modernizasyonu İle İlgili Gelişmeler**

Yeni Zelanda Gelir İdaresinin misyonu şu şekilde belirlenmiştir: "Hükümete ve topluma yüksek kaliteli vergi ve sosyal politika hizmeti sunmak". Bu çerçevede Gelir İdaresinin amacı; eğitim, kaliteli hizmet ve adil fakat ödünsüz uygulama ile mükelleflerin vergi yasalarına uyumunu maksimize etmektir. Gelir idaresinin birinci yasal görevi mevcut vergi yasaları çerçevesinde, mükelleflerin gönüllü uyum göstermelerini ve en az maliyete katlanmalarını sağlayarak mümkün olan en fazla geliri toplamaktır. Yeni Zelanda Gelir İdaresi mükellefleri "değerli müşteriler" olarak gören bir anlayışla net vergi gelirlerini artırabilmek için bir taraftan kendi personeline değer vermekte ve bilgi becerisini geliştirmekte, diğer taraftan da vergi kanunlarında yapılacak düzenlemelerle ilgili yüksek kaliteli politika önerileri sunmaktadır<sup>210</sup>.

Yeni Zelanda Gelir İdaresi misyonunu gerçekleştirmeye yönelik şu amaçları belirlemiştir:

<sup>208</sup> Missiori Taxpayer Bill of Rights, <http://www.dor.mo.gov/tax/misc/forms/3097.pdf>-, Erişim: 10.02.2007, s.1.

<sup>209</sup> Revenue Division Central Board Of Revenue Government Of Pakistan, *Taxpayers' Charter Rights And Obligations 2005*, <http://cbr.gov.pk/tpef/brochures/2005/brochure12.pdf>, Erişim: 11.06.2007,s. 16.

<sup>210</sup> GERÇEKa.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.



- Mükellef ihtiyaçlarına yönelik doğru hizmet sunmak,
- Mükelleflere ait gizli bilgileri sadece yasal işlemler için kullanmak,
- Mükelleflerin her zaman için doğru bilgiler verdiğiğine inanmak ve gerekli incelemelerle teyidini yapmak,
- Mükelleflerin gönüllü uyumunu özendirmek,
- Mükellefin işlemlerini yürüttüğü personel ile işbirliğine dikkat çekmek,
- Adil bir yargılama uygulayarak, mükelleflere soru sorma ve değerlendirme yapma imkanı tanımak.
- Mükelleflerin denetim aşamasında sahip oldukları hak ve yükümlülükler konusunda bilgilendirilmeleri<sup>211</sup>.

### **1. Yeni Zelanda Gelir İdaresinin Geliştirilmesine Yönelik Stratejik İşletme Planının Açıklanması**

Yeni Zelanda Gelir İdaresinin modernizasyonuna yönelik değişikliklere gideceği Gelir İdaresinin Stratejik İşletme Planı'nda açıklanmıştır. Bu plan, gelir idaresinin geliştirilmesiyle ilgili anahtar önerileri kapsamaktadır. Söz konusu öneriler, binlerce mükellef için vergi sisteminin basitleştirilmesine yönelik vizyon değişikliği çalışmalarının bir parçası olup, şunları kapsamaktadır:

- Vergi sisteminin basitleştirilmesi ve bu çerçevede ücret gelirlerinin beyan etme zorunluluğunun kaldırılması,
- Gelir idaresi tarafından mükelleflere sağlanan bilginin kalitesinin artırılması,
- Yeni iletişim merkezleri kurularak, mükellefler sorunlarının gelir idaresi personeli ile telefonla veya yüz yüze görüşmeler yoluyla çözümlenmesi,
- Mükellef yapısının değişimine paralel olarak gelir idaresi organizasyon yapısının güncelleştirilmesi,

---

<sup>211</sup> SAWYER, A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries—Have New Zealand Taxpayers Been “Short-Changed”?, Vanderbilt Journal of Transnational Law, <http://law.vanderbilt.edu/journals/journal/32-05/32-5-3.html>, Erişim: 14.03.2007, s. 20.

- Operasyonel ve teknik değişiklikler yapılarak, gelir idaresi personeli tarafından mükelleflere sunulan hizmetlerin geliştirilmesi<sup>212</sup>.

Ayrıca bilgilendirme ve idari korumanın sağlanması, bildiri ve sözleşmelerin oluşturulması aşamalarında yaşanabilecek fikir ayrılıkları da büyük ölçüde söz konusu hakların erozyona uğraması ya da kötüye kullanılması ile sonuçlanmaktadır<sup>213</sup>.

## **2. Yeni Zelanda Gelir İdaresinin Vergi Politikaları Çalışma Programının Açıklanması**

Yeni Zelanda Gelir İdaresi, Vergi Politikaları Çalışma Programı'nı açıklayarak önceki reformlarla oluşturulan yapının yeniden düzenlenmesine yönelik öneriler paketi sunmaktadır. Bu öneriler; vergi kanunlarındaki tutarlılığı artırmayı, vergi sisteminin basitleştirilmesini ve vergiye uyum maliyetlerinin azaltılmasının içermektedir. Çalışma Programı kapsamında yürütülen diğer faaliyetler şöyle sıralanmaktadır:

- İnsan kaynaklarının geliştirilmesi,
- Yeni finansal yönetim sistemi ve bilgi teknolojisi kullanılması,
- Teknik kalitenin geliştirilmesi,
- Takım liderlerinin geliştirilmesi,
- Alt sözleşmeler yapılması ve
- Yeni desteklerin geliştirilmesi<sup>214</sup>.

## **II. AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELERDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI**

Çalışmanın bu bölümünde Avrupa Birliği'nin kurucu ülkeleri olarak Fransa ve İngiltere'de mükellef haklarına yaklaşımı, gelir idaresinin modernizasyonu ile ilgili gelişmeler çerçevesinde değerlendirerek Birliğe sonradan üye olan gelişmiş iki

<sup>212</sup>GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.

<sup>213</sup> Adrian J. SAWYER, A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries—Have New Zealand Taxpayers Been “Short-Changed”?, Vanderbilt Journal of Transnational Law, <http://law.vanderbilt.edu/journals/journal/32-05/32-5-3.html>, Erişim: 14.03.2007, s. 17.

<sup>214</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.

ülke modeli olan Hollanda ve İrlanda'da mükelleflere tanınan haklar incelenmektedir. Birliğe yeni üye olan Bulgaristan ve Slovenya gelişmekte olan ülke modelleri çerçevesinde de mükelleflerin sahip oldukları hakların neler olduğu belirtilerek genel değerlendirmesi yapılmaktadır.

### **A. Fransa'da Vergi İdaresinin Modernizasyonu İle İlgili Gelişmeler**

Fransız İdare Hukukunda mükelleflere usulüne ilişkin haklar sağlanmasından çok idarenin yaptığı eylem ve işlemlerin kanuniliği üzerinde durulmuştur. İdarenin faaliyetlerinin, bu faaliyetlerden etkilenen tarafların çıkarlarına karşı etkileri olması durumunda, hukukun genel ilkesi olarak var olan usul ve temel suçlamalar hakkında ilgili tarafların bilgilendirilmesi için ilgili dosyaları inceleyebilmelerini ve durumunu değerlendirebilmesini sağlamak amacıyla da gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir<sup>215</sup>.

Fransa'da vergi mükelleflerine daha fazla belirlilik sağlamak için özalgeler yoluyla bilgi alma hakkı sağlanmaktadır. Özalgeler Maliye ve Ekonomi Bakanlığı'nın ön onayına bağlı olarak vergi teşvikleri konusunda, vergi yasalarının ihlalinin söz konusu olup olmadığına ilişkin ve vergi yetkilileri ile Parlamento üyelerine sorulan sorularla ilgili olarak düzenlenebilmektedir. Vergi mükellefleri kanuni gereklilikleri yerine getirdiklerinde ve vergi yetkililerince belirlenen kurallara uyduklarında özalgeler alma hakkına sahiptirler<sup>216</sup>.

Fransız vergi mükellefleri, kendileri adına tarh edilen verginin kaldırılması ya da azaltılması için vergi idaresine başvurma hakkına sahiptirler. Vergiye itiraz hakkı, verginin hukuki olarak doğmadığı ya da vergi idaresinin talep ettiğiinden daha az olması gerektiği temeline dayanılarak yapılabilmektedir. Bu hak vergi mükelleflerine verginin ve vergi cezasının ödenmesi için vergi idaresinden ek süre istenmesi fırsatının tanınmasından ayrı tutulmaktadır. Vergi mükellefleri ayrıca vergi idaresi ile çözümleyemedikleri uyuşmazlıkları yargı organlarına götürme hakkına sahiptirler<sup>217</sup>.

Fransız vergi mükellefleri, Fransız Gelir İdaresi tarafından beyan ettikleri gelirlerini tam olarak beyan edip etmediklerini belirlemek için inceleme altına alınabilmektedirler. Herhangi bir normal olmayan durumu ya da vergi hilesini ortaya

<sup>215</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 77.

<sup>216</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 77.

<sup>217</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 91.

çıkarmak için vergi müfettişleri yeterli yetkiye sahiptirler. Vergi müfettişlerinin sahip oldukları yetkilerle vergi mükellefleri arasında denge kurulabilmesi için vergi mükellefleri çeşitli garantilerden yararlanmaktadır. Yetki ve garantiler kanundan ya da Anayasada belirtilen genel ilkelerden türetilmektedir. Vergi idaresi mensupları vergi mükellefi ile ilgili inceleme yaparken ya da diğer vergi mükelleflerinin ellerindeki bilgileri toplamaya çalışırken mükelleflerin mesleki sırlarına saygı göstermek zorundadırlar. Ayrıca Fransa'da vergi mükellefleri, vergi idaresinin elinde bulunan bilgilerin üçüncü kişilere açıklanmasına karşı korumaktadır. Vergi gizliliği doktrini olarak bilinen bu hak genel olarak mesleki gizliliği ifade etmektedir. Vergi gizliliği ilkesi mükelleflere kendi işleri ile ilgili bilgileri vergi idaresinden gizleme iznini vermemektedir. İlkenin anlamı yalnızca vergi idaresinin genel kural olarak mükelleflerin işleri ile ilgili olarak üçüncü kişilere bilgi vermemesidir. Ayrıca Fransa'da vergi mükellefleri vergi idaresince alınan kararlara karşı İdare Mahkemesine ve Danıştay'a başvurma hakkına sahiptirler. İdare mahkemelerindeki usul sözlü olmaktan çok yazılı olarak gerçekleştirilmektedir. Vergi mükelleflerinin idare mahkemesine başvurması durumunda verginin ödenmesinin durması ya da ertelenmesi söz konusu değildir. Ancak mükellef gerekli garantileri göstererek vergi idaresinden verginin tahsilinin bekletilmesini isteyebilir<sup>218</sup>.

Bu çerçevede Fransa vergi idaresinin misyonu şu şekilde belirlenmiştir: "Ekonomiyi Fransız halkına sürekli gelişmeyi garanti edecek şekilde yönetmek, Fransız şirketlerinin gelişme potansiyellerini desteklemek ve ekonomik güvenliği sağlamak". Bu misyonun yerine getirilebilmesi için Maliye Bakanlığı'nın yönetiminde, birimlerinde ve hizmetlerinde önemli reform-modernizasyon çalışmalarının yapılması gerekli görülmüştür. Bu çalışmalar; basitleştirme, şeffaflık, yeni teknolojilerin kullanımı, diyalog ve deneyim olmak üzere beş temel unsura dayandırılmıştır. Söz konusu unsurların da iki temel amacı bulunmaktadır: 1) basitleştirme, şeffaflık ve yeni teknolojilerin kullanımı sayesinde sosyal adaleti ve ekonomik gelişmeyi ilgilendiren kamu hizmetlerinin kalitesinde bir iyileşme sağlamak ve 2) diyalog ve deneyim sayesinde yapılan bu reformun tartışılmasını sağlamak<sup>219</sup>.

<sup>218</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 119-131.

<sup>219</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.

Yapılacak reformun hemen uygulamaya konulabilecek somut adımları arasında; gerçek kişilerin vergilendirme işlemlerini kolaylaştırmak için vergi dairelerinde "mükellef temsilcisi" birimi ve "mükellefin tek vergi hesabı" sisteminin kurulması, şirketlerin vergilendirme işlemlerini kolaylaştırmak için "büyük işletmeler yönetim birimi"nin oluşturulması, uyuşmazlıkların hızla çözümlenebilmesi için "danışma ve itiraz merkezi"nin kurulması, mükelleflere yardım sağlamak amacıyla "eğitim ve araştırma merkezi"nin açılması, kamu idarelerinin daha şeffaf ve etkin çalışması için "kamu hizmetleri evi"nin kurulması v.b. yer almaktadır<sup>220</sup>.

Birtakım yasal boşlukların müzakere edilerek ortaya çıkarılmasını sağlayıcı kanun ve düzenlemelerin uygulamaya konulması, vergi idarelerinin izlediği etüd ve yönlendirme stratejileri, mükelleflerin yükümlülüklerine riayet etmelerini ve mevcut haklarını değerlendirme imkanı sağlamaktadır<sup>221</sup>.

Vergi İdaresi'nde reform-modernizasyon sürecinde izlenecek politikaların temel dayanakları oluşturan unsurlar; basitleştirme, şeffaflık, yeni teknolojilerin kullanımı, diyalog ve deneyim şeklinde sıralanmaktadır. Basitleştirme önlemlerinin en önemlisini, mükelleflerin vergi dairesinde tek muhatabı olacak ve "mükellef temsilcisi" (interlocuteur fiscal unique) olarak adlandırılan birimlerin kurulması oluşturmaktadır. Böylece özellikle küçük işletmeler birçok vergi dairesi birimi ile muhatap olmaktan kurtulurken, vergi idaresinin iç haberleşmesini etkinleştirerek işlemlerin yalın hale gelmesi sağlanacaktır. Kamunun eylemlerine güvenirliliğin; açık ve adil kurallar konulması, hile ve sahtekarlık ile mücadele edilmesi ve kamu yönetiminin yeniden yapılanması sayesinde temin edilebileceğinden, kamu hesaplarında şeffaflığın sağlanması büyük önem taşımaktadır. Kamu yönetiminin yeniden yapılanması ve şeffaflaşması merkezi ve yerel idarelere finansman akışını daha iyi yönetmelerini, kamu harcamalarının daha iyi denetlenmesini, kamuoyuna daha iyi bilgi ve tavsiyeler sunulmasını sağlayacaktır<sup>222</sup>.

Reform-modernizasyon çalışmalarının önemli bir unsuru da yeni teknolojilerin kullanımı olmuştur. Bu anlamda İç Gelir İdaresi'nin reform ve yeniden

<sup>220</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.

<sup>221</sup> Kent W.SMITH, Loretta J. STALANS, *Negotiating Strategies for Tax Disputes: Preferences of Taxpayers and Auditors*, <http://www.blackwell-synergy.com/doi/abs/10.1111/j.17474469.1994.tb00762.x> -, Erişim: 06.05.2007, s. 365.

<sup>222</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.

düzenleme çalışmaları kapsamında 1998 yılından itibaren Elektronik Vergi İdaresi Danışma Komitesi faaliyet göstermeye başlamış ve her yıl düzenli olarak topladıkları komiteler ile mükellef yükümlülüklerini beyan etmişlerdir. 2007 yılı itibariyle de vergi gelirlerinin %80 ninin IRS aracılığı ile elektronik ortamda tahsil edildiği gözlenmiştir<sup>223</sup>. Ayrıca internetin çalışma aracı olarak kullanılması, çalışma düzeni ve yapısının teknolojik gelişmelere adaptasyonu, vergi idaresinin yeni enformasyon çağına ayak uydurabilmesi için gereklidir. Vergi idaresinin yeni teknolojileri kullanması, onun daha dinamik ve etkin çalışmasını sağlamaktadır. Diyalog unsuru, vergi idaresi ve mükellefler gibi ilgili tarafların birbirinin yetki ve sorumluluklarına saygı ve uyum göstermelerini gerektirir. Ayrıca diyalog, sürdürülen çalışmaları dışarıdan bir bakış açısıyla analiz etme imkanı veya öneriler getirerek bu çalışmaların daha yararlı bir şekilde yönlendirilmesini sağlamaktadır. Deneyim, kuralları açıkça tanımlandıktan sonra oldukça verimli bir yöntemdir. Ancak, deneyimin açık, mümkün ve şeffaf bir şekilde değerlendirilmesi gerekir. Deneyimin vergi idaresinde işlerin yeniden organize edilmesi ve çalışma sürelerinin kısaltılmasında da kullanılması düşünülmektedir. Bu unsur, vergi idaresinde çalışan personelinin iş deneyimlerinin, analizlerinin ve önerilerinin dikkate alınmasını sağlamaktadır<sup>224</sup>. Vergi idare sisteminin etkinliğinin artırılması açısından, mükelleflerle yapılan görüşmeler sonucu varılan mutabakatlar, gerek vergi müdürlüğü gerekse kamu hazine birimi tarafından görüş birliğinin sağlanarak mükellef bakışlı vergi anlayışını kolaylaştırmaktadır<sup>225</sup>.

## **B. Mükellef Hakları Yaklaşımında İngiltere Gelir İdaresinin Modernizasyonu İle İlgili Gelişmeler**

İngiltere’de vergi mükelleflerini bilgilendirmek üzere vergi idaresi üzerinde bulunan bilgi verme yükümlülüğü Mükellef Şartında yer almaktadır. Söz konusu yükümlülüklerden birisi vergi mükelleflerine hak ve yükümlülüklerini anlamalarına yönelik yardımda bulunmaktır. İngiltere’de vergi mükelleflerine bilgiler çeşitli

<sup>223</sup> *Electronic Tax Administration Advisory Committee Annual Report to Congress*, Publication 3415 (Rev. 6-2006) Catalog Number 28110R, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3415.pdf>, Erişim: 02.05.2007, s.1.

<sup>224</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.

<sup>225</sup> *The Performance - Based Approach: Strategy, Objectives, Indicators; A Methodological Guide For Applying The Constitutional Bylaw Of August 1st, 2001 On Budget Acts, 2004*, [http://www.finances.gouv.fr/performance/pdf/guide\\_performance\\_anglais.pdf](http://www.finances.gouv.fr/performance/pdf/guide_performance_anglais.pdf), Erişim: 11.03.2007, s. 28.

biçimlerde sağlanmaktadır. Mükellef Şartı'nın sonucu olarak yayınlanan ve vergi idaresinin işlerinin belirli bir bölümünü nasıl gerçekleştirdiğini, standartları ve vergi mükelleflerinin haklarını ortaya koyan uygulama kodlarıdır. Ayrıca İngiltere'de kanunla, vergi idaresinin kamuoyuna yaptığı açıklamalarla ve resmi olmayan yazılı cevaplarla yapılan özelleştirme uygulamaları bulunmaktadır. İngiliz vergi sisteminin özelliği gereği, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların çoğunluğu idari aşamada çözümlenmektedir. Bu nedenle mükelleflere vergi idaresinin kendileriyle ilgili almış oldukları kararları gözden geçirme hakkı geniş biçimde uygulanmaktadır<sup>226</sup>. Denetçi, vergi idaresinin mükellefle ilgili olarak yaptığı işlemlere ilişkin olarak yapılan şikayetleri araştırmaktadır. Bu aşamada mükellef ile denetçi söz konusu sorunun giderilmesi için işbirliği içerisinde hareket etmektedirler<sup>227</sup>.

İngiliz Gelir İdaresinin geniş bir şekilde yeniden yapılandırılması ile ilgili çalışmalar Ocak 1993'de başlamıştır. Bu yeniden yapılandırma sürecinde Gelir İdaresi bir kurul olarak örgütlenmiş ve bu kurulun üyelerine de "Vergi Komisyon Üyesi" ismi verilerek İngiliz Gelir İdaresinin mükellef odaklı bir yönetim anlayışına geçileceği vurgulanmıştır. İngiliz Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılmasına paralel olarak gelir idaresinin çalışma anlayışında da önemli değişiklikler yapılmıştır. Mükellef odaklı yönetim anlayışının başarılı bir şekilde yerleştirilebilmesi için gelir idaresinin çalışma prensipleri yeniden belirlenmiştir. Bu prensipler mükellefleri anlama, onların sorunlarını çözme, gelir idaresi-mükellef ilişkilerini hızlı ve etkin bir şekilde kurma ve mükelleflerin vergiye uyumunu artırmaya yöneliktir. Gelir idaresinin etkinliğini ve verimliliğini artırmak, uyum sağlamayan mükelleflerle başarılı bir şekilde mücadele etmek ve etkin vergileme politikaları geliştirmek amacıyla İngiliz Gelir İdaresi ile Gümrük İdaresi ve diğer ilgili kurumlar arasında yakın çalışma ilişkilerinin kurulmasına büyük önem verilmiştir. İngiliz Gelir İdaresinin modernizasyonu sağlamaya yönelik olarak 2002 yılında Beş Yıllık Kaliteli Hizmet programı uygulamaya konulmuştur. Bu program sayesinde vergilendirme hizmetinin kalitesinin artırılması amaçlanmaktadır. Söz konusu kalitenin artırılmasının önemli bir unsuru olarak ileri teknolojilerden daha da yaygın bir

---

<sup>226</sup> GÖKBEL, a.g.t., 79-93.

<sup>227</sup> SMITH, STALANS, a.g.m., <http://www.blackwell-synergy.com/doi/abs/10.1111/j.1747-4469.1994.tb00762.x> -, Erişim: 06.05.2007, s. 350.

biçimde yararlanılması düşünülmektedir. Ayrıca, çalışanların bilgi, beceri ve yeterliliğinin artırılması ve her düzeyde etkin bir liderlik ve yönetim anlayışının yerleşmesi için gelir idaresi personelinin eğitimine önemli yatırım yapılmaktadır<sup>228</sup>. Geleneksel olarak İngiltere’de mükellefler ve vergi idaresi çalışanları birbirlerine karşılıklı olarak kuşku ile bakmaktadırlar. İngiltere’nin yazılı bir anayasal belgesinin olmayışı idarenin ve dolayısıyla da vergi idaresinin aşırı güç kullanımına karşı sınırlamaların belirlenmemesi sonucunu doğurmaktadır. Vergi mükellefleri de özel hayatlarının gizliliği konusunda anayasal garantiye sahip olmadıklarının farkındadırlar. Bu nedenle de vergi idaresinin bilgi ve kanıt toplamak için gerekli olan arama yapma yetkisi oldukça fazla sınırlandırılmıştır<sup>229</sup>.

Mükellef Hakları Şartnamesi’nde ayrıca genel hizmet ve problemlerin giderilmesi sorumluluğu, yardım ve temsil etme, teftiş ve başvuru imkanı, inceleme süresince hakların geçerliliğinin korunması, vadeli yükümlülüklerin tespiti, gerekli yardımların yapılması ve öngörülen iade taleplerinin gerçekleştirilmesi gibi açıklamalar da yer almaktadır<sup>230</sup>.

### **1. İngiliz Gelir İdaresinin Misyonu ve Hizmet Standartlarının Açıklanması**

İngiliz Gelir İdaresi mükelleflerin ve çalışanlarının görüşlerini dikkate alarak hazırladığı misyonunu, 1 Nisan 1999 tarihinde Mükellef Hakları Bildirgesi (Charter for Taxpayers) metni olarak ilan etmiştir. Bu metinde vergi mükellefleri müşteri olarak isimlendirilmiş olup, İngiliz Gelir İdaresinin amacı, onlara etkin verimli ve adil hizmet sunmak olduğu açıklanarak mükelleflere sunulacak hizmetin standartları, hangi konularda idarenin yardım ve desteğini alabilecekleri, dilek ve şikayetlerini ne şekilde işleme koyabilecekleri tespit edilmiştir<sup>231</sup>.

İngiliz Gelir İdaresi tarafından sunulan hizmetlerin geliştirilmesi amacıyla mükelleflerden gelen önerilere büyük önem verilmektedir. Bu amaçla ulusal, bölgesel ve yerel anketler düzenlenmekte ve mükelleflerden gelen şikayetler

<sup>228</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.

<sup>229</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 109.

<sup>230</sup> Richard CURTIS, Richard CURTIS Considers The Campaign For A Taxpayer’s Bill of Rights Or A Taxpayer’ s Charter, *Comment A taxpayer’s New Charter*, 2005, <http://www.taxation.co.uk/Articles/2005/09/15/50226/A+taxpayer's+new+charter.htm>, Erişim: 30.04.2007.

<sup>231</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.



dikkatlice incelenmektedir. Mükelleflere daha etkin, verimli ve adil hizmet sunulabilmesi amacıyla, 1995 yılından itibaren İngiliz Gelir İdaresinin bazı bürolarında Toplam Kalite Yönetimine geçilmiş ve bu sayede hem vergileme hizmetlerinin müşteri odaklı olarak daha etkin sunulması sağlanmış, hem de çalışanların motivasyonu ve iş memnuniyeti artırılmıştır<sup>232</sup>. İngiltere’de vergi idaresi çok geniş bilgi toplama yetkisine sahip olmasına rağmen vergi mükellefi ve diğer kişilerin toplanan bilgilerin kamu alanında kullanılma yolları ile sınırlı risk söz konusu olmaktadır. Vergi idaresi aynı zamanda vergi mükellefine ait ticari bilgileri vergi mükellefinin gizliliğine gösterilen saygı oranında korumakla yükümlüdür. Vergi mükelleflerinin vergi idaresinin kendileri ile ilgili olarak almış oldukları kararların gözden geçirilmesi için Genel Komisyonlara yaptığı başvurular sonucu yapılan dinlemeler gizli sayılmakta ve yayınlanmamaktadır<sup>233</sup>.

## 2. Vergi Ombudsmanı'nın Kurulması

Ombudsman; görev alanı, kamu gücü ile bireyler arasındaki ilişkiler; görevi, kişi hak ve özgürlüklerini savunmak, yurttaşları yönetime karşı korumak, kötü yönetimden doğan haksızlıkları önlemek amacıyla yönetimin iyileştirilmesine çalışmak, olan bir kurum olarak ortaya çıkmaktadır. İlke itibariyle parlamento tarafından atanan, ancak hükümete karşı olduğu kadar parlamentoya karşı da bağımsız olan, bireylerinin şikayetleri üzerine harekete geçen, geniş bir soruşturma ve araştırma yetkisi ile donatılmış, yönetimin yaptığı haksızlıkları ortaya koymak, takdir yetkisinin kötüye kullanılmasını engellemek, mevzuata saygılı olmayı ve uygun hareket etmeyi temin etmek, icrai karakter taşımayan önerilerde bulunmak, hakkaniyet tedbirleri salık vermek ve nihayet kamu hizmetlerinin daha iyi görülmesi için gerekli reformların yapılması önerilerinde bulunmak amaçlarını güden bir ya da bir kaç kamu görevlisidir. İşlevleri, benimsedikleri ülkelerin yönetsel sistemlerine göre değiştiğinden, tanımlamalara bir düzen getirmek amacıyla ombudsmanları parlamenter ombudsman ve yönetsel ombudsman olarak sınıflandırmak da mümkündür<sup>234</sup>.

<sup>232</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.

<sup>233</sup> GÖKBEL, .a.g.t., s. 120.

<sup>234</sup> H.Galip KÜÇÜKÖZYİĞİT, *Bağımsız Bir Kamusal Denetim Organı: Ombudsman*, [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_100.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_100.htm), Erişim: 06.06.2007.

Vergi Ombudsmanı gelir idaresinin haksız işlemlerine karşı mükelleflerin düzeltme talepleri veya şikayetlerinin çözümlenmemesi halinde, bu uyuşmazlıkları çözümlenmektedir. Ombudsmanın yetki ve sorumlulukları 1967 yılında Parlamento Komisyonu Üyeleri Kanunu ile belirlenmiştir. 1994 yılında yetki ve sorumlulukları, kamu idarelerinden bilgi elde etmeyle ilgili şikayetleri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir<sup>235</sup>. İngiltere’de vergi mükellefleri gelir idaresi tarafından kendilerince verilen beyanname üzerinden tarh edilen verginin doğruluğunun araştırılması sırasında bilgi ve belge istenilmesi, söz konusu araştırmanın sonucunda daha önce yapılan tarhiyatta, değişiklik yapılması, diğer biçimlerde yapılan vergi tarhiyatları, vergi mükelleflerinin beyanname dışında bırakılmak zorunda bırakıldığı vergi indirimlerine ilişkin iddiaları, vergi dairesine yapılan başvurular, “Kazandığında Öde“ sistemi ile ilgili bildirimler, vergi ve ceza ihbarnameleri ve ek vergilerle bağlantılı olarak itiraz etme hakkına sahiptirler<sup>236</sup>.

Mükelleflerin gelir idaresiyle olan uyuşmazlıklarını çözmek amacıyla, şikayet yoluyla Ombudsmana başvurulmadan önce ilgili gelir idaresine başvurmaları ve bunları idari prosedür içinde çözmeleri gerekmektedir. Ombudsmana ancak idari aşamada çözümlenemeyen uyuşmazlıklar için başvurulmaktadır. Mükellefin şikayetinin haklı olduğunu görürse, Ombudsman ilgili idareye şikayetle ilgili işlemlerin düzeltilmesini tavsiye eder. Ombudsman kendi tavsiyesinin yerine getirilmesi hususunda idareyi zorlamaya yetkisi yoktur, ancak idareler Ombudsman'ın hemen hemen bütün tavsiyelerini yerine getirmektedirler. Bu durumda Ombudsman ilgili idareye takip ettikleri prosedürü gözden geçirmeleriyle ilgili rapor sunmakta ve böylece diğer mükelleflerin aynı zorluklarla karşılaşmaları önlenmektedir. İngiltere Gelir İdaresi teknolojik gelişmelerden etkin bir şekilde yararlanmak amacıyla internet üzerinden beyanname düzenleme ve idareye iletme sistemi başlatılmıştır. Ayrıca, internet, telefon ve iletişim merkezleri aracılığıyla mükelleflere her türlü bilgi ve yardım ulaştırılması, onların eğitilmesine önemli katkı sağlamıştır<sup>237</sup>.

---

<sup>235</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.

<sup>236</sup> GÖKBEL, a.g.t, s. 134.

<sup>237</sup> Mahir IŞIKAY, *Ombudsmanlık Kurumunun Avrupa ve Türkiye’deki Durumu*, <http://www.jura.uni-sb.de/turkish/MIIsikay.html>, Erişim: 21.06.2007.

### 3. Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması

Son 25 yılda yapılan çok sayıda değişiklik sonucunda İngiliz Vergi Sistemi oldukça karmaşık hale gelmiş ve vergi kanunlarının dili ve yapısı eleştirilmeye başlanmıştır. Bu nedenle, vergi sisteminin basitleştirilmesi amacıyla 1996 yılında Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesi başlatılmıştır. Bu projenin amacı dolaysız vergi kanunlarının temel yapısında değişiklik yapılmadan daha açık ve basit hale getirmek için, bu kanunların yeniden yazılmasıdır. Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesi kapsamında Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Sermaye Kazançları Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Veraset Vergisi Kanunu ve Vergi İdaresi Kanunu'nun yeniden yazımı gerçekleştirilmesi planlanmıştır. 2001 yılının sonuna kadar Sermaye Kazançları Vergisi Kanununun tamamı ile Gelir Vergisi Kanununun bazı bölümlerinin yeniden yazımı tamamlanmıştır. Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesinde kanunlar mümkün olduğu kadar konuşma dilinde, kısa ve aktif yapıdaki cümlelerle yeniden yazılmaktadır. Ayrıca, hukuki anlamları ve içerikleri değiştirilmeden daha kolay anlaşılabilmesi için eski ifadeler yerine çağdaş ifadeler kullanılmaktadır. Okuyucuların tanımlarla ilgili kavramları bulmalarını kolaylaştırmak için kanunlardaki tanımlar uyumlaştırılmaktadır. Benzer kurallar aynı yerde gruplandırılmakta ve bunlara ilişkin olarak çok kullanılan maddelerde atıf yapılmaktadır. Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesinin amacı sadece vergi kanunlarını basit hale getirmek olmayıp, aynı zamanda kanunların teknik açıdan hatasız ve doğru olmasıdır. Bu nedenle, yeniden yazılan kanunların doğruluğundan proje üyeleri sorumludur. Doğruluk, yeniden yazılan kanun taslaklarının iç ve dış uzmanların gözden geçirilmesine sunulması ve onlara danışılarak sağlanmaktadır<sup>238</sup>. Böylece mükellefler tarafından kanunların kolayca anlaşılması ve beraberinde yükümlülüklerinden daha basit şekilde haberdar olmaları sağlanmakta, söz konusu farkındalık sahip oldukları haklar konusunda mükellefleri aydınlatmaktadır. Bu anlamda vergi kanunlarının yeniden yazılmasının idari aşamada etkinliğin sağlanmasının yanında mükelleflerin bilgilendirilmesi hususunda da olumlu gelişmelere yol açtığı görülmektedir.

---

<sup>238</sup> GERÇEK, a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim: 10.04.2007.

### C. Hollanda Mükellef Hakları

Hollanda’da vergisel işlemlerin mükellef hakları ile bir bütün olarak kabul edilip yürütülmesi vergilendirme anlayışının temelini oluşturmaktadır. Vergi mükellefiyetini, mükellef haklarının korunmasına önem vererek değerlendirmek, yasal çerçevenin belirlenmesi açısından da vergi mükellefleri ve vergi otoriteleri için önem taşımaktadır. Bu nedenle ilk bölüm yasal çerçevenin açıklanması, ikinci bölüm ise vergilemede mevcut usullerden farklı yöntemler uygulanmasından oluşmaktadır. Vergi matrahlarının belirlenmesinde de yine vergi mükelleflerinin, vergilerin belirlenmesinde riayet etmeleri gereken hak ve yükümlülükler doğrultusunda bilgilendirilmeleri gerekmektedir. Hollanda’nın Avrupa Birliği’ne üye olması ile dikkatler yerel ülke mevzuatından çok Birlik mevzuatına yönelmiş bulunmaktadır. Vergi otoritelerinin temel dayanağı mükellef haklarının belirlenmesi ve önem kazanması ile birlikte yasal çerçevenin işlerliğinin artmasıdır. Söz konusu yasal çerçeve ulusal ve uluslararası düzeyde biçimlendirilmekte ve geçerliliğe sahip bulunmaktadır. Hollanda vergi mükellefleri de evrensel anlamda mükellef haklarına bildirge çerçevesinde sahip bulunmaktadır. Söz konusu haklara tüm düzenlemeleri ile iştirak edemeseler de vergi otoriteleri aracılığıyla uyum sağlayabilmektedirler<sup>239</sup>. Bu anlamda Hollanda’da vergi mükelleflerinin sahip oldukları haklar şu şekilde sıralanmaktadır:

- Yönetim Kanunu Bölümü: Vergi otoriteleri, mükelleflere sahip oldukları haklara ilişkin bilgileri idari çerçeveleri ve buldukları bölge itibariyle vermekle yükümlüdürler.

- Müracaat Komisyonu: Hollanda vergi mükellefleri dile getirmek istedikleri şikayetlerini müracaat yoluyla vergi idaresi ve gerektiğinde de parlamentoya iletme hakkına sahiptirler. Bu anlamda parlamento ve vergi idareleri özel yetkilere de sahip bulunmaktadır. Ayrıca yapılan müracaatlar, komisyon tarafından parlamentoya iletilmekte ve yeterli delil bulunamaması halinde yetkili kişi tarafından hatanın düzeltilmesine yönelik bilgilerin verilmesi ile sonuçlandırılmaktadır.

---

<sup>239</sup> Ruud A SOMMERHALDER, Taxpayer Rights In The Netherlands, 1997, <http://www.beta.austlii.edu.au/au/journals/RevenueLJ/1997/5.pdf>, Erişim : 10.03.2007, s. 58-63.

- Ulusal Ombudsman: Vergi mükellefleri şikayetlerini vergi otoritelerinin doğruluğunu denetlemeye yetkili kişiler aracılığıyla dile getirmektedirler. Bu çerçevede mükellefler, şikayetlerini yazılı olarak ve bir yıllık süre içerisinde gerçekleşmiş olmasını da dikkate alarak dile getirmektedirler. Söz konusu kişilerin denetim yetkisi şikayetin bildirilmesi ile sınırlandırılmaktadır. Denetimin sonuçlandırılması ise kamusal olarak gerçekleştirilmektedir. Devlet politikası ve genel düzenlemeler ise inceleme alanına girmemekte, yasalarla belirlenmesi gereken çözüm yolları üzerinde ombudsmanların herhangi bir yetkisi söz konusu olmamaktadır.

- Avrupa Mahkemesi (The European Court) : Avrupa Birliği Üyesi olarak Hollanda da bu alanda kanun koyma yetkisini öncelikli olarak yerel kanunların da üzerinde kabul edilen Birlik Komitesi'ne devretmiştir. Vergi Mükellefleri müracat haklarını yerel kanunlarından önce direkt olarak Birlik Mahkemesi aracılığıyla kullanmaktadırlar. Avrupa Mahkemesinin bir diğer önemli özelliği de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine erişim ve yakınlaşma alanındadır. Mükellef haklarının ihlal edilmesi, mükellefin mağdur edilmesi durumlarında Avrupa ölçütlerinde İnsan Hakları anlayışına göre değerlendirmeye tabi tutulmakta ve gerekli şikayetler de Avrupa İnsan Hakları Komisyonunca dikkate alınmaktadır<sup>240</sup>.

Hollanda Hükümeti, bu anlamda 2007 yılında gerçekleştirilecek ortak vergisel reformlarla ilgili mevzuat taslağını 24 Mayıs 2006 tarihinde yayınlamıştır. Söz konusu mevzuatın da yayınlanması ile Avrupa Birliği çatısı altında mükellef haklarına yönelik yeni düzenlemeler yapılmasına imkan sağlanmaktadır<sup>241</sup>. Bu anlamda Hollanda'lı vergi mükellefleri, sahip oldukları hakları hem ulusal hem de uluslar arası alanda belirlenen (bağlı buldukları Avrupa Birliği) kurallar(ın)a da riayet ederek tek bir çatı altında bütünleştirirler<sup>242</sup>.

#### **D. İrlanda Mükellef Hakları**

Mükellef haklarının korunması amacıyla İrlanda'da Mükellef Hakları Bildirgesi, mükelleflerin bir temsilci tarafından temsil edilip edilmediklerine

<sup>240</sup> Sommerhalder, a.g.m., s. 75 – 80.

<sup>241</sup> *The Netherlands: 2007 Corporate Tax Reform, Freshfields Bruckhaus Deringer*, 2006, <http://www.freshfields.com/publications/pdfs/2006/corp-tax-reform.pdf>, Erişim : 10.04.2007, s. 1.

<sup>242</sup> Sommerhalder, a.g.m., s. 70.

bakılmaksızın gelir idaresi ile ilişkilerindeki haklarını göstermektedir. Gelir İdaresi tüm yetkililerini, haklar bildirgesi hükümlerine uyma konusunda yükümlü tutmuştur. Buna karşılık Gelir İdaresi de; onların vergi ilişkileri ile etkin bir şekilde uğraşmak ve kanuna uyumla ilgili sorumluluklarını yerine getirmek için vergi mükelleflerinin tüm delilleri sağlamalarını ve tam bir işbirliği içinde olmalarını beklemektedir. Son aşamada, bir uygulamacı Haklar Bildirgesine uygun işlem yapılmadığını düşünürse, gelir idaresi bunu bilmek istemektedir. Bu konuda bir şikayette bulunmanın normal prosedürü, yetkili amire durumu belirten bir yazı yazmaktır. Mahalli düzeyde bir şikayet ortaya çıktığında normal olarak ilk planda konunun havale edileceği kişi bölge müfettişi olur. Eğer şikayetin mahalli düzeyde uygun olarak ele alındığı konusunda tatmin olunmamışsa, bölge müfettişinden konunun vergiler baş müfettişinin ofisinde bulunan bölge yöneticisine havale etmesi istenmektedir. Benzer şekilde diğer gelir ofislerinden kaynaklanan şikayetler de ilk olarak ilgili ofisteki kıdemli yetkiliye havale edilir. Eğer tatmin edici şekilde davranılmazsa bu yetkiliden konunun onun amirine havale edilmesi istenir. Eğer bir uygulamacı şikayetin ele alınmasında güçlük yaşıyorsa olay, doğrudan doğruya bölge yöneticisine veya gelir komisyonuna havale edilebilir<sup>243</sup>.

Haklar Bildirgesi, mükelleflerin haklarına ilişkin bir metin ile bu hakları korumak için gelir idaresinin sorumluluğunu tanıır ve gelir idaresinin kanunu tutarlı olarak uygulayacağı hususundaki beklentiyi ifade eder. Denetçiler tüm gelir idaresi yetkilileri gibi bu bildirgenin sınırları dahilinde faaliyet gösterirler. Bildirgenin ana unsurları ile bu unsurların denetimdeki uygulamaları şu şekilde belirtilmiştir.

- Nezaket ve Anlayış: Gelir denetimleri insanlara bir yük olabilir ve onların işlerinde bazı kesintilere neden olabilir. Bu nedenle denetimlerin etkin, nazik ve profesyonel bir anlayışla gerçekleştirilmesi gerekir.

- Dürüstlük Varsayımı: Gelir denetçileri, gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin defter, kayıt ve diğer belgeleri incelerler ve bunlarla ilgili sorular sorarlar. Tersini için şüphelenilecek bir gerekçe olmadıkça, mükelleflerin vergi ilişkilerinde dürüst davrandığı varsayılır.

---

<sup>243</sup> Salim KARADENİZ, “İrlanda’ da Gelir Denetimi ve Mükellef Hakları- II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 289, 2005, s. 51.

- Tarafsızlık ve Dürüstlük: Mükellef veya temsilciden herhangi bir misafirperverlik, hediye veya yardım kabul edilmesi mükellefe veya temsilcisine karşı algılanmış bir yükümlülüğe sevk eden bir teşvik olabilir ya da öyle görülebilir. Bu nedenle denetçi, kendi onurunu ilgilendiren veya resmi pozisyonunu zayıflatacak bir etki doğurabilecek olan herhangi bir şey yapmamak ya da kabul etmemek konusunda dikkatli olmalıdır.

- Mahremiyet ve Güvenilirlik: Gelir idaresi yetkilileri, mükelleflerce kendilerine sunulan kişisel bilgilere ve iş bilgilerine güvenilirlik içinde davranmakla ve bu bilgileri kanunla kapsanan oldukça sınırlı durumlar dışında üçüncü kişilere açıklamamakla yükümlüdürler<sup>244</sup>.

- Gözden Geçirme Prosedürleri: Mükelleflere inceleme prosedürleri hakkında bilgi verilmektedir. Mükellef; gözden geçirmenin, mahalli düzeydeki yetkili yönetici, bölgeden sorumlu bölge yöneticisi ya da dahili gözden geçirme biriminden sorumlu vergi baş müfettişi tarafından gerçekleştirilmesini isteme hakkına sahiptir. Denetçi, mükellefin ikinci bir görüş talep etme veya yasal temyiz prosedüründen faydalanma hakkına saygı gösterir. Mükellefler, denetimi takiben verginin yeniden tahakkukuna karşı Temyiz Komisyonlarına başvurmak için kendi yasal hakları konusunda da bilgilendirilirler.

- Uyum Maliyeti: Bir doğrulama denetiminde veya belirli bir konuya ilişkin denetimde tüm kayıtlar gerekli olmadığından; bir doğrulama denetimi planlandığında mükellefe genellikle bir bildirim mektubu ile denetimin konusu ve gereken belirli kayıtlar hakkında bilgi verilir.

- Tutarlı Uygulama: Faiz ve cezaların uygulanmasında ve mükellefin adının ilan edilmesinde tutarlı bir yaklaşım zorunludur. Buna uygun olarak, herhangi bir vergiye ilişkin ilave bir yükümlülük ortaya çıktığında faiz uygulanır. Gelir idaresi ile yapılan uzlaşmanın ilan edilmesi hususunda mükelleflere ilanının yapılmasına neden olan şartlar konusunda bilgi verilir.

Faaliyetlerinde mükellef odaklı bir yaklaşımı benimseyen İrlanda Gelir İdaresinin misyonu; “Adil ve etkin bir şekilde veri ve harçları tahsil ederek, ithalat ve ihracat kontrollerini uygulayarak topluma hizmet etmek şekilde ifade edilmiştir. “Bu

---

<sup>244</sup> KARADENİZ, a.g.m. , s. 52.

bağlamda, mükelleflerin denetim sırasında sahip olduğu haklar” da Haklar Bildirgesi ile belirlenmiştir. Haklar Bildirgesinde yer alan söz konusu hakları nezaket ve anlayış, dürüstlük varsayımı, bilgi edinme, tarafsızlık ve dürüstlük, mahremiyet ve güvenilirlik, gözden geçirme prosedürleri, uyum maliyetleri, tutarlı uygulama olarak sıralanmaktadır<sup>245</sup>.

### **E. Bulgaristan Mükellef Hakları**

Bulgaristan’da genellikle vergiden kaçınan ve dürüst davranan vergi mükelleflerinin sayısı dengededir. Bu anlamda yolsuzluğun varlığını azaltmak ve giderek büyüyen gönüllü kaçınmanın da önüne geçebilmek için mükellef odaklı kamu sektörünün doğruluk ve etkililiğinin anlaşılması gerekmektedir. Vergi yükündeki azalma aynı zamanda rekabet haklarında kanunlara aykırı hareket etmemeyi tercih eden dürüst mükellefleri ve yerel mal ve hizmetlerin satılmasıyla oluşan ekonomiyi bütünleyici fonların da uyarıcı etkilerini kapsamaktadır<sup>246</sup>.

Yapılan sosyolojik ölçümlere göre, Bulgar vergi mükelleflerinin davranış ve tutumları, vergi ve sosyal güvenlik bağışlarından kaçınmalar söz konusu durumun büyüklüğünü ve yapılan ölçümleri doğrulamaktadır. Sonuç olarak; mükellefler tarafından ödenmiş vergiler ve hizmet kalitesindeki kaybı anlamak arasında direkt bir ilişki bulunmaktadır. Gönüllü uyum, sistemin yargısal doğruluğuyla ilişki içerisinde bulunmakla birlikte kanun öncesi eşitlik ve azalan fiyatlara riayet eden mükelleflerden oluşan teşviklerin sayısına bağlı bulunmaktadır. Temel mükellef hakları tanımı, 1990 yılı OECD Bütçe Yayınları Komisyonu Vergi İdaresi Forumu’nda yayınlanmıştır. 2003 yılında ise uygulama kılavuzu ile birlikte genişletilerek temel hak ve yükümlülüklerin uygulanmasının garanti altına alınması sağlanmış, en iyi uluslar arası örneklerle dayandırılmıştır<sup>247</sup>.

- Bilgi ve Yardım Alma Hakkı: Vergi mükelleflerinin tam bilgiye sahip olmaları ve yükümlülüklerinin bildirilerek durumlarına uygun çözümlerin uygulanması tamamen vergi idaresinin sorumluluğunda bulunmaktadır. Önceden belirlenmiş zaman dilimlerinde olması şartıyla teminat servisleri en iyi örnekleri

<sup>245</sup> KARADENİZ, a.g.m., s. 55 - 57.

<sup>246</sup> Angel KELCHEV, *Tax and Social Security Contributions Evasion in Bulgaria, 2006*, [http://www-econ.stanford.edu/academics/Honors\\_Theses/Theses\\_2006/Kelchev.pdf](http://www-econ.stanford.edu/academics/Honors_Theses/Theses_2006/Kelchev.pdf), Erişim: 10.03.2007, Sf. 20-32.

<sup>247</sup> KELCHEV, a.g.e. , s. 35.



oluşturmaktadır. Bu anlamda kaliteli bir Mükellef Hakları Servisinin en az üç ön koşula sahip olması gerekmektedir. Bunlardan ilki; mükelleflerin farklı yorumlarına imkan vermeyecek derecede açık bir mevzuat ve usullerin uygulanmasıdır. İkinci olarak; tüm dönemlere ait gelir kanunları ve hesap örneklerinin seviyesi bilirkişilerce belirlenerek çalışmalar mükellef ile işbirliği içerisinde yürütülmelidir. Son olarak da bilgi sistemleri, donatım ve olanaklar dahilinde hızlı ve yüksek kaliteli mükellef hizmetlerinin sağlanmasına yardımcı olmak.

- Mürakat Hakkı: Yapılan incelemeler vergi mükelleflerinin yaklaşımlarının, vergi idarelerinin kararları ile direkt olarak olduğunu göstermektedir. Sorunları profesyonelce değerlendirecek, objektif eleştiriler getirecek dış temsilcilerin bulunmasını sağlayarak reddedilen müracaat haklarına usulüne uygun olarak gerekli açıklamaların yapılmasıdır.

- Gereken Miktarın Üzerinde Vergilendirilmeme Hakkı: Vergi idare yardımcılarını tarafından vergilendirmenin birden çok kez gerçekleştirilmesi, vergi mükelleflerinin bu haklarını kullanmalarına ve vergi borçlarını garanti altına alarak söz konusu mükerrer vergilendirmenin iptal edilebilmesi için gerekli usuller içeren mevzuat düzenlemelerinin bulunmasına yol açmıştır.

- Güvenlik Hakkı: Vergi inceleme memurları, mükellefleri gerekli belgelerin temini, hazırlanması için süre tanınması ve incelenmesi konularında bilgilendirmek ve fikir birliğine varılmasını sağlamakla yükümlüdür. Ayrıca mükellefleri, incelemenin gerçekleştirilmesi ve gerçekleştirilememesi durumlarının getireceği sonuçlardan haberdar etmek de yine vergi inceleme elemanlarının sorumluluğunda bulunmaktadır.

- Kişisel Bilgilerin Korunması Hakkı: Vergi İdaresi mükellefin şahsi bilgilerine vergisel yükümlülükleri uygulayabilmek için ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle de belirli bir süre bu bilgileri muhafaza etme sorumluluğu vergi idarelerine ait olmaktadır.

- Gizlilik Hakkı: Vergi İdareleri mükelleflere ait şahsi ve mali bilgileri, mevzuat hükümlerini uygulamak dışında kullanma hakkına sahip değildir<sup>248</sup>.

---

<sup>248</sup> KELCHEV, a.g.e. , s. 37.

Doğal olarak vergi mükellefleri, mevcut yükümlülüklerine riayet ederek gerekli bilgi ve belgeleri vergi daireleri ile işbirliği içerisinde, dürüstçe, zamanında ibraz etmek ve vergilerin ödendiğine dair hesap bilgilerinin de muhafaza etmek durumundadırlar. Vergi idaresi ve vergi mükellefi arasındaki ilişkinin değişimi mükellef hak ve yükümlülükleri açısından en önemli adım olmaktadır. Yönetimsel kapasiteyi önemli ölçüde muhafaza etmek ve sonuç odaklı çalışma düzeninin sağlanması aşamalarında da büyük gelişme gözlenmektedir. Bu yeni çalışma sistemi ile hedeflenenler şöyle sıralanmaktadır<sup>249</sup>:

- Mevzuatın, usullerin, vergi çeşitleri ve sosyal güvenlik harcamalarının basitleştirilmesi ve birleştirilmesi,

- Vergi matrahının hesaplanmasındaki risklerin giderilmesi, denetim, çeşitlilik ve etkin çalışma sisteminin geliştirilmesi için gerekli, modern usul ve araçlardan yararlanılması,

- Gümrük, çalışma sicilleri ve özel tahsilat temsilciliklerinin varlığı gibi diğer çeşitli hizmetlerle internete dayalı ağ tipi ilişkilerin kurulmasına olanak sağlayan modern ekipman, donanım ve bilgi sistemlerinin varlığı,

- Modern bir vergi mükellefiyeti sistemi için vergi matrahının belirlenmesi, yapılacak düzeltme ve mali teşviklerin de düzenlenerek, yolsuzlukların etik olarak da en aza indirilmesini sağlayacak bir iç kontrol mekanizmasının oluşturulması,

- Vergi idarelerinde çalışanların, sorumluluklarının ve yapılan hesaplamaların açık ve belirgin olması, istenilen kalitede hizmetin sunulması vergi idareleri tarafından gerçekleştirilen inceleme sonuçlarına, ölçüm ve endekslere bağlı olarak değerlendirilmektedir<sup>250</sup>.

Bulgaristan Vergi Mükellefleri Derneği de (BAT-The Bulgarian Association of Taxpayers) bu anlamda kar amacı gütmeyen bir sivil toplum kuruluşu olarak Sofya şehir meydanında faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu kuruluş aynı zamanda Dünya Yurttaş Ortaklığı Anlaşması'na (CIVICUS-the World Alliance for Citizen Participation) üye olmakta ve yine Dünya Vergi Mükellefleri Derneği'ne de müracaat hakkına sahip bulunmaktadır. Vergi mükelleflerine, mükellef hakları

---

<sup>249</sup> KELCHEV, a.g.e. , s. 37.

<sup>250</sup> KELCHEV, a.g.e. , s. 37.

tüzüğü aracılığıyla tüm hakları bir bütün halinde ve direkt olarak beyan edildiği taktirde kendilerinin de bu beyana riayet etmeleri koşulu ile hedeflerine ulaşmalarının ve haklarının garanti altına alınmasının daha da kolay olacağı düşünülmektedir<sup>251</sup>.

#### **F. Slovenya Mükellef Hakları**

Avrupa Birliği' nin en yeni üyeleri arasında yer alan Slovenya'da vergi mükelleflerine tanınan haklar bilgi edinme ve yardım alma hakkı, kesinlik hakkı, tarafsızlık hakkı, kişisel gizlilik hakkı, mahremiyet ve gizlilik hakkı, müracaat hakkı, temsil hakkı ve saygınlık hakkı başlıkları altında ele alınmaktadır;

- Bilgi Edinme ve Yardım Alma Hakkı: Slovenya vergi mükellefleri, bilgi edinme ve yardım alma haklarına aynı zamanda sahip olmakta ayrıca gönüllü uyumlarının sağlanması açısından da sahip oldukları haklar, verginin tahakkuku, belirlenmesi ve zamanında doğru olarak ödenmesini sağlayacak vergisel düzenlemelere dayandırılmaktadır.

- Kesinlik Hakkı: Vergi mükellefleri tahakkuk işleminden önce yerine getirilmesi gereken yükümlülükleri konusunda bilgi edinme hakkına sahiptirler. Ancak bu vergisel yükümlülükler kesinlikle değişmiş ve geçmişe dönük etkileri olan düzenlemelere ait açıklamaları öngörmemelidir.

- Tarafsızlık Hakkı: Vergi mükellefleri, vergisel düzenlemelerin adil ve tarafsız yapılması konusunda yetkilidirler. Ayrıca kanunlarla tespit edilmiş miktar üzerinden vergi ödeme hakkına da sahiptirler. Vergi mükelleflerinin söz konusu düzenlemelere kişisel gelir düzeylerinin imkan verdiği ölçüde uyum göstermeleri de yine hakları dahilinde bulunmaktadır.

- Kişisel Gizlilik Hakkı: Kişisel gizlilik hakkı çerçevesinde vergi otoritelerinin, verginin tarh, tahakkuk ve zamanında tahsil edilmesi konusunda sıkıntı yaşamayacağı ümit edilmektedir. Bireylerin şahsi bilgileri söz konusu aşamalarda idarede yetkili organlarca saklı tutulmaktadır.

---

<sup>251</sup> The Bulgarian Association of Taxpayers , [http://www.adb.hit.bg/BAT\\_resume.doc](http://www.adb.hit.bg/BAT_resume.doc), Erişim: 11.03.2007, s. 1.

- Mahremiyet ve Gizlilik Hakkı: Vergi mükellefleri, şahsi bilgilerinin mahremiyet ve gizliliği hakkına sahiptirler. Bu haklar vergi otoritelerine uygun olduğu sürece tüm vergisel uygulamalarda ileri sürülebilmekte ve vergisel yükümlülüklerle bağlantılı bilgiler hariç olmak üzere kanunlarda belirtilmektedir.

- Müracaat Hakkı: Vergi otoritelerinin aldığı kararlar, kanun hükümlerine uygun olmadığı takdirde vergi mükellefleri başvuru hakkına sahip bulunmaktadırlar.

- Temsil Hakkı: Vergi mükellefleri vergi prosedürlerine uygun olmak şartı ile vekil ve temsilci tayin etme hakkına sahiptirler.

- Saygınlık Hakkı: Vergi İdaresi etik kanunlarına uyumun sağlanmasında vergi otoritelerinin ve vergi mükelleflerine yönelik usullerin önemli etkisi bulunmaktadır<sup>252</sup>.

Slovenya'lı bir çok vergi mükellefi vergisel belgelerini online olarak tamamlamakta ve bilgi girişlerini dijital formlar üzerinden gerçekleştirmektedir. Slovenya Gelir İdaresi bu bilgilerin yeniden girişini sağlamakla yükümlü değildir. Söz konusu uygulama vergisel bilgi alma sürecini hızlandırarak kağıt üzerinden yürütülen işlemlerin uygulanmasına son vermektedir<sup>253</sup>. Ayrıca web sayfası üzerinden gerçekleştirilen sicil işlemleri mükellef haklarının ve ilgili vergisel yükümlülükler ile alakalı gerekli miktarların hesaplanması gibi işlemlerin yürütülmesini hafifletmektedir<sup>254</sup>. Vergi mükelleflerinin Vergi İdaresinin etik yasalarına riayet etmesi de mükellef haklarının ileriye yönelik model oluşturulması açısından önem taşımaktadır<sup>255</sup>. Her vergi mükellefi, vergiye konu olan gelirlerinin türüne göre ayrı ayrı muameleye tabi olmakta yıl boyunca gerçekleştirilecek sosyal güvenlik harcamaları ve vergi tahsisleri de bu bilgiler ışığında yürütülmektedir<sup>256</sup>. Bu

---

<sup>252</sup> Ministry Of Finance Tax Administration Of Republic Of Slovenia, Rights And Obligations Of Taxpayers, [http://www.durs.gov.si/en/rights\\_and\\_obligations\\_of\\_taxpayers/](http://www.durs.gov.si/en/rights_and_obligations_of_taxpayers/) Erişim: 16.03.2007, s. 1.

<sup>253</sup> Microsoft Public Sector Customer Solution Case Study, Online Filing Reduces Costs And Speeds Up Processing Of Tax Returns

[http://download.microsoft.com/documents/customerevidence/7027\\_Slovenia\\_ETax\\_Final.doc](http://download.microsoft.com/documents/customerevidence/7027_Slovenia_ETax_Final.doc),

Erişim: 20.04.2007, s. 3.

<sup>254</sup> Mitja DECMAN, Maja KLUN, *Tax Administration And E- Government : A Case of Slovenia*, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/NISPAcee/UNPAN009284.pdf>, Erişim : 10.03.2007, s. 10.

<sup>255</sup> Activities Of European Union Summaries Of Legislation, Slovenia Adoption Of The Community Acquis, <http://europa.eu/scadplus/leg/en/vb/e10110.htm>, Erişim : 11.03.2007, s. 2.

<sup>256</sup> Mitja ČOK, Ivica URBAN; *Distribution of Income and Taxes in Slovenia and Croatia*, <http://www.econ.core.hu/comppress/Cok.PDF>, Erişim : 15.02.2007, s. 9.

anlamda geleneksel borçlar ile muafiyet anlayışı Avrupa Birliği geleneksel şartlarına bağlı olarak yürütülmektedir<sup>257</sup>.

### III. AVRUPA BİRLİĞİ VE VERGİ MÜKELLEFLERİNE SAĞLANAN HAKLAR

Avrupa Birliği'nin vergi mükelleflerine sağladığı haklar, Avrupa Birliği Hukuku'nun özellikleri, Avrupa Birliği Adalet Divanı'nı kararlarının etkisi, vergi mükelleflerinin ayrımcılığa tabi olmama hakkı ve temel özgürlükleri ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin mükelleflere tanıdığı haklar çerçevesinde sınıflandırılabilir. Sınıflandırılabilir.

Uluslararası hukukta bugüne kadar örneğine rastlanmayan ve kendine özgü bir karakter taşıyan AB hukuk sistemi, üye devletlerin iç hukuklarında sahip oldukları egemenlik yetkilerini AB kurumlarına devretmeleri esasına dayanmaktadır. Avrupa Birliği hukukunun subjeleri devletler, Birliğin organları ve üye devlet uyruğunda bulunan özel ve tüzel kişilerdir<sup>258</sup>.

Avrupa Birliği'nde uygulanan hukuk, büyük ölçüde Topluluğun kuruluşuna, işleyişine üye olan ve olmayan ülkelerle ilişkilerine, organlarına Ortak Pazar ve Topluluk Politikalarına ait kuralların oluşturduğu hukuktur. Bu sebeple söz konusu hukuka "Topluluk Hukuku" adını vermek içerik ve niteliğe uygun düşmektedir. Avrupa Birliği toplulukları da kapsayan çatıyı ifade eder. Topluluklarla ilgili kurallar da AB çatısı altındadır. Ancak topluluklar çatının üzerinde durduğu sütunlardan sadece biridir. AB hukuku bütünü hukukunu ifade etmesi bakımından önem taşımaktadır<sup>259</sup>.

Hem ulusal hukuk hem de Devletler Hukuku unsurlarını içeren Topluluk Hukuku Devletler Hukuku ile Özel Hukuk arasında bir yer almaktadır. Topluluk Hukuku ve Ulusal Hukuk arasındaki ilişkiden doğan en önemli sorun Topluluk Hukukunun önceliğidir. Bu konuda çeşitli üye devletlerde çıkan uyuşmazlıklar toplulukların geleceği ve varlıklarının korunması bakımından Topluluk hukukuna

<sup>257</sup> U.S. International Grantmaking, *Country Information Slovenia, 2006*, <http://www.usig.org/> - 16k, Erişim : 05.03.2007, s. 2.

<sup>258</sup> İrfan Kaya ÜLGER, *Avrupa Birliği'nin ABC'si*, Sinemis Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara, 2005, s. 75.

<sup>259</sup> Tekinalp GÜLÖREN, Ünal TEKİNALP; *Avrupa Birliği Hukuku*, İkinci Bası, İstanbul, 2000, s. 66.

öncelik tanınmasının önemini ortaya koymakta ve egemenlik haklarının devri teorisini benimseyenlerin iddia ettiği gibi sorunun her yönü ile memnun edici bir şekilde çözümlenemeyeceğini ortaya koymaktadır<sup>260</sup>.

AB hukuku dogmatiktir; ancak başka bir açıdan da kararlar hukuki özellikleri gösterir. Avrupa Toplulukları Mahkemesi (ATM)'ne verilen Antlaşmaları yorumlamak ve hukuka saygı gösterilmesini sağlamak görevi, ona içtihadı bulma, ilkeler ve kurallar koyma yolunu açmıştır. AB hukuku uluslarüstüdür. Uluslarüstü hukuk uluslar arası hukuktan iki noktada farklılık göstermektedir. Uluslar arası hukuk, hakimiyet hakları temeline dayalı olarak, devletlerarası ilişkileri düzenler; taraflar arasında haklar ve borçlar yaratır. Oysa Uluslarüstü hukukta bir topluluğa dahil üye devletler, hakimiyet haklarının bir kısmını kendilerinin oluşturduğu uluslarüstü kurumlara devretmişler ve karşılığında bu kurumların yönetimine katılmayı kabul etmişlerdir. Böyle bir düzene Topluluğun organları da uluslarüstü nitelikler taşır. Uluslar arası antlaşmaların, ilgili ulusların gerçek ve tüzel kişilerine haklar tanımları kural olarak söz konusu değildir. Ulusarüstü karakterli bir hukuktan gerçek ve tüzel kişiler de yararlanabilir ve hakların ihlal edilmesi veya hukuki menfaat bulunması halinde, uluslarüstü nitelik taşıyan bir mahkemede dava açabilirler. AB hukuku her iki özelliğe de sahiptir<sup>261</sup>.

Avrupa Birliği Hukuku'nun içtihadı kaynakları içerisinde ise Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın kendi önüne gelen davalarla ilgili olarak ortaya koymuş olduğu içtihatlar yer almaktadır. Divan içtihadları içerisinde, savunma haklarına saygı hukuk güvenliği gibi her hukuk sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilen hukukun genel ilkeleri, hukuk kuralları hiyerarşisi, eşitlik ilkesi gibi üye devletler hukuk sistemlerinin ortak genel ilkeleri ve kurumlar arası yetki kaymalarını önlemek bakımından "kurumsal denge" ve ayırım yapılmaması gibi Birliğin özgün niteliğinden ortaya çıkan genel hukuk ilkeleri yer almaktadır<sup>262</sup>.

---

<sup>260</sup> Ayşe Füsün ARSAVA, **Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun Ulusal Alanda Uygulanmasından Doğan Sorunlar**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 545, Ankara, 1985, s. 22 -23.

<sup>261</sup> GÜLÖREN, TEKİNALP; a.g.e. , s. 67.

<sup>262</sup> Ayşe Işıl KARAKAŞ, **Avrupa Topluluğu Hukuk Düzeni ve Ulus Devlet Egemenliği**, İstanbul, Der Yayınları, 1993, s. 41-42.

AB hukuku kurumsal, maddi ve usuli kurallar içerir. AB'nin kurumsal hukuku Topluluklara ilişkin hukuktur. Söz konusu hukukun muhatapları Topluluğun kurumları, üye ülkeler ve onların vatandaşlarıdır. Topluluğun maddi Hukuku sermayenin, malların ve kişilerin serbest dolaşımı gibi serbestileri, rekabetin korunmasını, hukukların uyumlaştırılmasını, ortak hukuk oluşturulmasını ve politikaları düzenleyen hukuktur. Rekabet hukukunun ihlali halinde Komisyonun yaptığı soruşturma ve verdiği kararlar dolayısıyla tatbik ettiği kurallar da usul hukuku kapsamındadır. Ayrıca AB hukuku kamu hukuku alanına dahil bulunmaktadır<sup>263</sup>.

### **A. Avrupa Birliği Hukuku'nun Yazılı Kaynakları**

Ortaklık hukuku kuralları genel olarak birincil hukuk ve ikincil hukuk olarak ikiye ayrılmaktadır. Birincil hukuk kaynakları ikincil hukuk kaynaklarından hiyerarşik üstünlüğe sahip olduğundan ortaklık ikincil hukuk kuralları, ortaklık birincil hukuk kurallarına aykırı olamaz. Ayrıca ikincil hukuk kurallarının birincil hukuk kurallarına uygunluk denetimi yapacak bir mekanizma ortaklık rejiminde öngörülmemiştir<sup>264</sup>.

#### **1. Birincil Hukuk**

Kurucu antlaşmalar ihtiva ettiği maddi nitelikli hükümler dolayısıyla yasaya benzediğinden yasa-anlaşma olarak nitelendirilmiştir. Kurucu antlaşmalar birlik hukukunun asli kaynakları olarak birbirlerinden bağımsız olarak varlıklarını sürdürmekte ve aynı hiyerarşik sırayı paylaşmaktadırlar. Birliğin kurumları da yetkilerini bu üç antlaşmaya ve bu antlaşmalarda değişiklik yaratan düzenlemelere dayanarak kullanmaktadır. Antlaşmaların dışında içtihatla yaratılan hukukun genel ilkeleri, temel insan hakları metinleri ve Divan kararları da asli kaynaklar arasında kabul edilmektedir<sup>265</sup>.

Ortaklığın birincil hukuk kaynakları, ortaklığa ilişkin taraflar arasında imzalanan Ankara Antlaşması'na ve anlaşma niteliğindeki protokol ve eklere dayanmaktadır. Ortaklık birincil hukuk kaynakları şöyle sıralanabilir;

<sup>263</sup> GÜLÖREN, TEKİNALP; a.g.e. , s. 67.

<sup>264</sup> Hacı CAN, Çınar ÖZEN; **Türkiye Avrupa Topuluğu Ortaklık Hukuku**, Gazi Kitabevi, 2005, s. 291.

<sup>265</sup> İrfan Kaya ÜLGER, *Avrupa Birliği Hukuku' nu Ne Derece Tanıyoruz ?*, <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/7sayi5.doc>, Erişim: 11.01.2007, s.1.

- 12 Eylül 1963 tarihli Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında bir ortaklık yaratan anlaşma, anlaşmanın ekleri protokolleri ve bildirileri,

- 23 Kasım 1970 tarihli Katma Protokol ve Ekleri,

- Tamamlayıcı / Uyum Protokolleri,

- Mali protokoller ve

- Bildiriler.

Ankara Antlaşması'nın diğer birincil hukuk kuraları karşısında önceliğe sahip olup olmadığı açıktır. Diğer birincil hukuk kaynakları Ankara Antlaşması karşısında bütünü bağımsız değildirler, aksine onun ayrılmaz parçaları konumundadırlar<sup>266</sup>.

## 2. İkincil Hukuk Kaynakları

İkincil hukuk kaynakları, ortaklık organları tarafından anlaşmanın uygulanmasına ilişkin olarak çıkardıkları hukuki düzenlemelerdir. Bu hukuki düzenlemeler, mahiyetleri gereği türev niteliği taşırlar ve dolayısıyla asli kurallardan ayrılırlar. Ankara Antlaşması'nın 22. maddesinde Ortaklık Konseyi'nin hukuki tasarruflarının katalogu belirlenmiştir. Buna göre ortaklık konseyi “kararlar“ alabilir veya amaca uygun “tavsiyelerde“ bulunabilir. Ancak zaman içinde uygulamada tavsiyelerle aynı nitelikte bir üçüncü tip hukuki düzenleme türü daha ortaya çıktığını gözlemliyoruz. Ankara Antlaşması'nda açıkça belirtilmeyen bu düzenleme “Rezolüsyon“dur. Ortaklık konseyi tasarruflarının yanında ortaklık tali kurumlarının tasarrufları da ortaklık ikincil hukuk kaynakları arasında sayılırlar<sup>267</sup>.

### a. Kararlar

Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT) Antlaşmasında Münferit Karar Münferit durumları düzenlerler. Bu kararlarla, bir üye devlet ya da AB vatandaşına haklar ya da mükellefiyetler getirilebilir. Başka bir ifade ile kararlar, yönetmeliklerden farklı olarak münferittir ve yönergelerden farklı olarak da muhatap aldığı bölümlerin tamamı için bağlayıcı ve doğrudan geçerlidir. Millî devletler tarafından münferiden tatbik edilir. Kararlar da, yönergelerde olduğu gibi istisnai hallerde doğrudan geçerlik kazanabilmektedir. Kararlar, bir üye ülkeyi, bir firmayı ya

<sup>266</sup> CAN, ÖZEN; a.g.e., s. 291- 292.

<sup>267</sup> CAN, ÖZEN; a.g.e., s. 292.



da kişileri muhatap alabilmektedir. Karar kime yönelmişse onu bağlayıcı nitelik taşır. Kararları aşağıdaki gibi sınıflamak mümkündür<sup>268</sup>.

Kararlar Ortaklık Konseyi'nin işlevlerini yerine getirirken kullandığı temel enstrümandır. Ankara Antlaşması'nın 22. (1) maddesi, Ortaklık Konseyi'nin karar yetkisini hükme bağlamıştır. Ortaklık Konseyi'nce alınan kararlar, Ankara Antlaşması gibi muhataplar için tüm kısımlarıyla bağlayıcıdır. Akit taraflar, konsey kararlarını ulusal makamları ve mahkemeleri ile dikkate almak ve uygulamak zorundadırlar. Bir karar ulusal bir uygulama işlemi gerektiren bir hüküm içeriyorsa, o takdirde ulusal bir uygulama işlemi gerektiren bir hüküm içeriyorsa, o takdirde ilgili taraflar Ankara Antlaşması'nın 7 ve 22. maddeleri uyarınca gerekli işlemleri yapmaya yükümlüdürler<sup>269</sup>.

Ortaklık Konseyi kararlarının nitelendirme sorunu, her şeyden önce Türkiye Avrupa Birliği Ortaklığının kurumsal niteliği ve yapısıyla doğrudan ilintilidir. Ortaklık Konseyi kararlarının uluslararası anlaşmalar olarak nitelendirilmesi bazı hukuk sorunları beraberinde getirmektedir. Bir Ortaklık Konseyi kararının ortaklık birincil hukuk kurallarına aykırı olması durumunda anlaşma değişikliğinden mi, anlaşma istisnasından mı yoksa anlaşmaya aykırılık nedeniyle geçersizlik yaptırımına mı tabi tutulması gerektiği açık olmamaktadır.

## **b. Tavsiyeler**

Tavsiye ve görüşler bağlayıcı nitelikte olmamakta ilgili konuda benimsenebilecek bir tutum önermekte ya da görüş bildirmektedirler. Tavsiyeler daha çok politika oluşturmada yönlendirici olabilmektedirler<sup>270</sup>. Ankara Antlaşması'nın 22 (1) maddesi "Ortaklık Konseyi yararlı tavsiyelerde de bulunabilir" hükmünü getirmiştir. Tavsiyelerin hukuki zeminini oluşturan bu madde son derece belirsiz bir ifade içermektedir. Ancak uygulamada tavsiyeler, kararlar gibi ayrı birer numara vererek resmi bir metin olarak karara bağlanmışlardır. Tavsiyelerin kararlardan ayrılan önemli bir noktası taraflar üzerinde herhangi bir bağlayıcılığı olmamasıdır. Tavsiyelerin hukuksal sonuçları üzerine Ankara Antlaşması'nda

<sup>268</sup> Avrupa Birliği Hukuku, <http://www.turkab.net/ab/turkablaw.htm>, Erişim: 05.01.2007, s. 3.

<sup>269</sup> CAN, ÖZEN; a.g.e., s. 291- 292.

<sup>270</sup> Avrupa Birliği Hukuku Kaynakları, <http://www.tsrbsb.org.tr/tsrbsb/AB+ve+uyum/AvrupaBirligi/ABHukukuKaynaklari/>, Erişim: 01.05.2007.

herhangi bir düzenleme yapılmamış olmasına karşın, tavsiyeler tarafların geleceğe yönelik olarak yapılması beklenen konuları karara bağladıkları bir siyasi çerçeve olarak ortaya çıkmıştır. Bu tasarruf şeklinin amacı muhatapları belirli bir tutuma sevk etmektir. Bu nedenle hukuki yönden bağlayıcı olmasalar da politik etkiler gösterebilir. Bununla birlikte, Ortaklık Konseyi'nin akit taraflara tavsiyede bulunma yetkisini kullanılmasında tek sınır, söz konusu tavsiyenin yararlı olmasıdır<sup>271</sup>.

### **c. Rezolüsyonlar (İlke Kararları)**

Ankara Antlaşması'nda öngörülmemiş olan rezolüsyonlar, uygulamada karşımıza çıkan Ortaklık Konseyi İşlemlerindedir. Rezolüsyonlar tarafların geleceğe yönelik niyet bildirisini niteliğini taşımaktadır. Bu bağlamda rezolüsyonlar da tavsiyeler gibi bağlayıcı değildir. Rezolüsyonlar hukuki açıdan bağlayıcılık taşımasa da tarafların ortak niyetlerini ve iradelerini açıkça ve ortaklaşa ifade etmeleri açısından büyük önem ve üstü örtülü bir bağlayıcılığa sahiptir.

### **3. Birliğin Uluslar arası Antlaşmalarının Doğrudan Etkisi**

Adalet Divanı, Birliğin üçüncü devletlerle yaptığı bu tür anlaşmaları, Birlik hukukunun bir parçası olarak kabul etmekte, bunları yorumlamakta ve uygulamaktadır. Birlik tarafından üye olmayan devletlerle yapılan Antlaşmanın bir hükmü, uygulanmak ve hukuksal sonuçlar doğurmak bakımından, ileride herhangi bir karar alınmasını gerekli kılmayacak kadar açık ve belirgin yükümlülükler taşıyorsa, bu hüküm doğrudan uygulanan hüküm olarak kabul edilebilir. AB ortak mevzuatına aykırı davranılması durumunda, komisyon veya üye ülkeler konuyu ATAD'a götürerek aykırılığın önlenmesini, haklarının güvence altına alınmasını isteyebilirler<sup>272</sup>.

Avrupa Toplulukları Adalet Divanı (ATAD)'ın kararları ışığında, topluluğun yaptığı uluslar arası antlaşmaların hükümlerine doğrudan etkinin tanınabilmesi için iki temel koşulun yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki: söz konusu hüküm, uygulanması ya da etki doğurması için üye devletlerin ya da Birlik organlarının yeni tasarrufta bulunmalarını gerektirmeyecek kadar açık, kesin ve koşulsuz yükümlülükler ortaya koymalıdır. İkinci koşul bu tür hükümlere doğrudan

<sup>271</sup> CAN, ÖZEN; a.g.e., s. 297.

<sup>272</sup> Kamil TÜĞEN, *Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi Mali Konular, Vergilendirme)*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 57.

etki tanınmasının gerisindeki mantığa dayanmaktadır. Birlik hukuk sisteminde, bireylere ulusal mahkemeler önünde ileri sürebilecekleri haklar sağlamanın nedeni, Birliğin yaptığı bu tür antlaşmalarla uluslar arası hukukta yeni bir hukuk düzeni kurulmuştur. Bu yeni düzenin çalışması için devletler egemenlik haklarını belirli bir alanda da olsa sınırlandırmışlardır. Bu yeni hukuk düzeninin unsurları sadece devletler değil aynı zamanda o devletlerin vatandaşlarıdır. Bu iki koşulu sağlayan Birliğin uluslar arası antlaşmalarının hükümleri, Birlik hukuk sisteminde “doğrudan etkiye” sahip olabilmektedir<sup>273</sup>.

#### **4. Birlik Hukuku Kaynakları Arasındaki Hiyerarşi**

Birliğin birincil hukuk kaynakları (temel Antlaşmalar) normlar hiyerarşi pramitinde en üstte yer alan hukuk kurallarıdır. Kurucu antlaşma hükümleri ve sonradan imzalanan tüm Antlaşmalar’ın (Maastrich, Amsterdam vs.) hükümleri arasında bir yer yoktur. Hepsi eşit derecede geçerliliği olan hukuk kurallarıdır. Aynı şekilde Birlik hukukunun yazılı olmayan kaynakları da temel Antlaşma metinleri ile aynı kategoride yer almaktadır. Yani bunlar da normal hiyerarşisinde en üst noktadadır. Bunların altında ise Birlik organlarının imzalamış olduğu uluslararası Antlaşmalar gelir. Daha sonra ise Birlik hukukunda çok önemli bir yere sahip olan ikincil hukuk kaynakları gelmektedir. Bu ikincil kaynaklar bir üstteki hukuk kurallarına aykırı olmamak zorundadır. İkincil hukuk kaynakları ile ilgili bir diğer önemli nokta ise normlarının eşit olmasıdır. Ancak uygulamada tüzüklerin ve yönergelerin doğrudan uygulanabilen hukuk kaynakları arasında yer aldığı da bilinmektedir<sup>274</sup>.

Birlik hukukunun üstünlüğü, bu hukukun bağımsız hukuki yapısında ve üye devletlerin egemenlik yetkilerini belirli alanlarında Birliğe aktarmalarında bulunmakla beraber Divanın kararları ile kurulmuştur. Birlik Hukukunun üstünlüğü ilkesine göre de Birlik hukuku kendine özgü, üye devletlerin hukuk düzenlerinden kopuk olmayan, aksine bu hukuk düzenleri ile bütünleşmiş bir hukuktur<sup>275</sup>.

<sup>273</sup> Enver BOZKURT, Mehmet ÖZCAN, Arif KÖKTAŞ; **Avrupa Birliği Hukuku**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2001, s. 129 – 131.

<sup>274</sup> BOZKURT, ÖZCAN, KÖKTAŞ; a.g.e.; s. 131.

<sup>275</sup> Naz ÇAVUŞOĞLU, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Avrupa Topluluk Hukukunda Temel Hak ve Hürriyetler Üzerine**, AÜSBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları Özel Dizi No: 1, Ankara, 1994, s. 117.

## **B. Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararlarının Etkisi**

Avrupa Birliği'nin yargısal denetim erki olarak kurulmuş bulunan Avrupa Adalet Divanı kararları birlik üyesi ülkelerin iç hukukları açısından bağlayıcı özellik taşımaktadır. Birlik üyesi ülkeler Adalet Divanı kararına uygun olarak hareket etme ve kararlarının gereğini yerine getirme yükümlülüğü altındadırlar. İdari usul kuralları bireylerin hak ve menfaatlerini korumayı amaçlamaktadır. Bu anlamda idari usul kuralları arasında mükelleflerin idareye başvurma, idareden talepte bulunma, idarenin işleyiş sürecine ilişkin bilgi ve belgelere ulaşma, idarenin yürütmekte olduğu görev ve hizmetlerle ilgili olarak görüş ve düşüncelerini idareye iletme konusunda açık usul kurallarının varlığına gereksinim duyulmaktadır. Bireylerin hak ve menfaatlerini korumaya yönelik bu kurallar, idare karşısında bireylerin hak arama yollarının düzenlenmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle idarenin işleyiş sürecine katılacak kişilerin başvurularını hangi koşullara uygun olarak yapacakları, koşullarda eksiklik bulunması durumunda bu eksikliklerin nasıl tamamlanacağı, süresi ve nereye yapılacağı gibi konular idari usul yasasında açıkça düzenlenmelidir. Bireyin hak ve menfaatlerini olumsuz etkileyen idari karar ve uygulamalarla ilgili olarak idare, muhatabın hangi hukuki yollara, hangi sürede başvurusu gerektiğini açıkça karşı tarafa bildirmekle yükümlü olmalıdır<sup>276</sup>. Avrupa Adalet Divanı bunun dışında çeşitli kararlarında, tüzüklerin dışında kalan ve anlaşma kapsamında yer alan hükümlerin doğrudan uygulanabileceğine karar vermiştir. AB'nin üçüncü ülkelerle imzaladığı anlaşmalar da aynı kapsamdadır. Ancak Divan'ın çeşitli kararlarında zaman zaman çelişkiler olduğu da gözden kaçmamaktadır<sup>277</sup>.

## **C. Vergi Mükelleflerinin Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı ve Temel Özgürlükler**

Üye devletlerin işçileri başka bir üye devlette çalışabilirler ve bunlara karşı çalışma ve istihdam koşulları itibariyle vatandaşlık temelinde ayrımcılık yapılmamalıdır. Bu noktada doğrudan ayrımcılık Avrupa Adalet Divanı tarafından benzer durumlara farklı kuralların uygulanması veya farklı durumlara aynı kuralların uygulanması olarak tanımlanmaktadır. İşçi bulunduğu üye devlette asgari ücret için

<sup>276</sup> Nusret İlker ÇOLAK, **Avrupa Birliği Uyum Sürecinde İdari Reformlar İngiltere ve Türkiye**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s.223- 225.

<sup>277</sup> ÜLGER, a.g.m., <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/7sayi5.doc>, Erişim: 11.01.2007.

belirlenmiş minimum seviyenin altında olsa dahi bir başkasının yönetimi altında gerçek ve efektif bir işi yüklenmiş olan ve bunun için kendisine bir ödeme yapılan kişi olarak yorumlanmıştır. Bu tanım dolaşım özgürlüğü temel prensibinin kapsamını tayin ettiğinden, kısıtlayıcı anlamda yorumlanmamalıdır. Ancak söz konusu serbest dolaşım hakkı, kamu sektöründeki istihdam için bir istisna öngörmektedir. Üye devletlerin kamu hizmeti kavramına yaklaşımı çok farklıdır ve bu durum göçmen işçileri işçi piyasasının önemli bir bölümünün dışında bırakmaktadır<sup>278</sup>.

### **1. İşçilerin Vergi Mükellefi Olarak Serbest Dolaşım Hakları ve Ayrımcılığa Uğramamaları**

Avrupa Birliği tarafından kabul edilmiş olan temel özgürlükler arasında, birliğe üye temel ülke vatandaşlarının serbest dolaşım hakkı da yer almaktadır. Avrupa Birliği vatandaşlığı kendi konumunu dolaşım özgürlüğü sayesinde güçlendirmektedir. Serbest dolaşım kavramı, mesleki eğitimin yapılması, mesleki yeterliliklerin tanınması ve mesleklerin icrası konularında Avrupa'nın hareket noktasını oluşturmaktadır<sup>279</sup>.

Yerleşme hakkı kısaca kişilere ve şirketlere, hizmet verdikleri ülkenin mevzuatına tabi olmak koşuluyla, Topluluğun herhangi bir yerinde iş kurma hakkının verilmesi anlamına gelmektedir. Bu hak ikincil kurum adı verilen şube, bayii açma gibi işlemler için de geçerlidir. Antlaşmanın ilgili hükümleri üye ülkelerin geçiş süresi (1 Ocak 1958 ve 31 Aralık 1969 tarihleri arasındaki dönem) içinde, kişilerin yerleşme hakkı önündeki kısıtlamaları aşamalı olarak kaldıracıklarını, bu uygulamanın kişiler tarafından açılacak şube ve temsilcilikleri de kapsayacağını, yerleşme hakkı serbestisinin kişilere tek başına çalışma hakkı, iş kurma ve işletme hakkı tanıdığını öngörmektedir<sup>280</sup>.

Siyasi ve pratik önemi nedeniyle, 5. genişleme dalgasıyla AB üyesi olan 10 ülkeden gelecek işçiler için istisnaen iki yıl daha uzatılabilecek olan, beş yıllık bir genel geçiş dönemi uygulanmış ve bu süreç boyunca, üye ülkeler işgücü piyasasına

<sup>278</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, "Avrupa Birliği' nin Kişilerin Serbest Dolaşımı Müktesebatı ve Türkiye' nin Uyumu, İstanbul", Ekim, 2002, s. 13.

<sup>279</sup> Gülay TÜRKOĞULLARI, **Ulusal Program Çerçevesinde Mevzuat Uyumu Kişilerin Serbest Dolaşımı**, T.C. Sağlık Bakanlığı Avrupa Birliği Koordinasyon Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2002, s. 2.

<sup>280</sup> TÜRKOĞULLARI, a.g.e., s. 5.

girişte Topluluk mevzuatını değil, ulusal hukuklarını uygulamaya devam etmiştir. Bu uygulama son genişleme dalgası ile AB'ye üye olan Bulgaristan ve Romanya için de geçerlidir. Öngörülen bu sistem ışığında, AB'de işçilerin serbest dolaşımına ilişkin son durum şudur:

**Tablo 2: AB'de İşçilerin Serbest Dolaşımı**

ÜLKE	MALTA – G. KIBRIS	AB8(Çek Cumhuriyeti, Estonya, Letonya, Litvanya, Macaristan, Polonya, Slovakya, Slovenya)	BULGARİSTAN ROMANYA
ALMANYA	istihdam piyasası açık.	Çalışma izni zorunluluğu devam ediyor. İstihdam piyasasının 2011 yılında açılması bekleniyor.	istihdam piyasası kapalı ve açılması için herhangi bir tarih öngörülüyor.
AVUSTURYA	istihdam piyasası açık.	Çalışma izni zorunluluğu devam ediyor. istihdam piyasasının 2011 yılında açılması bekleniyor.	istihdam piyasası kapalı ve açılması için herhangi bir tarih öngörülüyor.
BELÇİKA	istihdam piyasası açık.	Çalışma izni zorunluluğu devam ediyor. Belirli meslek gruplarına kolaylık sağlanıyor.	istihdam piyasası kapalı ve açılması için herhangi bir tarih öngörülüyor.
ÇEK CUM.			istihdam piyasası açık.
DANİMARKA	istihdam piyasası açık.	Çalışma izni zorunluluğu devam ediyor. Toplu sözleşme ile çalıştıran işçiler için kolaylık sağlanıyor. isth. piy. 2009 yılında açılması bekleniyor.	istihdam piyasası kapalı ve açılması için herhangi bir tarih öngörülüyor.
ESTONYA			İstihdam piyasası açık.
FİNLANDİYA	isth. piy. açık.	istihdam piyasası açık	İstihdam piyasası açık.
FRANSA	istihdam piyasası açık.	Çalışma izni zorunluluğu devam ediyor. Belirli sektörlerde istihdam piyasası açık.	Çalışma izni zorunluluğu var. Belirli sektörlerde istihdam piyasası açık (52 sek.)
G. KIBRIS			istihdam piyasası açık.
HOLLANDA	istihdam piyasası açık.	Çalışma izni zorunluluğu var. Belirli sektörlerde istihdam piyasası açık (16 sektör).	Çalışma izni zorunluluğu devam ediyor. Kalifiye eleman sıkıntısı yaşanan sektörlerde kolaylık sağlanıyor.
İNGİLTERE	İsth. piy. açık.	istihdam piyasası açık.	İsth. piy. kapalı, açılmatahi öngörülüyor.
İRLANDA	istihdam piyasası açık.	istihdam piyasası açık.	istihdam piyasası kapalı ve açılması için herhangi bir tarih öngörülüyor.
İSPANYA	istihdam piyasası açık.	istihdam piyasası açık.	istihdam piyasası kapalı ve açılması için herhangi bir tarih öngörülüyor.
İSVEÇ	isth. piy. açık.	istihdam piyasası açık.	istihdam piyasası açık.
İTALYA	isth. piy. açık.	istihdam piyasası açık.	istihdam piyasası açık.
LETONYA			istihdam piyasası açık.
LİTVANYA			istihdam piyasası açık.
LÜKSEMBUR G	istihdam piyasası açık	Çalışma izni zorunluluğu devam ediyor. Belirli sektör ve meslek gruplarına kolaylık sağlanıyor.	istihdam piyasası kapalı ve açılması için herhangi bir tarih öngörülüyor.
MACARİSTAN			Çalışma izni zorunluluğu var. Belirli sektörlerde istihdam piyasası açık (140 sek.)
MALTA			istihdam piyasası kapalı ve açılması için herhangi bir tarih öngörülüyor.
POLONYA			istihdam piyasası açık
PORTEKİZ	istihdam piyasası açık.	istihdam piyasası açık.	istihdam piyasası kapalı ve açılması için herhangi bir tarih öngörülüyor.
SLOVAKYA			istihdam piyasası açık.
SLOVENYA			istihdam piyasası açık.
YUNANİSTAN	istihdam piyasası açık.	istihdam piyasası açık.	istihdam piyasası kapalı ve açılması için herhangi bir tarih öngörülüyor.

**KAYNAK:** Avrupa Birliği' nde İşçilerin Serbest Dolaşımı, <http://www.ikv.org.tr/pdfs/İscilerinSerbestDolasimiABDurum.pdf>. Erişim: 24.04.2007.

İşçiler ve işverenler herhangi bir ayrımcılık sonucunu doğurmayacak sözleşmeleri yapabilmekte ve uygulayabilmektedirler. Üye devletler kendi yasa ve

uygulamalarıyla işçilerin istihdam imkanlarını kısıtlamamak veya bunların istihdamını kendi vatandaşlarına uygulamadığı koşullara tabi kılmamak zorundadır. Bununla beraber diğer bir üye ülke vatandaşı olan işçi istihdam koşulları itibariyle “ulusal işçilerden farklı muameleye tabi tutulamaz ve ulusal işçilerle aynı sosyal vergi, mesleki eğitim ve yeniden eğitim imkanlarından yararlanabilir<sup>281</sup>. Yani uluslar arası hukukta yerleşmiş sayılan vergi mükellefleri ile yerleşmiş sayılmayan vergi mükellefleri arasında farklı uygulama yapılmaması uyrukluk temelinde ayrımcılığın yasaklanması şeklinde belirginleştirilmiştir<sup>282</sup>.

Avrupa Birliği tarafından kabul edilmiş olan temel özgürlükler arasında yer alan Birliğe üye ülke vatandaşlarının serbest dolaşım hakkı sayesinde Avrupa Birliği vatandaşları, kendi konumlarını, dolaşım özgürlüğü sayesinde güçlendirilmektedir. Yerleşme, iş edinme, Avrupa vatandaşlığı çerçevesinde gerçekleşme yoluna girmiştir. Serbest dolaşım kavramı, mesleki eğitimin yapılması, mesleki yeterliliklerin tanınması ve mesleklerin icrası konularında Avrupa'nın hareket noktasını oluşturmaktadır. Kişilerin yeterlilik ve becerileri ile birlikte, özgür dolaşabilmeleri hakkı, AB anlaşmasının 8. maddesi ile de güvence altına alınmıştır<sup>283</sup>. Bu anlamda AB üyesi ülke vatandaşlarının, diğer üye ülkelerde herhangi bir sınırlama ve yasaklama olmadan çalışması anlamına gelen işçilerin serbest dolaşımı, İç Pazarın gerçekleştirilmesinde önemli bir dayanak noktasını oluşturmaktadır.

## **2. Sermayenin Serbest Dolaşım Hakkı Çerçevesinde Vergi Mükelleflerinin Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı**

Avrupa Birliği siyasal bütünlemeye giden sürecin, ekonomik bütünleşmeyi sağlamadan olmayacağını da baştan öngördüğü için öncelikle ekonomik bütünleşmeyi yani Ortak Pazar'ı temin etmenin yollarını aramıştır. Tek Pazar üye devletlerin, mal hizmet ve üretim faktörlerini serbestçe mübadele edebildikleri tek bir ekonomik bölge anlamına gelmektedir. Bu tek ekonomik bölgenin temin edilebilmesi için Avrupa Toplulukları 1960 yılından itibaren bir çabanın içine girmiştir. AB içinde sermayenin serbest dolaşımının üç temel amacı vardır,

---

<sup>281</sup> İKV, a.g.e., s. 16.

<sup>282</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 164.

<sup>283</sup> TÜRKOĞULLARI, a.g.e., s. 5.

- Topluluk içinde sermaye hareketlerinin öncelikle bir üye devletten diğerine serbestçe hareket etmesi ve devamında üye devletler ile üçüncü ülkeler arasından aynın hedefin gerçekleştirilmesi,

- Sermayenin serbest dolaşımının temin edilmesi ile Ortak Pazarı oluşturmasında etkili olan diğer üç serbestiye altyapı oluşturmak ve teşvik etmek,

- Sermayenin daha rasyonel ve etkili olarak yatırıma dönüştürülmesi sayesinde Birlik içinde ekonomik gelişmenin canlandırılması<sup>284</sup>.

Avrupa Birliği Antlaşması'nın 58. maddesi hem uyrukluğa hem de diğer türlü ayrımcılık ölçütlerini dikkate almadan uygulanan sınırlandırmaların haklılaştırılması için üye devletlere bazı temeller sağlamaktadır. Buna göre üye devletler; ikametgahının olduğu yer ya da sermayenin yatırıldığı yer dikkate alınarak aynı durumda olamayan vergi mükellefleri arasında ayırım yapan ulusal vergi kanunları hükümlerini uygulayabilmektedirler. Vergi mükelleflerinin ikametgahlarının olduğu ya da yatırım yaptıkları yere bağlı olarak farklı işlem görmeleri rekabetin bozulması kapsamı içerisinde düşünüldüğünden Birlik Antlaşması içerisinde yer verilen madde 58 (1) (a) sonucu mükellefin ikametgahı ya da sermayesinin yatırdığı yer temelinde farklı işleme tabi tutularak ayrımcılık yapılması önlenmektedir<sup>285</sup>.

#### **D. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İle Vergi Mükelleflerine Sağlanan Haklar**

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi (İHEB)'ndeki hakların bazılarını güvenceye almak amacıyla hazırlanmıştır. Sözleşme bu bakımdan İHEB'nin tanıdığı sosyal hakları içermemekte, yalnız insan haklarının tarihsel olarak birinci kuşağı içerisinde kabul edilen klasik hak ve özgürlüklere yer vermektedir<sup>286</sup>. İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerinin Koruma Avrupa Sözleşmesi, Avrupa' da insan haklarının korunması açısından en temel sözleşme olması bakımından sözleşme ve sözleşmeye yapılan ek protokoller BM Teşkilatı' nca kabul edilen ve Anayasamızda kişi hakları ve siyasi haklar adı altında düzenlenen özgürlüklerin bir bölümünü kapsamaktadır. Sözleşme ve eklerinde yer

<sup>284</sup> BOZKURT, ÖZCAN, KÖKTAŞa.g.e., s. 246-247.

<sup>285</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 191.

<sup>286</sup> Yasemin ÖZDEK, **Avrupa İnsan Hakları Hukuku ve Türkiye**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü İnsan Hakları Araştırma ve Derleme Merkezi, Ankara, 2004, s. 329.



alan haklar sınırlı olduğu gibi, öngörülen hakların çeşitleri ve unsurları da ayrıntılı bir şekilde düzenlenmemiştir. Bu açıdan sözleşme, tüm hak ve özgürlükleri kapsamına ve güvence altına almamaktadır. Sözleşme ile güvence altına alınmış hak ve özgürlükler zaman içinde yapılan ek protokolele genişletilmiştir. Sözleşme ile bireyin hakları sınırlı da olsa uluslar arası bir güvenceye bağlanmış ve bireye özgürlüğünü çiğneyen devletten şikayetçi olabilmesine imkan sağlanmıştır<sup>287</sup>.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin özelliklerini bireyi uluslar arası hukukta hak sahibi yapması, kişisel başvuru hakkının temel alınması, ortaklaşa güvence, iç hukuk düzeninde doğrudan uygulanabilmesi ve yabancıların da yararlanabilmesi gibi özelliklere sahip olmaktadır.

### **1. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Bireyi Uluslar arası Hukukta Hak Sahibi Yapmıştır**

Sözleşme bireyi uluslar arası hukukun bir kişisi haline getirmiştir. Sözleşmenin başlangıcında insan haklarına saygıda ortak anlayıştan ve hukukun üstünlüğüne dayalı ortak mirastan söz edilmektedir. Sözleşme hem iç hem uluslar arası hukuku kapsamakta olup kural koyucu bir sözleşme niteliğindedir<sup>288</sup>. İnsan haklarının çiğnenmesinden dolayı uluslar arası hakim önünde yargılanması, uluslar arası adaletin ulusal adalete benzetilmesi bireyin uluslar arası hukukta da hak sahibi olmasını sağlamıştır<sup>289</sup>.

### **2. Kişisel Başvuru Hakkı AİHS'nin Temelidir**

Bireysel başvuru hakkı, sözleşme ile getirilen denetimin en önemli parçasıdır. Bu yolun işleyebilmesi için, taraf devletlere sözleşme ve protokollerinde tanınan hakların diğer taraf devletlerden biri tarafından ihlalinden zarar gördüğü iddiasında bulunan her gerçek kişi, hükümet dışı her kuruluş veya kişi gruplarının mahkemeye başvurabilmeleri için, kişisel başvuru yolunun etkin bir şekilde kullanılmasına hiçbir suretle engel olmama görevi verilmiştir. Kişisel başvuru yolu, taraf devletlerin temel

<sup>287</sup> Halil KALABALIK, **İnsan Hakları Hukuku Ders Notları**, Değişim Yayınları, 2004, s. 114.

<sup>288</sup> Durmuş TEZCAN, Mustafa Ruhan ERDEM, Oğuz SANCAKDAR, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 68.

<sup>289</sup> KALABALIK, a.g.e., s. 114.

hak ve özgürlüklere daha saygılı olmalarını sağlayan hukuki bir yoldur. Bu yol ile kişi devlete karşı etkin bir şekilde korunabilmektedir<sup>290</sup>.

### **3. Ortaklaşa Güvence – Devlet Başvurusu**

Her sözleşmeci devlet kendini ve diğer devletleri sözleşmeye saygılı olup olmadıklarını denetlemekle yetkilidir. Bu ise sözleşmenin öngördüğü devlet başvurusu yolu ile yapılmaktadır<sup>291</sup>. Ortaklaşa güvence adı da verilen bu yükümlülük yalnız kendi vatandaşlarını veya kendi çıkarlarını korumaya yönelik değil, sözleşmenin uygulama alanı içinde bulunan herkesin haklarına ve genel olarak da sözleşmeye saygı gösterilmesi amacına yöneliktir. Böylece sözleşme ile bir “Avrupa Kamu Düzeni” oluşturulmaktadır<sup>292</sup>.

### **4. Sözleşmenin Sağladığı Güvence Talidir**

İnsan hakları alanında uluslar arası denetim kurumları, ulusal yargı organlarının veya yasama organlarının yerine geçmek üzere değil, tasarruflarının sözleşmeye uygunluğunu denetlemek ve eksikliklerini tamamlamak işlevi görürler. Buna “subsidiarite” ilkesi denilmektedir. Sözleşmenin benimsediği düzende, insan haklarının iç hukukta korunması asıldır. Uluslar arası korunma ikincil niteliktedir. Bu nedenle bireyin sözleşmenin ön gördüğü düzenlemeden yararlanabilmesi için iç hukuk yollarının tüketilmesi gerekmektedir. Sözleşmenin öngördüğü koruma tamamlayıcı bir korumadır<sup>293</sup>.

### **5. Sözleşmenin Sağladığı Haklardan Yabancılar da Yararlanır**

Sözleşmenin bir özelliği de sözleşme kurallarının yalnız kendi ülke vatandaşlarına değil ülkesi içerisinde bulunan yabancılar da uygulanabilmesidir. Sözleşmenin birinci maddesinde de belirtildiği gibi, devlet sözleşmede öngörülen hak ve özgürlükleri kendi yetki alanında bulunan herkese tanımak zorundadır. Sözleşmeye taraf devletler, sözleşmede yer alan hakları yalnızca kendi

---

<sup>290</sup> KALABALIK, a.g.e., s. 114.

<sup>291</sup> TEZCAN, ERDEM, SANCAKDAR, a.g.e., s. 68.

<sup>292</sup> KALABALIK, a.g.e., s. 115.

<sup>293</sup> KALABALIK, a.g.e., s. 115.

vatandaşlarına değil ayırım gözetmeksizin ülkesi içerisinde bulunan herkese tanımakla yükümlüdür<sup>294</sup>.

## **6. Objektif Düzen Fikrine Dayanır**

Sözleşmenin objektifliği ile güvence altına aldığı hak ve özgürlüklerin karşılıklılık esasına bağlı bulunmaması kastedilmektedir. Sözleşme düzenlediği hakların etkili ve gerçek bir koruma altına alınmasını ve bu alanda ortak Avrupa standardının gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla, taraf devletler arasında karşılıklılık ilkesini tamamen dışlamakta ve bunun gerçekleştirilmesine yönelik yükümlülükler getirmekte ve denetim sistemini de bu sisteme oturtmaktadır<sup>295</sup>.

## **7. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İç Hukuklarda Doğrudan Uygulanma Özelliğine Sahiptir**

AİHS'ni diğer sözleşmelerden ayıran temel noktalardan birisi de, sözleşmenin iç hukukta doğrudan uygulanabilir bir nitelik taşımasıdır. Sözleşme taraf devletlerin iç hukuk düzenlerinde, doğrudan uygulanırlığa sahip bulunan, dolayısıyla mahkemeler önünde doğrudan ileri sürülebilecek bir kurallar bütünüdür. AİHS Avrupa Kamu Düzenini sağlamak amacıyla kabul edilen bir yasa- sözleşme olduğu için, taraf devletlerin benimsedikleri sistem ne olursa olsun, doğrudan uygulanma özelliğine sahiptir. Uluslararası İnsan Hakları Sözleşmeleri'nde doğrudan uygulanma özelliği mevcut değildir. Düzenlenene hakların güvence altına alınması için iç hukuk mercilerine ve onların alacağı yasal ve anayasal tedbirlere gerek bulunmaktadır<sup>296</sup>.

## **E. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi' nin İç Hukuktaki Yeri**

Küreselleşme nicel görünümüyle ticaret, sermaye ve yatırım akımlarını, nitel görünümüyle de siyasi otoritenin coğrafi sınırlar içindeki mutlak egemen güç olma olanağını kaybetmesini, böylece karşılıklı etkileşime dayanan sınırsızlığı ifade etmektedir. Vergilendirme alanında küresel süreçlerin yerel vergi sistemlerinin oluşturulmasında etkin olduğu görülür. Bu anlamda vergisel ortam göç eden sermayeyi çekmek için sermaye üzerindeki vergi yükünün düşürüldüğü verginin sermayeden kaydırıldığı bir ortam ortaya çıkmıştır. Küreselleşmenin yerel vergi

---

<sup>294</sup> KALABALIK, a.g.e., s. 115.

<sup>295</sup> KALABALIK, a.g.e., s. 116.

<sup>296</sup> KALABALIK, a.g.e., s. 116.

sistemleri ve vergi gelirleri üzerindeki bu etkisine karşı, küresel düzeyde vergi yükümlülerinin asgari ortak paydası insan haklarının vergi hukuku uygulaması şeklinde yükümlü hakları olarak ifade edilebilmektedir<sup>297</sup>.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AIHS), bu süreç içerisinde gerek tarafların amaçları, gerek koyduğu kuralların konusu ve içeriği bakımından, taraf devletleri bağlamasının ötesinde, kişilere doğrudan haklar tanıyan bir nitelik göstermektedir<sup>298</sup>. Devletler hukukunda, bir uluslar arası sözleşmenin sözleşmeye taraf olan devletler için iç hukukundaki yeri konusunda ikili bir ayırım yapılmaktadır. Devletlerin mutlak egemenliği görüşünden hareket eden “düalist teori” ye göre devletler hukuku ve ülke hukuku iki ayrı hukuk düzenidir. Bu teoriye göre devlet sözleşmeyi onaylayarak dışarıya karşı yükümlülükler girebilir de, sözleşme içeriye, yani devlet makamları ve vatandaşlara karşı ancak yasal bir düzenleme ile iç hukuka transfer edildiği takdirde sonuç doğurarak etki yapar. Sözleşmelerde yer alan hükümler, temel hak ve özgürlüklerin ihlali halinde, vatandaşlara bundan sorumlu olan hükümetleri aleyhine başvuruda bulunma hakkı vermektedir. Bu bakımdan akit devletler vatandaşlarının sözleşme ile korunan temel hak ve özgürlüklere sahip olup olmadıklarını araştırmak zorundadırlar. Nitekim bazı devletler bu amaçla daha sözleşmeyi onaylamadan önce hukuk reformları yapmışlar ve böylece milli mevzuatları ile sözleşme hükümleri arasında muhtemel çelişkileri gidermişlerdir. Diğer bazı devletler de sözleşmeyi olduğu gibi iç hukuka dahil etmişlerdir. Bu gibi devletlerde kişilerin sözleşme hükümlerine dayanarak kendi ülke mahkemelerinde dava açmaları mümkündür<sup>299</sup>. Ayrıca Avrupa Birliği Hukuku'nun doğrudan etki prensibinin pratik anlamda önemi AB hukuku'nun Birliği oluşturan bireylere, üye devletlerin hiçbir işlemine gerek olmaksızın ulusal mahkemelerce korunacak hak ve yükümlülükler doğurup doğurmadığıdır. Eğer bir Avrupa Birliği hukuku normu doğrudan uygulanabilir ise üye devlet vatandaşları bu norma dayanarak kendi devleti aleyhine ulusal mahkemede dava açabilir ve bu durum dikey etki olarak adlandırılır. Aynı

---

<sup>297</sup> Billur YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul, 2006, s.5.

<sup>298</sup> TEZCAN, ERDEM, SANCAKDAR, a.g.e., s. 117.

<sup>299</sup> Şeref ÜNAL, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İnsan Haklarının Uluslar arası İlkeleri**, TBMM Kültür, Sanat ve Yayın Kurulu Yayınları No: 89, s. 71-73.

şekilde bireyler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda da AB normları yasal dayanak olarak kullanılabilir ve bu durum da yatay etki olarak adlandırılmaktadır<sup>300</sup>.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile vergi mükelleflerine sağlanan hakları mülkiyet hakkının korunması, doğru yargılanma hakkı, ayrımcılığa tabi olmama hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü hakkı olarak sınıflandırabiliriz.

### **1. Mülkiyet Hakkı**

Ek protokollerde bulunan haklar arasında yer alan mülkiyet hakkı her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme imkanı sağlamaktadır. Maddeye göre herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslar arası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilmektedir. Madde ayrıca genel nitelikte mülkiyet hakkına saygı, malların kullanımının kamu yararına göre düzenlenmesi hususlarını da içermektedir. Kişilerin mülkiyet hakkından faydalanabilmeleri için öncelikle malik olduklarını kanıtlamaları gerekmektedir. Bu anlamda malvarlığı kavramı kapsamlı olarak yorumlanmaktadır<sup>301</sup>.

Madde ile mükellef haklarına getirilen koruma diğer haklar konusunda olduğu gibidir. Önce genel kural konularak tanınan hak gösterilmekte, sonra da genel kurala getirilecek muhtemel istisnalar ve bu istisnaların haklılaştırılma koşulları belirlenmektedir<sup>302</sup>. Ayrıca bu madde, mülkiyete saygıyı içermekte, mülkiyetten mahrumiyet ile bunun bağlı olduğu koşulları göstermekte ve taraf devletlere sahip olunan mallardan yararlanma hakkını genel yarara uygun bir şekilde düzenleme yetkisi vermektedir. Devlet genel çıkarlarla ilgili olarak mülkiyetin kullanımının kontrolü ya da kamu yararı çerçevesinde bireylerin varlıklarından mahrum bırakılmaları sonucunu doğuran devlet tasarrufları için vergilerin, diğer katkıların ve cezaların ödenmesini güvence altına almak için mülkiyeti kontrol edebilmektedir. Komisyon, vergi mükellefi üzerinde aşırı yük söz konusu ise ya da vergi kişinin

<sup>300</sup> Mehmet ÖZCAN, *Avrupa Birliği'nde Fikri ve Sınai Haklar*, Ankara, 1999, s. 30.

<sup>301</sup> Ergin ERGÜL, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Uygulaması*, Yargı Yayınevi, İlaveli ve Güncel ikinci baskı, Ankara, 2004, s. 279.

<sup>302</sup> Şeref GÖZÜBÜYÜK, Feyyaz GÖLCÜKLÜ, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1994, s. 209.

finansal durumuna müdahale ediyorsa, vergi konulmasının mülkiyet hakkını ters etkilediğini ifade etmektedir<sup>303</sup>.

Vergilendirme, bireyin mülkiyet hakkına devlet müdahalesidir ve içeriğini toplum yararı oluşturmaktadır. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi düzenlemeleri arasında vergi kavramının açıkça geçtiği yegane madde, bireyin mülkiyetin korunması talep hakkını hükme bağlayan I. Protokolün 1. maddesidir. Maddenin ikinci fıkrasında da vergilendirme söz konusu temel hakkın bir istisnası olarak düzenlenmiş, devlet vergilendirme yetkisinden mahrum bırakılmamıştır. Buna karşın vergilendirme, Sözleşmenin temelini oluşturan ilkelere uygun olmak zorundadır. Vergi hukuka uygun olarak konulmalı, kamu yararı amacına hizmet etmeli ve getirilen düzenleme bu amacın gerçekleştirilmesi açısından makul ve orantılı bir araç oluşturmalıdır. Protokolün 1. maddesi bireyin mallarını barışçıl biçimde kullanma hakkını korur. Dolayısıyla hakkın konusu “mal“ dır. Mal kavramı dar anlamda maddi eşya mülkiyetini ifade ederken, geniş anlamda gayri maddi haklar ve alacak hakları gibi tüm mal varlığı haklarını da içine almaktadır<sup>304</sup>.

## **2. Adil Yargılanma Hakkı**

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin altıncı maddesinde herkesin “adil yargılanma“ hakkını güvence altına alır. Adil yargılanma hakkı, Sözleşmede kavram olarak tamamlanmamış bir haklar bütünüdür. Sayılan hak ve güvenceler, bir bütün olarak adil yargılanmayı sağlamaya yönelmiştir. Adil yargılama hakkı, adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireye bir dizi usuli güvence sağlayan bir haklar blokudur. Usul Hukukuna ilişkin koruma mekanizmaları içeren bu düzenleme bir “adalet standardı“ oluşturur. Adil yargılama hakkı, hukukun üstünlüğüne dayalı demokratik hukuk devletinde bireyin kendisi ile ilgili yargılama süreçlerinde adil bir karar verilebilmesi için gereken ön koşulların sağlanmasını talep hakkıdır ki bu da devlete yargılamanın hakkaniyete uygun ve adil bir biçimde yerine getirilmesi ödevi yükler. Ayrıca sözleşme ile yapılan düzenlemede adil yargılama hakkının yargı yerinin tarafsız ve bağımsız, yargılamanın adil ve aleni olması ve makul sürede yapılması gibi bazı unsurları açıkça, ancak tüketici olmayan bir biçimde belirtilmiştir. Bu çerçevede adil yargılanma hakkı; mahkemeye başvurma hakkı,

---

<sup>303</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 215.

<sup>304</sup> YALTI, a.g.e. , s. 43.

silahların eşitliği ilkesi, çelişmeli yargılama ilkesi ve susma hakkı gibi hak ve ilkeleri de içermektedir<sup>305</sup>.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine göre Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde işlenen “doğru yargılanma” hakkı aynı zamanda “hukukun üstünlüğü” ilkesini de içermektedir. Bu maddenin kapsamı içerisinde medeni hak ve ödevleri ile cezai suç isnadına ilişkin uyumsuzluklar girmektedir. Ayrıca doğru yargılamaya ilişkin güvenceler de bu madde ile düzenlenmiştir<sup>306</sup>. Ulusal hukukun kamusal saydığı bir tasarruf, sözleşmenin denetim organı mahkeme tarafından 6. madde bağlamında değerlendirilirken söz konusu tasarruftan doğan hakkın içeriği veya bu tasarrufun sonuçları ele alınarak kamusal ya da özel niteliklerinin hangisinin ağır bastığı araştırılarak sonuca ulaşılmaktadır<sup>307</sup>.

Vergi mükellefleri açısından vergileme aşamalarından yalnızca vergi cezaları ile ilgili olan kısım 6. maddenin koruması altına girmektedir. Altıncı maddede vergi mükellefleri için sağlanan doğru yargılanma hakkı, sözleşme metninde belirtilen kanunla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız mahkeme, uygun zaman içerisinde yargılanma sonuçlarının ilanı gibi hakların yanı sıra silahların eşitliği olarak bilinen usule ilişkin eşitlik, yargısal işlemlerin gerekli karşılıklı tarafları içermesi, kararların nedenli olması, kanıtların etkin bir biçimde sınanması, suçlanan kişilerin sessiz kalma ve suçlamalara katkıda bulunmamalarını da sağlamaktadır. Sözleşmeye taraf olan ülkelerin kendi ulusal mevzuatlarıyla ilgili olarak doğru yargılama hakkının vergi mükellefleri için elde edilebilirliği de söz konusu olmaktadır<sup>308</sup>.

### 3. Suç ve Cezalara İlişkin Haklar

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin yedinci maddesi, suçta ve cezada yasallık ilkesini düzenleme altına alır; yani hiç kimse yasal dayanağı olmaksızın suçlanamaz ve cezalandırılmaz. Maddede yer alan güvence, hukuk devletinin esas unsurlarından biridir ve on beşinci maddede öngörülen savaş ve diğer olağanüstü hallere özgü istisnalar içinde yer almadığı için sözleşmenin oluşturduğu koruma sisteminde önemli bir yeri vardır. Söz konusu madde amacı ve işlevi çerçevesinde,

<sup>305</sup> YALTI, a.g.e. , s. 80 - 83.

<sup>306</sup> GÖKBEL,a.g.t., s. 217.

<sup>307</sup> GÖZÜBÜYÜK, GÖLCÜKLÜ, a.g.e., s. 209.

<sup>308</sup> GÖKBEL,a.g.t., s. 221.

kişinin keyfi olarak takibi mahkumiyeti ve cezalandırılmasına karşı etkin bir koruma alanı yaratır. Bu madde ayrıca suç ve cezada belirliliği de ifade eder. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi' ne göre bu madde sadece sanığın aleyhine ceza yasalarının geçmişe etkili olarak uygulanmasını yasaklama; aynı zamanda daha genel olarak bir suçun sadece yasa ile getirilebileceği ve cezanın da yasa ile düzenlenebileceği ilkesini ve kıyas yasağı gibi ceza yasalarının sanığın aleyhine bir biçimde genişletilerek yorumlanmaması ilkesini içerir. Bu ilkeler bir suçun yasadaki açıkça tanımlanması zorunluluğunu ifade eder<sup>309</sup>.

#### **4. Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı**

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi' nin on dördüncü maddesinde yer alan hak ve özgürlüklerin ayırım yapılmaksızın kullanılmasını güvence altına alma yükümlülüğü getirmiştir. Sözleşmede düzenleme altına alınmayan haklar bakımından böyle bir yükümlülük yoktur. Vergilendirme alanında bir vergisel muamelenin sözleşmenin on dördüncü maddesi anlamında ayrımcılık yasağını ihlal edip etmediği söz konusu muamelenin Sözleşmenin diğer maddelerinde düzenlenen bir hak veya özgürlükle bağlantılı olarak değerlendirilecek bir konudur. Mülkiyet hakkının, özel yaşam hakkının, ya da adil yargılanma hakkının kullanımında vergi yoluyla ayrımcı muamele yapılıp yapılmadığı incelenir. Sözleşmedeki ayrımcılık yasağı mutlak ayrımcılık olarak değerlendirilmez. Ayrımcılık yasağı, benzer durumlardaki bireyleri Sözleşmede ve Protokollerinde sayılan hakların kullanımında ayrımcılığa karşı korumaktadır. Bununla beraber bu bireylerden birine yönelik muamelede herhangi bir farklılık sadece “ nesnel ve meşru bir gerekçeye dayanmıyorsa “ yani meşru bir amaca hizmet etmiyorsa ve gerçekleştirilmek istenen amaç ile bunun için kullanılan yollar arasında mantıklı bir orantılılık ilişkisi yoksa ayrımcı olur. Vergilendirme alanında ayrımcılık yasağının ihlali iddiası genellikle mülkiyet hakkı çerçevesinde ileri sürülmüştür. Bu davalara cins, medeni durum, ikametgah kriterlerine dayalı ayrımcılık iddiası ele alınmıştır<sup>310</sup>.

Vergi mükelleflerine ayrımcılığa tabi olmama hakkı sözleşmenin on dördüncü maddesi ile sağlanmaktadır. Ayrımcılık yasağı aynı anda benzerlik gösteren durum veya koşullar bakımından geçerli bir durum olduğu için, somut olaya

<sup>309</sup> YALTI, a.g.e. , s. 155 – 157.

<sup>310</sup> YALTI, a.g.e. , s. 184 – 186.



ilişkin koşulların farklılığı halinde bir ayrımla karşılaşılması her zaman mümkün olabilmektedir. Bu bağlamda yasak olan husus ayrımların “objektif ve makul bir nedenden mahrum bulunması” yani meşru bir amaca yönelik olmaması ve görülen amaçla kullanılan araç arasında makul bir orantı ilişkisine sahip bulunmamasıdır. Yine bu kapsamda vergi mükelleflerine çeşitli haklar sağlanmaktadır. Komisyona göre, vergi mevzuatı içerisinde, kaçınılmaz olarak nüfusun çeşitli sınıfları arasında farklılık yapılmaktadır. Ayrımcılık konusunun ortaya çıkması için karşılaştırılabilir grup ya da sınıflar üzerinde farklı uygulamaların yapılmakta olması gerekmektedir<sup>311</sup>.

### **5. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı**

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin sekizinci maddesi özel yaşam hakkını düzenler. Bu çerçevede herkes özel ve aile yaşamına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Sözleşme bu madde ile bireyin fiziksel ve duygusal dokunulmazlığını, onur ve saygınlığını, adını ve kimliğini koruma altına aldığı gibi bireyin izlenmesi ve gözlenmemesi veya meslek sırrı saklama ödevi kapsamına giren bilgilerin açıklanmaması yönünde bir koruma alanı yaratır. Bu anlamda devletin bireyi izlemeye alması, faaliyetleri hakkında kayıt tutması, mali faaliyetlerini araştırması telefonunu dinlemesi veya mektuplarını denetlemesi özel yaşam hakkına müdahaledir. Bu müdahalenin meşruiyeti bazı standartlar altında uygulanmasına bağlıdır. Sözleşmeye göre özel yaşam hakkı; ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, suçun veya düzensizliğin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması şeklinde sıralanmıştır. Vergilendirme alanında devletin bilgi alma – toplama yoluyla özel yaşama müdahalesi söz konusudur. Bu açıdan özel yaşam alanı hem bilgi toplama hem de toplanan bilgileri saklama, koruma ve kamuya açıklamama açısından hem de yükümlü hakkında toplanan verilere bizzat yükümlünün ulaşması bakımından değerlendirmek durumundadır. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, vergilendirmeye ilişkin davalarda, vergi idaresinin yükümlünün özel yaşamına ilişkin davalarda, vergi idaresinin yükümlünün özel yaşamına yönelik müdahalesini ekonomik refahın sağlanması veya suçun önlenmesi amacıyla yapılan bir müdahale olarak değerlendirmektedir. Fakat vergi

---

<sup>311</sup> GÖKBEL,a.g.t., s. 224.

yükümlüsünün kişisel/ ticari / mesleki sır alanına yönelik müdahalelerin meşruiyeti yasa ile öngörülmesine ve demokratik toplumda gerekli olmasına bağlıdır<sup>312</sup>.

Sözleşmenin 8. maddesinin birinci fıkrasında sözleşme tarafından korumaya alınan hak belirtilirken, ikinci fıkrasında hakkın mutlak olmadığı, sınırlamalara konu olabileceği ve sınırlandırmaların haklılaştırılabileceği temeller belirtilmiştir. Vergi idaresi, vergi mükellefinin vergi beyannamesi de uygun miktarda gelirini göstermediğinden yüklü miktarda sermayeye sahip olduğunu ve sermayesini değerlendirmesi suretiyle elde ettiği gelirleri beyan etmediğinden kuşulanabilmektedir. Bu nedenle de mükellefleri harcamalarını belgeleri ile birlikte listelemekle yükümlü tutabilmektedir. Bu aşamada vergi idaresinin özel hayatın gizliliğine karışması olarak görülen bu tedbirin, maddede belirtilen haklılaştırma amaçları temelinde kanuna uygun olup olmadığı belirlenmesi gerekmektedir. Özel hayatın gizliliğinin diğer yönünü de iletişim hakkı oluşturmaktadır. Vergi idaresi tarafından vergi mükellefinin iletişimi kontrol altında tutarak vergi mükellefi ile ilgili tasarruflarda bulunması, özel hayatın gizliliğine yapılmış bir müdahale olarak kabul edilmektedir. Kısaca, bireylerin iletişimlerinin araştırılması, izinleri olmaksızın ikametgahlarına girilmesi özel hayatın gizliliğinin ihlali olmaktadır. Yapılan ihlallerin maddeye dayandırılarak haklılaştırılması gerekmektedir. Hakkın ihlali Avrupa Hukuk Sistemi içerisinde normal olarak var olduğunda iç hukuka uygunluk söz konusu değilse, ihlale ilişkin açılan dava ulusal mahkemeler tarafından çözümlenmektedir<sup>313</sup>. Demokratik bir toplum yapısının var olduğu ülkelerde, bu yapı içinde kamu güvenliği, kamu düzeni, genel sağlık ve ahlak veya başkalarının hak ve özgürlüklerini koruma ihtiyacı doğmuşsa sınırlama yoluna gidilebilir. Bu sınırlama yasayla düzenlenebilecektir<sup>314</sup>.

---

<sup>312</sup> YALTI, a.g.e. , s. 166 – 167.

<sup>313</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 227.

<sup>314</sup> Ali Nezhet BOZLU, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü”, [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_465.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_465.htm), Erişim: 10.05.2007.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERİN HAKLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

#### I. TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Türkiye'de vergileme süreci ile ilgili usul ve esaslar kanunlarla ayrıntılı olarak düzenlendiği ve sıkı kurallara bağlandığından, mükelleflere tanınan haklar da esas itibarıyla anayasal normlarda ve vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Ancak söz konusu haklara kanunlarımızda dağıtık olarak yer verilmektedir. Mükelleflerin hakları, ayrı bir kavram ve idari bir görev olarak ilk kez 5 Mayıs 2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri hakkında Kanun'da yer almıştır. Kanun'un 1. maddesinde yeni kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın amacı, gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak, vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükelleflerin haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için gerekli tedbirleri almak, saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkinlik, ve mükelleflerle odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak olarak belirlenmiştir. Aynı Kanun'un 4. maddesiyle mükelleflerin haklarının korunması ve mükellefler ile başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak; mükellefleri, vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek görevleri Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilatına verilmiştir. 10 ve 24. maddelerinde bu görevler ile mükellefler memnuniyetini ölçmek ve değerlendirmek görevinin merkezde Mükellefler Hizmetleri Daire Başkanlığı, Taşrada Vergi Dairesi Başkanlıklarınca yürütülmesi öngörülmüştür<sup>315</sup>.

Çağdaş ülkelerdeki mükelleflerin hakları ile ülkemizde vergi mükelleflerine tanınan haklar karşılaştırıldığında, mükelleflerin haklarının önemli bir kısmının aslında Türk vergi hukukunda da mevcut olduğu görülmektedir. Ancak, Türk vergi kanunlarında mükelleflerin hakları ile ilgili ayrı ve sistematik bir düzenleme olmayıp, kanunlarda düzenlenen müesseselere ait hükümler şeklinde yer verilmiştir. Gerek usul yasalarımızda, gerekse teknik vergi yasalarında mükelleflerin haklarını düzenleyen birçok müessese ve madde bulunmaktadır. Bunların bir kısmı mükellefler tarafından iyi nüfuz edilememiş, bir

---

<sup>315</sup> ÖNER, a.g.m., s. 23.

kısmı ise hazine yararı, sorumluluktan kaçma, teknik yetersizlik, ilgisizlik v.b. sebeplerle mükelleflerden uzak tutulmuştur. Mükelleflerin yasalardan doğan haklarının yanında, vatandaşlıktan, mükellefiyetten ve insan haklarından doğan doğal hak ve özgürlükleri de bulunmaktadır. Tüm bu hak ve özgürlüklere öncelikle idare tarafından saygı gösterilmesi, bu hak ve özgürlüklerin tesis edilmesi konusunda idarenin hem içe dönük, hem de mükellef ve meslek mensuplarına yönelik tanıtım ve eğitim çalışmalarına önem vermesi gerekmektedir. Bu anlamda mükellef hakları konusunda mükellef - idare ilişkilerinin sağlıklı bir zemine oturması son derece önem taşımaktadır. Günümüzde mali idarenin mükellefe dönük yüzü büyük ölçüde vergi daireleri olduğundan mükellefe hizmet sunumunun büyük ölçüde gerçekleştirildiği vergi dairelerinin her yönüyle nitelikli hizmet sunan bir yapıya kavuşturulması aynı derecede önemlidir. Bu anlamda vergi daireleri teknolojik alt yapısını tamamlamış, temiz, modern hizmet binaları yanında, kaliteli ve nitelikli hizmet sunan güler yüzlü çalışanları ile örnek olmak durumundadırlar<sup>316</sup>. Bu çerçevede, ülkemizde mevcut mükellef haklarını anayasal temellere dayandırmamız yerinde olacaktır. Türkiye’de mükelleflere tanınan haklar, anayasal temelleri itibariyle vergilerin kanuniliği ve sosyal hukuk devleti ilkesi olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

#### **A. Vergilerin Kanuniliği İlkesi**

Anayasanın “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’nindir. Bu yetki devredilemez” hükmünü taşıyan 7. maddesi ile “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır” hükmünü taşıyan 73. maddenin üçüncü fıkrası ve Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkilerini düzenleyen 87. maddesindeki “Kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak gelmektedir” hükmünü içeren fıkrası, vergilerin kanuniliği ilkesinin Anayasadaki dayanaklarını oluşturmaktadır. Söz konusu hükümler aynı zamanda vergi mükelleflerinin sahip oldukları temel anayasal güvenceler olarak da kabul edilmektedir. 1982 Anayasası, yürütme organının güçlendirilmiş olması nedenine bağlı olarak 1961 Anayasası’ndan farklı olarak yürütmeyi sadece yasama yetkisine

---

<sup>316</sup> *Mükellef Hakları Güncel Mevzuat*, [http://www.zekiyetkin.com/yazilar/haber\\_oku.php?haber\\_id=34](http://www.zekiyetkin.com/yazilar/haber_oku.php?haber_id=34), Erişim: 14.03.2007.

bağlı, ondan türetilen bir görev şeklinde değil aynı zamanda bir yetki olarak belirtmiştir<sup>317</sup>.

Vergilerin kanuniliği ilkesine ilişkin düzenleme 1961 Anayasası ile aynı olması nedeniyle, Anayasa Mahkemesi'nin 1961 Anayasasındaki vergilerin kanuniliği ilkesine ilişkin hükümlerle ilgili olarak ortaya koyduğu içtihatlar da açıklayıcı olmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi ile vergi mükellefleri vergi idaresinin keyfi ve takdiri tasarruflarına karşı koruma sağlamaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi ile vergi mükellefleri vergi idaresinin keyfi ve takdiri tasarruflarına karşı koruma sağlamaktadır. Vergilerin kanuna uygun olarak alınmaması durumunda vergi mükellefleri açısından yapılan yanlışlığın düzeltilmesi için idareye ya da yargıya karşı başvuru hakları var olmaktadır. Vergilerin kanunla konulmasının vergi mükellefi açısından önemi, ödemekle yükümlü tutulacağı verginin yasama organı tarafından konusunun, matrah ve oranının tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri ve zaman aşımının kanunla belirlenmiş olması güvencesini sağlamakta olmasındır<sup>318</sup>.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin sonuçlarından birisi de yürütme organının ilke olarak takdir yetkisine sahip olmamasıdır. Bu anlamda takdir yetkisi serbestçe karar alma ve hareket etme yetkisi olup yürütmenin kanunilik ilkesine uyarak kararlarının içeriğini serbestçe belirlemesidir<sup>319</sup>.

## **B. Sosyal Hukuk Devleti İlkesi**

Vergi idaresine yapılan eylem ve işlemlerin hukuka uygun olması ile mükelleflere etkin hukuksal güvencenin sağlanması mümkün olmaktadır. Vergileme gibi temel hak ve özgürlüklere çok fazla müdahalenin olduğu bir alanda, söz konusu temel hak ve özgürlüklerin hukuksal güvenceye bağlanması hukuk devleti niteliklerinin var olduğu yerde mümkündür. Sosyal devlet ilkesi vergi mükellefine doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddi ve manevi varlığını bu yönde sürdürme hak ve yetkisini kullanmasını sağlayacak biçimde vergi düzenlemelerinin yapılması konusunda özen gösterilmesini gerektirmektedir. Hukuk devleti ilkesi, vergi mükelleflerine temel hak ve özgürlükler açısından

<sup>317</sup> Nami ÇAĞAN, **Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 1982, s. 173.

<sup>318</sup> GÖKBEL, a.g.t, s. 233

<sup>319</sup> Nevzat SAYGILIOĞLU, **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, Ankara, 1987, s. 71.

sınırlandırmalara karşı güvenceler sağlarken hukuk devleti ilkesi ise, sosyal barış ve kişilerin refahlarını ön plana alarak, devlete bir kısım olumlu görevler yüklemektedir<sup>320</sup>. Hukuk devleti, vergi adaletinin yatay adalet yönü ile ilgilenirken, sosyal devlet ilkesi gelir, servet, harcama, aile durumu vb. farklı durumlarda olanların ne ölçüde farklı vergilendirilecekleri sorunu ile ilgilenmektedir. Sonuç olarak vergi mükellefi açısından Anayasada yer alan sosyal hukuk devleti ilkesi de hem sosyal hukuk hem de hukuk devleti içeriğiyle önemli güvenceler sağlamaktadır<sup>321</sup>.

### **C. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**

Anayasa'nın 73. maddesi, mali güce göre vergilendirme ilkesini Anayasa'da yer alan sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesi olarak belirlemektedir. Vergi mükellefleri arasında adaletli bir vergilendirmenin sağlanması için mükelleflerin gerçek mali güçlerinin tespit edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bunun gerçekleştirilebilmesi için de vergi mükelleflerinin ekonomik durumlarının dikkate alınarak farklı durumda olanların farklı vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Anayasa mahkemesi geçici verginin mali güce göre vergilendirme ilkesini ihlal etmediği sonucuna vardığı diğer bir kararının gerekçesinde "Anayasal ilke niteliğini alan kavram, kişi ve kuruluşların ekonomik niteliğine göre vergiye tabi tutulmalarını anlatmaktadır. Bu ilkenin uygulanmasıyla mali gücün bilimsel göstergeleri olarak kabul edilen gelir, sermaye ve harcamalar gözetilerek vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı sağlanmaktadır. Mali güç; ödeme gücünün kaynağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini kapsayarak vergi ödeme gücünü ortaya koyan ve sahip olunan değerler toplamı şeklinde açıklanmaktadır<sup>322</sup>.

## **II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MÜKELLEFLERİNİN TEMEL HAKLARI**

Türk Vergi Hukuku'nda mükellef hakları; adil ve eşit hizmet alma, bilgi alma, vergilendirmede belirlilik, temsilci kullanma, mükellefe ilişkin bilgilerin ve özel hayatın gizliliği, başvuru ve dilekçe hakkı olarak genel mükellef hakları ile tarh ve tahsil, denetim ve vergi ihtilaflarının çözümü sırasındaki haklar, vergi idaresinin

<sup>320</sup> ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, a.g.e., s. 190.

<sup>321</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 236.

<sup>322</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 236.

kararlarının gözden geçirilmesi ve hataların düzeltilmesini isteme haklarını içeren özel haklar olmak üzere iki bölümde incelenmektedir.

### **A. Genel Mükellef Hakları**

Genel mükellef hakları kendi içerisinde adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin ve özel hayatın gizliliği hakları, temsilci kullanma ve dilekçe hakkı olmak üzere sekiz başlık altında sınıflandırılmaktadır.

#### **1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı**

Kamu görevlilerinin görevlerini yaparken mesleki kurallara uymaları, kişilerle ilişkilerinde nazik ve yardımcı olmaları asli görevleri arasında bulunmaktadır. Burada önemli olan, bu konuda hükümler koymak yerine kamu görevlilerinin uygulamada bu konuya riayetlerinin sağlanmasıdır<sup>323</sup>. Ülkemizde, Maliye Bakanlığı merkez ve taşra birimlerinde, hizmetlerin doğru, güvenilir, hızlı ve etkili bir şekilde sunulmasını, tüm birimlerin güler yüzle hizmet veren, kişi haklarına ve gizliliğe saygılı, hizmetten faydalananların beklenti ve önerilerini dikkate alan; sürekli gelişmeyi esas edinen, çağdaş yönetim anlayışına sahip birer hizmet birimi olmalarını sağlamak amacıyla uygulamalara başlanmıştır. Bu amaçla 2001 yılından itibaren yedi pilot il belirlenerek ilgili vergi dairelerinde “Toplam Kalite Yönetimi” anlayışına geçilmesine yönelik çalışmalar başlatılmıştır. Alınan olumlu sonuçlar da çalışmanın kapsamının diğer illerdeki vergi dairelerinde de genişletilmesini sağlamıştır<sup>324</sup>. Toplam Kalite Yönetimi anlayışına uygun bir yönetim sistemi oluşturmak amacıyla ve 2003-2008 döneminde uygulanmak üzere, Maliye Bakanlığı Toplam Kalite Yönetimi Uygulama Projesi devreye girmiştir. Bu proje, Maliye Bakanlığı merkez, taşra, döner sermaye ve yurt dışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşlarında, Toplam Kalite Yönetiminin ilkeleri, fayda ve riskleri, uygulama birimlerinin görev ve sorumlulukları, uygulama planı, proje yönetimi, maliyet ve finansman, ölçme, değerlendirme ve raporlandırılmasıyla ilgili şu iş ve işlemleri kapsamaktadır:

- Birimlerde vizyon geliştirme çalışmaları,

<sup>323</sup> Erdoğan ÖNER, “Mükellef Hakları II”, **Yaklaşım**, Sayı:157, 2006, s. 20.

<sup>324</sup> Maliye Bakanlığı, “*Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı*”, <http://www.maliye.gov.tr/kalite/menu/elkitabi/amac.htm>, Erişim: 26.04.2007.

- Eğitcilerin eğitimi alışmaları,
- Bakanlık personelinin tamamının eğitilmesi,
- Birimlerde sürekli gelişim sisteminin oluşturulması,
- Kurum kültürünün geliştirilmesi ve aynı ifade tarzının sağlanması,
- Proje uygulama birimleriyle iyileştirme sisteminin kurulması,
- Süreç yönetim sisteminin oluşturulması,
- Stratejik yönetim ve performans değerlendirme sisteminin kurulması,
- z değerlendirme sisteminin oluşturulması.

Ayrıca vergi dairelerimizde mükelleflere karşı farklı tutum ve uygulamalarda bulunulması da sıklıkla rastlanılan bir durum olmaktadır. Farklı uygulamalar mali sistem içerisinde sorun olduğu gibi, dışa yönelik olumsuzlukları nedeniyle ciddi sıkıntıları beraberinde getirmektedir. Aynı vergi dairesi başkanlığı veya aynı ildeki vergi daireleri arasında farklı uygulamalar kabul edilebilir olmamalıdır. Bu tür bir farklılığın ortaya çıkması durumunda, ilgililerin derhal bir araya gelerek uygulama birliğini sağlamaları gerekmektedir. İlgililer tarafından farklılığın giderilememesi durumunda nihai kararı Vergi Dairesi Başkanının vereceği tabidir<sup>325</sup>.

## 2. Bilgi Alma Hakkı

Mükelleflerin bilgi alma hakkı; vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesi ve mükelleflerin talebi üzerine bilgi verilmesi olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesi, kaynak oluşturan kural ve düzenlemelerin yayınlanması ile başlamaktadır. Vergi hukuku kaynakları büyük lde (Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Kanun, Bakanlar Kurulu Kararları, İmtiyaz, Yönetmeliklerin büyük bir kısmı, Genel Tebliğ, Anayasa Mahkemesi Kararları, İçtihadı Birleştirme Kararları) Resmi Gazete’de yayınlanmak suretiyle yürürlüğe girmektedir<sup>326</sup>.

---

<sup>325</sup> Maliye Bakanlığı, “*Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı*”, <http://www.maliye.gov.tr/kalite/menu/elkitabi/amac.htm>, Erişim: 26.04.2007.

<sup>326</sup> şENYüZ Doğan, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, Yaklaşım Yayınları, İkinci Baskı, Bursa, 1997, s. 8-9.



Yapılan düzenlemelerin vatandaşlara duyurulması ve bilgi verilmesi amacıyla vergi sisteminin genel işleyişi ile ilgili rehberler, kılavuzlar, broşürler, genel yayımlar, telefon hatları ve web siteleri ile de mükelleflere güncel bilgiler verilmektedir. Ayrıca, vergilemeyle ilgili işlemlerin mükelleflerin haklarını veya hukuki durumlarını yakından etkilemesi nedeniyle, Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesi bu işlemlerden mükellef veya ceza sorumlusunun haberdar edilmesi gerektiğini hüküm altına aldığından, tebligat işlemi bilgilendirme amacıyla gerçekleştirilmektedir<sup>327</sup>.

Demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin usul ve esasları düzenleyen 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanununun 24.04.2004 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, Bilgi Edinme Hakkı Kanununun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik 27 Nisan 2004 tarih ve 25445 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu çerçevede, mükelleflerin bilgi edinme hakkını kolaylaştırmak amacıyla, Maliye Bakanlığı Bilgi Edinme Birimi oluşturulmuş ve internet aracılığıyla başvurma ve bilgi alma imkanı sağlanmıştır. Genel bilgi edinme hakkının yanı sıra, özellikle vergi mükelleflerinin, kendi vergi durumlarıyla ilgili ve vergi uygulamaları sırasında açık olmayan ve tereddüde düştükleri konular hakkında Maliye Bakanlığı'ndan veya yetkili kıldığı makamlardan bilgi alma hakkı VUK' un 413. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, yetkili makamlar kendilerinden yazı ile istenecek açıklamaları en kısa zamanda yazı (özelge, mukteza) veya sirküler ile yanıtlamak zorundadır. Genellikle, münferit başvurularda Bakanlık veya yetkili kıldığı makamlar "özelge" biçiminde yazılı cevap verirken, başvuru çok sayıda mükellefi ilgilendiriyorsa Maliye Bakanlığı açıklamayı "sirküler" biçiminde hazırlayıp internet aracılığıyla yayımlar. Verilen özelge veya yayımlanan sirkülere uygun hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi VUK' un 413/3. maddesi ceza kesilmez<sup>328</sup>.

Mükelleflerinin sahip olduğu güvenceleri kullanabilmesi, vergi idaresinin sahip olduğu kapsamlı yetkiye dayanarak yapmış olduğu vergilendirme işlemleri

---

<sup>327</sup> ŞENYÜZ, a.g.e., s. 8-9.

<sup>328</sup> GERÇEK, "Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye' deki Durumun İncelenmesi", a.g.m., s. 209.

karşısında bilgi sahibi olmalarına bağlıdır. Vergi Mükelleflerinin bilgi alma hakkı vergilemeye kaynak oluşturan kuralların yayımlanması ile oluşturulmaktadır. Vergilendirme ile ilgili hukuksal sonuçlar doğuran konular hakkında vergi mükellefinin bilgilendirilmesi ve vergi mükellefi tarafından öğrenilmek istenen konularda vergi idaresi tarafından bilgilendirmeye yönelik açıklamalar da vergi mükellefinin bilgi alma hakkı kapsamı içerisindedir.

#### **a. Vergilendirmeye İlişkin Kuralların Yayımlanması**

Türk Vergi Hukukunda vergi mükelleflerinin vergi hukukunun kaynaklarını oluşturan vergileme ile ilgili kuralların yapılışındaki sürece katılımları söz konusu olmamaktadır. Hatta vergi kanunlarının yapılma sürecinin tamamına yakını Maliye Bakanlığı'nın elinde bulunmaktadır. Vergileme ile ilgili hazırlık çalışmalarından uzmanlık alanı vergi olan kişilerin bile haberdar olmaları söz konusu olmamaktadır. Bu kişiler ancak vergi kanunları Resmi Gazetede yayımlandıktan sonra haberdar olmaktadır. Vergi kanunlarının Resmi Gazetede yayımlanması, varlığı için gerekli bir koşul olmayıp, vatandaşlara duyurulmasını ifade etmektedir. Yasama organı tarafından kabul edilen bir vergi kanunu, hukuken var olmakla birlikte, Resmi Gazetede yayımlanmadıkça vatandaşlar için bağlayıcı olamaz<sup>329</sup>.

Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarının herhangi bir yıl içerisinde uygulanabilir olduklarını bilebilmeleri için, Bütçe Kanunu'nun (C) cetvelinde söz konusu kanuna dayanarak vergi ve resimlerin tahsiline izin verildiğinin de bilinmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından vergi kanunlarının uygulanmasını kolaylaştırmak üzere çıkartılan genel tebliğler de Resmi Gazetede yayımlanmaktadır. Bununla birlikte vergi mükelleflerinin talebi üzerine verilen özelgeler, Maliye Bakanlığı'nın kendi örgütüne yönelik gönderdiği genelgeler ve genel yazılar, son dönemlerde toplu olarak ilgili dergilerde yayımlanmaya başlamakla birlikte vergi mükellefleri ve vergi ile uğraşan uzmanlar tarafından kolay ulaşılabilir ve düzenli yayımlanan kaynaklar değildir<sup>330</sup>. Vergi mükelleflerinin bilgi alma hakkı kanunundaki asıl güçlük, vergiye ilişkin hukuksal kuralların tek bir genel vergi

---

<sup>329</sup> TEZİÇ, a.g.e., s. 240.

<sup>330</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 241.

kanunu yerine çeşitli kanunlarda ve başka amaçlarla çıkarılan kanunlara serpiştirilen hükümler şeklinde yer almalarıdır<sup>331</sup>.

Vergi mükelleflerinin vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getirmelerini kolaylaştırmak ve anlaşılır bilgileri sağlamak için Maliye Bakanlığı'nca açıklayıcı kılavuz ve rehberler yayımlanmakta, vergi idaresince vergi mükelleflerini bilgilendirmek amacıyla "alo maliye" hattı gibi sözlü bilgilendirme hattından da yararlanılmaktadır. Ayrıca yıllık beyannamelerin verilme zamanlarında vergi daireleri ve denetim kadroları bünyelerinde mükellefler tarafından bilgi edinilebilecek danışma büroları açılmakta ve mükellefler bilgilendirilmeye çalışılmaktadır.

### **b. Hukuksal Sonuç Doğuran İşlemlerden Vergi Mükellefinin Bilgilendirilmesi**

Vergilendirmeye ilgili işlemler kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgili olduğundan vergi idaresince yapılan ve hukuki sonuçlar doğuran işlemler konusunda vergi mükelleflerinin bilgilendirilmesi Vergi Usul Kanununda hüküm olmayan durumlar ile vergi yargılamasına ilişkin bildirimler Tebligat Kanunundaki hükümler esas alınarak yapılmakta, bunun dışında esas olarak, Vergi Usul Kanunundaki tebligata ilişkin hükümler uygulanmaktadır. Vergi mükellefinin vergi idaresi tarafından kendisi ile ilgili olarak yapılan işlemin doğurduğu hukuksal sonuçlar hakkında bilgi sahibi olması, idari ya da yasal başvuru haklarını kullanabilmesi ya da işlem sonucu yerine getirmesi gereken ödevlerini ve ödevlerin gerekçesini öğrenebilmesi açısından önem taşımaktadır. İdare açısından tebligatın önemi, ilgili vergi mükelleflerinin yapılan işlem ve doğan hukuki sonuç hakkında bilgi sahibi olması sağlanarak bir idari işlemin tamamlanması sonucunu doğurmasıdır<sup>332</sup>.

Vergilendirme itibariyle tebligatın amaç ve fonksiyonlarının hukuki istikrar ve güven göz ardı edilmeksizin bilgilendirme ve belgelendirme sürecinin tamamlanması bu anlamda büyük önem taşımaktadır. Vergi idaresi tarafından vergi mükelleflerini belirli konularda aydınlatmak amacı taşıyan ve herkese hitaben

---

<sup>331</sup> Sadık KIRBAŞ, a.g.e.,s. 25.

<sup>332</sup> Şerafettin ASOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, 1982, s. 63.

yapılan yazılı yayınlar ile haber niteliğindeki sözlü yayınlar bilgi alma hakkı kapsamında olmakla birlikte tebligat kapsamında değildir. Tebligat hükümleri esas alınarak vergi mükelleflerinin bilgilendirilmesinde “vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin gizliliği”, idari işlemlerin yazılı olması kuralının bir sonucu olarak “yazılılık”, usule uygunluğunu ifade eden “şekle bağlılık”, tebligatın yani bilgilendirmenin mutlaka yapılmasını içeren “sonuca ulaşma” ilkeleri büyük önem taşımaktadır. İşlemin niteliğinin ve aşamasının gösterilmesi bakımından bu yöntemler, ispat itibariyle yarar sağlanmaktadır<sup>333</sup>.

### **c. Mükellefinin Özelgeler Yoluyla Bilgilendirilmesi**

Vergi mükelleflerine kendi vergi durumları ve vergi uygulamalarıyla ilgili olarak açık olmayan ve tereddüte düştikleri konular hakkında Maliye Bakanlığı’ndan ya da Maliye Bakanlığı’nın bu konuda yetkili kıldığı makamlardan yazılı görüş isteme hakkı tanınmıştır. Söz konusu tebliğe göre vergi mükellefleri doğrudan defterdarlıklardan bilgi isteyeceklerdir. Defterdarlıklar mükelleflere, kanunlar, genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve daha önce aynı konudaki bakanlık görüşleri doğrultusunda bilgi vereceklerdir<sup>334</sup>.

Vergi mükellefleri açısından özelgelerin bağlayıcılığı bulunmazken, idare açısından yalnızca vergi mükellefinin özelgeye uygun davranması durumunda vergi cezasını gerektiren durumlar söz konusu ise ceza kesilmemesi yönünden bağlayıcılığı bulunmaktadır. Vergi mükellefleri aynı zamanda vergi idaresince verilen özelgelere karşı da dava açamamaktadır. Mükellefin özelgeye dayanarak işlem yapması durumunda vergi cezasından kurtulabilmesi yalnızca kendi adına almış olduğu özelgeler için söz konusudur. Vergi mükellefleri aynı zamanda vergi idaresince verilen özelgelere karşı dava açamamaktadırlar. Vergi mükellefinin doğru bilgilendirilmelerinin sağlanması yoluyla doğru ve etkin vergilemenin sağlanması amacı, özelgenin idare açısından bağlayıcılığının sınırlandırılması, özelgelerin sağlanması için öngörülen sürelerin belirsiz olması aynı konuda verilen özelgeler

---

<sup>333</sup> ŞENYÜZ, a.g.e. s. 15-17.

<sup>334</sup> 188 seri nolu VUK Genel Tebliği, R. G. 20. 12. 1988 / 200259.

arasında bile tutarsızlık olması ve vergi mükelleflerinin özelgelerin beklenen amaçlarının dışındaki amaçlarla kullanma istemleriyle zayıflamaktadır<sup>335</sup>.

Vergi idaresinin mükelleflerin özelgeleri başka amaçlarla kullanmalarını önlemek için özelge taleplerini reddetme hakkı olmalıdır. Mükellefler arasında ayrılığın sağlanması ve mükellefin vergi idaresine olan güveninin pekişmesi açısından özelgelerin sağlanması ile ilgili olarak belirli bir süre yasa ile tespit edilmelidir<sup>336</sup>.

### 3. Başvuru Hakkı

Türk Vergi Hukukunda da diğer ülkelerde olduğu gibi mükellef ile vergi idaresi arasında idari aşamada çözümlenemeyen uyuşmazlıklar ile mükellefin idari aşamayı tercih etmeksizin yargısal yolda çözmeyi istediği uyuşmazlıklar vergi yargısında çözümlenmektedir. Vergi yargılama hukukunun işlevleri; uyuşmazlıkları sona erdirmeye, mükellef ile vergi idaresi arasındaki çıkarlar dengesini kurma, hukuki güvenliği ve vergi adaletini sağlama ve içtihat oluşturma olarak ortaya çıkmaktadır<sup>337</sup>.

Mükellefler, vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılması veya durum tespit edilmesi için ya da vergi idaresi tarafından alınan karar ve yapılan işlemlere karşı dilekçe ile başvuru hakkını kullanarak, bu karar ve işlemlerin gözden geçirilmesini veya yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın çözülmesini talep edebilirler. Anayasanın “dilekçe hakkı” başlıklı 74. maddesi Türk vatandaşlarının kendileriyle ve kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve TBMM’ye yazı ile başvurma hakkına sahip olduklarını hüküm altına almıştır. Dilekçe hakkı ve buna ilişkin usul ve esaslar 01.11.1984 tarih ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunla düzenlenmiştir. Mükellefler vergilemeyle ilgili bir işlemin ve tespit yapılmasını yetkili makamlardan isteyebilirler. Mükellefler dilekçe ile vergi idaresine başvurarak, VUK’un 116-126. maddeleri arasında düzenlenen hükümlere göre vergi hatalarının düzeltilmesini, VUK’un 376. maddesine göre cezalarda indirim yapılmasını

<sup>335</sup> Lütüfî TANRIKULU, “Özelgeler Üzerine”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 169, 1995, s. 23.

<sup>336</sup> Mehmet ÖZBUDAK, “Vergi İdaresinden Yazılı Görüş İsteme”, **Yaklaşım**, Sayı: 39, 1996, s. 93.

<sup>337</sup> Yusuf KARAKOÇ, “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Dünyası**, 1999, Sayı: 212, s. 88-98.

ve Ek maddeler 1-12 arasındaki hükümlere göre uzlaşmaya gidilmesini isteyebilirler<sup>338</sup>.

Uyuşmazlıkların yargı yolunda çözümlenebilmesi için, Anayasanın 36. maddesinde herkesin dava açma hakkına sahip olduğu ve 125. maddesinde de idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, VUK'un 377. maddesine göre, mükellefler ve kendilerine ceza kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açma hakkına sahiptirler. Vergi alacağını güvence altına almaya yönelik işlemler ile cebren tahsilat işlemlerine karşı mükelleflerin dava açma hakkı AATUHK'nın 15, 20 ve 58. maddelerinde düzenlendiğinden, mükellefler idari aşamada yapmış oldukları başvurulardan istedikleri sonucu elde edemedikleri takdirde, yargı yoluna başvurarak haklarının korunmasını talep edebilirler.

Mükellef vergi idaresi ile olan uyuşmazlıklar konusunda yargı yoluna başvurmak ya da idari aşamada çözümlenmek tamamen seçim serbestisine sahip bulunmaktadır. Vergi yargısı idari yargı içerisinde örgütlenmiştir<sup>339</sup>. Türk Vergi Hukuku'nda vergi mükellefinin yargısal başvuru hakkının anayasal ve yasal olarak güvence altına alınmış olması uyuşmazlıkların yargı aşamasında çabuk biçimde çözümlenmesi ile tamamlanarak mükellef açısından anlamlı bir güvence sistemi kurulmuş olacaktır<sup>340</sup>. Yapılan işlemin hatalı ya da yasalara uygun olmadığını düşünen mükellefler 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda belirtilen usul ve süreler içerisinde bu işlemlere karşı dava açabilirler. Bu anlamda çalışanların mükelleflere karşı profesyonel, adil ve nazik olmaları gerekmektedir. Sorunların çözümü konusunda her türlü yardımın sağlanması birim yetkilileri veya amirlerinin mükellefi tatmin edici bilgi aktarımı ve yaklaşımlarda bulunmaları gerekmektedir<sup>341</sup>.

#### **4. Vergilemede Belirlilik Hakkı**

Türk vergi hukukunda; vergilerin yasallığı ilkesi, sosyal hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi anayasal normlar mükelleflere belirlilik ve güven sağlayan dayanaklar olarak kabul edilmektedir. Verginin yasallığı ilkesi, vergi ve benzeri mali

<sup>338</sup> GERÇEK, a.g.m., s. 139.

<sup>339</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 192-193

<sup>340</sup> KARAKOÇ, a.g.m., s. 90.

<sup>341</sup> Maliye Bakanlığı, "Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı", <http://www.maliye.gov.tr/kalite/menu/elkitabi/amac.htm>, Erişim: 26.04.2007.

yükümlülüklerin ancak “kanunla” getirilmesini zorunlu kılarken, verginin ana öğelerinin de kanunla belirlenmesi bakımından bağlayıcı bir kural olmaktadır<sup>342</sup>. Sosyal hukuk devleti ilkesi ise, “verginin mali güce göre alınmasını” ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasını öngörmektedir.

Vergilemede belirlilik ilkesi, ödenmesi gereken vergi miktarının, zamanının ve ödeme biçiminin kesin ve açık olarak yükümlü tarafından bilinmesi gerektiğini belirtir. Vergi yasalarında verginin matrahının, tarifesinin, ödeme zamanlarının ve ödeme biçimlerinin en uyum biçimde belirlenmesi yoluyla bu ilkeye uyulmuş olur. Ödenmesi gereken verginin özellikle miktarının belirli olmaması, vergi yükümlülerini sürekli bir belirsizlik içinde bırakarak ekonomik koşullarını düzenleyememeleri sonucunu doğurabilecektir. Böyle bir durum, vergi yükümlülerinin vergiye karşı tepki duymalarını ve dolayısıyla kamu otoritesine olan güvenlerinin sarsılması sonucunu da doğuracaktır<sup>343</sup>. Vergilemenin yasallığı ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığı belirlilik ilkesinin ön koşuludur. Bu ilkeye göre vergi kanunları çıkartılırken belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlar kullanılmamalıdır. Vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için kişisel vergi yükünün açık olarak önceden hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi gerekir<sup>344</sup>. Vergilemede belirlilik ilkesine göre, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin, anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olması gerekir. Vergiyi doğuran olay konusunda idareye takdir yetkisi bırakılmamalıdır. Vergilemede belirsizlik, çeşitli vergi yükümlülerini değişik ölçülerde etkileyeceği için, eşitlik ilkesi açısından da sakıncalar oluşturur. İdarenin vergilendirme alanındaki bireysel, subjektif işlemlerinde takdir yetkisine sahip olduğu hallerde, bu durum söz konusu olabilmektedir<sup>345</sup>.

Mükellefler açısından belirlilik hakkının somut yansıması, hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde vergi kanunlarının belirli, anlaşılır ve istikrarlı olması ve geriye yürümemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Karşılıksız olan verginin ne üzerinden, ne zaman, hangi esaslara göre ve ne kadar alınacağına bilinmesi mükelleflerin haklarının

<sup>342</sup> Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998, s. 119-127.

<sup>343</sup> Ali Rıza GÖKBUNAR, *Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme*, [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf), Erişim: 21.03.2007.

<sup>344</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 47.

<sup>345</sup> Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 174.

korunmasıyla çok yakından ilgilidir. Diğer taraftan, mükelleflerin yürürlükteki kanunlara güvenmeleri ve geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapmaları bakımından, vergi kanunlarının geriye yürümemesi ilkesine uyulması gerekir. Anayasa ve VUK' da vergi kanunlarının geçmişe yürümemesine ilişkin açık bir kural olmamasına rağmen, Anayasa Mahkemesinin ve Danıştay'ın içtihat kararları bu ilkenin önemini ve gerekliliğini vurgulamaktadır<sup>346</sup>.

### **5. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı**

Vergi Mahremiyetinin sınırları Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde belirlenmiş, gerek Türk Ceza Kanunu gerekse Vergi Usul Kanununda bu yasaklara uymayanlara ciddi hapis cezaları öngörülmüştür. Yasalar tarafından açıkça yetki verilmediği sürece, mükellefler hakkındaki bilgiler hiçbir şekilde ifşa edilmemelidir. Bilgi istenilmesi durumunda da, bu bilgilerin nerede kullanılacağı ve bilgi verilmemesi halinde ne gibi işlem yapılacağı belirtilmelidir<sup>347</sup>.

Türk vergi hukukunda vergi mükelleflerine ait bilgilerin gizli tutulması ve güvenli bir şekilde korunmasına ilişkin düzenleme VUK'un 5. maddesinde ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'nun 107. maddesinde yapılmıştır. Vergi mahremiyetini düzenleyen VUK' un 5. maddesine göre, görevleri dolayısıyla gizlilik hükümlerine uyması gereken kişiler “mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işlemlerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar”.

Aynı maddede, bu bilgilerin başka kamu kurumlarının ve mahkemelerin bu bilgileri isteyebileceği, uluslararası anlaşmalar çerçevesinde başka ülkelerin bilgisine sunulabileceği, mükelleflerin vergi matrah ve tutarlarının vergi levhasına yazılacağı ve bunların ilan edilebileceği, vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin listesinin açıklanabileceği hususları gizlilik ilkesinin istisnaları olarak düzenlenmiştir. Benzer şekilde, AATUHK'nın 107. maddesine göre, bu kanunun uygulanmasında görevli olan kişilerin görevleri dolayısıyla mükellefler hakkında öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Buna paralel olarak 3568 sayılı Serbest

<sup>346</sup> GERÇEK, a.g.m., s. 140.

<sup>347</sup> Maliye Bakanlığı, “*Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı*”, <http://www.maliye.gov.tr/kalite/menu/elkitabi/amac.htm>, Erişim: 26.04.2007.



Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43. maddesi de meslek mensupları ile bunların yanlarında çalışanlara, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa etmelerine yasak getirilmiştir<sup>348</sup>.

Vergi mükellefine ilişkin bilgilerin gizliliği mükellefler tarafından vergi idaresine yapılan beyanlarla ya da vergi idaresinin sahip olduğu yetkiye dayanarak mükelleften veya mükellefle ilgili üçüncü kişi veya kurumlardan toplamış olduğu bilgilerin gizliliğinin sağlanması yoluyla mükellefin korunmasını ve vergi idaresine karşı güven duymasını sağlamayı amaçlamaktadır. Verginin gizliliği kurumu, kurumsal olanı bireysel olana üstün tutan vergi hukukunda devlet karşısında bireyin anayasal haklarını koruyan bir kurum olarak düzenlenmiştir<sup>349</sup>. Mükellefe ilişkin gizli kalması gereken bilgiler, mükellefin kendisine ya da mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap numaralarına, iş ve işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olanlardır<sup>350</sup>.

Vergi gizliliğine uyma yükümlülüğü mükellefe ilişkin gizli kalması gereken bilgilerin öğrenildiği anda başlar ve vergi gizliliğine uymakla yükümlü olanlar gizliliğe ilişkin bilgileri görevleri sona ermiş olsa bile devam eder. Bu anlamda süreye bağlı olmayan mutlak yükümlülük söz konusu olmaktadır<sup>351</sup>. Vergi gizliliği kapsamındaki bilgiler kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalarda ilgili olarak talep edildiğinde bu kişilere verileceği öngörülmüştür. Bu düzenlemenin gerekçesinde, soruşturma yapanların görevlerinin daha etkin olarak yapabilmelerini, kamu görevlileri için öngörülen disiplin ve adli cezaların işlerliğinin ve caydırıcılığının artırılması, daha şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı içinde yolsuzlukların önlenmesi ve hukuk devletinin daha da yüceltilmesinin amaçlandığı ifade edilmektedir<sup>352</sup>.

## 6. Temsilci Kullanma Hakkı

Türk Vergi Hukuku'nda kanuni temsilin yanı sıra mükelleflerin genel hükümlere göre iradi temsili de mümkün olmaktadır. Vergi ile ilgili işlemler

---

<sup>348</sup> GERÇEK, a.g.m., s. 142.

<sup>349</sup> Elif SONSUZOĞLU, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 141, Ankara, 2000, s. 116.

<sup>350</sup> GÖKBEL, a.g.e., s. 270.

<sup>351</sup> SONSUZOĞLU, a.g.m., s. 122.

<sup>352</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 274.

mükellefler tarafından takip edilebileceği gibi, vekil ya da temsilci veya 3568 sayılı Yasada belirtilen meslek mensupları tarafından da yapılabilmektedir<sup>353</sup>. Konu ile ilgili uzmanlarla muhatap olmak hem mükelleflerin hem de idarenin işini kolaylaştırmaktadır. Uygulamada temsil vazifesinin ehliyetsiz kişilere verildiği ve bunların getirdiği sorunlar zaman zaman yaşanmaktadır. Ancak, usulüne uygun yetki ile bir olayı takip eden bir meslek mensubunun bu konu ile ilgili araştırmaları yaptığı, belli bir alt yapısının olduğu dikkate alınarak olaya yaklaşılmalıdır<sup>354</sup>.

Türk vergi hukukunda bazı mükelleflerin kanuni temsil yoluyla temsil edilmesi düzenlenmiş iken, bazı durumlarda ise mükelleflere noter aracılığıyla özel yetkili kıldıkları temsilcileri kullanma hakkı verilmiştir. Mükellef veya vergi sorumlusunun haklarını kullanma ehliyeti olmaması veya tüzel kişilik ve tüzel kişiliği olmayan hukuki varlıklardan oluşması durumunda, vergilendirmeden doğan tüm ödevlerin kanuni temsilciler aracılığıyla yerine getirileceği Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 10. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri halinde temsil ettikleri kişilerin malvarlığından alınamayan vergi borçlarından ve uygulanacak cezalardan da sorumlu olacakları VUK'un 10/2., 332., 333/2,3. maddeleri ve AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, Türk vergi hukukunda mükelleflerin temsili, kanunların açıkça belirtmiş olduğu durumlarda söz konusudur<sup>355</sup>.

Türk vergi hukukunda mükelleflerin iradi temsiline ilişkin açık bir düzenleme olmamakla birlikte, yasaklanmış olduğu da söylenemez<sup>356</sup>. Bu nedenle uygulamada, tebligat kabul etme, uzlaşma veya hataların düzeltilmesi yoluna gitme, vergi alacağına ilişkin iade, mahsup ve takas başvurularında bulunma, beyanname ve eklerini verme gibi bazı ödevler noter aracılığıyla özel yetkili kılınmış vekil aracılığıyla yapılabilmekte ve vekilin avukat olması gerekmemektedir<sup>357</sup>. Mükellefler, tarh edilen vergi ve cezalara karşı bizzat kendileri veya vekillerini kullanarak yargı yoluna başvurabilirler. Bu durum, vekilin 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 35. maddesi

---

<sup>353</sup> ARSLAN, a.g.e., s. 65.

<sup>354</sup> Maliye Bakanlığı, "Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı", <http://www.maliye.gov.tr/kalite/menu/elkitabi/amac.htm>, Erişim: 26.04.2007.

<sup>355</sup> GERÇEK, a.g.m., s. 143.

<sup>356</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 145.

<sup>357</sup> Sadık KIRBAŞ, "Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı 119, Temmuz 1991, ss. 53- 62.

gereği baroya kayıtlı olması şartı ile mümkün olabilmektedir. Ayrıca vergi davasında gerekli olduğu hallerde VUK' un 378. maddesi gereğince mükellefin muhasebecisi ve mali müşavirinin dinlenmesi onların temsilci sayılmasını gerekli kılmamaktadır.

## 7. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Kişinin özel ve meslekî hayatı ile ilgili olup da başkalarından uzak kalmasını istediği hususlar, o kişinin sır çevresini, diğer bir ifadeyle gizlilik alanını oluşturur<sup>358</sup>. Özel hayatın gizliliği hakkı, ülkemizde anayasal güvence altına alınmış temel haklardan biridir. Anayasanın 21. maddesi “konut dokunulmazlığını” güvence altına aldığından, bir mükellefin üzerinde, evinde ya da işyerinde arama yapılabilmesi için; VUK'un 142. maddesi gereğince bir ihbar olması veya vergi kaçırıldığına ilişkin emareler bulunmasının yanında sulh yargıcından arama kararının alınmış olması da gerekir. Ayrıca, VUK'un 143-147. maddelerinde aramanın yapılması sıkı esaslara bağlanmıştır. Arama sırasında kaçakçılığa kanıt oluşturabilecek defter ve belgelere el konulabilmekte, ancak bunlar üzerinde inceleme en geç üç ay içinde bitirilerek mükellefe iade edilmesi zorunlu olmaktadır. Bu durumda da mükellefler, kayıtları tamamlayabilmesi için bir aydan az olmamak üzere uygun süre alma hakkına sahiptirler<sup>359</sup>. İncelemeye yetkili olanların aramanın gerekli olduğuna ilişkin bir yazı ile arama için karar vermeye yetkili sulh yargıcından arama kararının alınması ve sulh yargıcı tarafından verilen arama kararında arama yapılacak yerlerin açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Aksi durumda anayasa tarafından güvence altına alınan konut dokunulmazlığının ihlali söz konusu olacaktır<sup>360</sup>.

Anayasanın 20. maddesi ise “özel hayatın gizliliğini” düzenlediğinden, VUK'un 151. maddesinde kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişilerin bilgi vermekten kaçınamayacakları ifade edilmekle birlikte; hekimlerden, diş hekimlerinden ve diğer sağlık personelinden hastanın hastalığına ilişkin bilgilerin, avukatlar ve dava vekillerinden ise müvekkili hakkında sahip oldukları hususların bildirilmesinin istenemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Anayasa'nın 22. maddesine göre de

<sup>358</sup> Kenan ÖZDEMİR, *Türk Hukuku' nda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Özel Hayatın Gizliliği*, <http://savcibey55.wordpress.com/tag/kamu-idare-vatandaslik-anayasa-hukuku/page/3/> - 40k, Erişim: 09.04.2007.

<sup>359</sup> Nezih ŞEKER, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1994, s. 393-403.

<sup>360</sup> Ali Rıza ÇINAR, *Konut Dokunulmazlığının İhlal Suçları*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s. 1986.

“haberleşme hürriyetini ve gizliliğini” esas kabul ettiğinden, yargıç kararı olmadıkça haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz.

Vergilerin doğru miktarlarının tarh edilip edilmediğinin kontrol edilmesi amacıyla vergi idaresinin elinde çok geniş yetkiler bulunmaktadır. Söz konusu yetkilerin kullanılması sırasında mükelleflerin özel hayatlarına müdahaleler ortaya çıkabilmektedir. Vergi mükellefinin bağımsız ve gizli olması gereken özel hayatının ortaya konulması vergi idaresinin özel hayatın gizliliğine yaptığı müdahalelerle gerçekleşmektedir.

Bağımsız ve gizli kalması gereken özel hayat, mükellefin nedensiz ve açık rızası olmaksızın; adını, adresini, yaşını ve ailevi durumunu, mal varlığı ve günlük alışkanlıklarının açıklanmasını, konut ve haberleşmeye ilişkin müdahale alanlarını ifade etmektedir. Bu anlamda özel hayat, mükellef ile ilişkileri düzenleyen vergi mahremiyeti kavramı ile aynı kapsamda düşünülse de kurumsal olarak vergi gizliliği ve özel hayatın gizliliği hakları ayrı olarak incelenmektedir<sup>361</sup>. Ayrıca Anayasa özel hayatın korunması için doğrudan kişinin kendisine ve eşyasına ilişkin sınırlandırmalar, konut dokunulmazlığı ve haberleşme özgürlüğünü güvence altına almıştır<sup>362</sup>.

Türk Vergi Hukuku’nda vergi mükellefinin özel hayatına müdahaleler çok fazla başvurulmayan aramalı inceleme sırasında ortaya çıkabilmektedir. Bu yöntem ile amaçlanan, vergilerin doğruluğunu tespit etmek için mükelleflerin ya da vergiyi doğuran olayla ilgili üçüncü kişilerin evlerinde, iş yerlerinde ve üzerlerinde yapılan ve verginin doğru miktarını tespiti yarayacak her türlü belge ve bilgilere ulaşmaktır<sup>363</sup>. Vergi mükellefleri arama sonucunda defter ve belgelerin alıkonulması sonucu yapamadıkları kayıtların tamamlanabilmesi için bir aydan az olmamak üzere vergi idaresi ile aralarında kararlaştıracakları uygun bir süre alma hakkına sahiptirler<sup>364</sup>.

---

<sup>361</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 264.

<sup>362</sup> Any. Md. 20, 21, 22.

<sup>363</sup> Hakkı KOÇAK, “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 213, 1999, s. 60.

<sup>364</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 268.

## 8. Dilekçe Hakkı

3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ile mükelleflerin dilekçe hakları düzenlenmiştir. Bu kanun ile Türk Vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisine ve yetkili makamlara yazı ile başvurma haklarının kullanılma biçimi düzenlenmektedir.

Dilekçe hakkı temel insan haklarından olup, her vatandaşın bir vergi kanununun uygulaması veya herhangi bir talebi nedeniyle bu hakkını kullanması hiçbir şekilde engellenmemelidir. Mükelleflerimiz yanlış bilgilendirilmiş olabileceği gibi haksız bir talepte de bulunabilirler. Bu durumlarda izlenecek yol, dilekçeyi almamak, mükellefle tartışmaya girişmek olmamalıdır. Böyle bir durumla karşılaşan mükellef farklı arayışlara girmekte, siyasi veya bürokratik baskı yollarını denemektedir. Dilekçe vermek mükellefin hakkı, yazılı cevap vermekte idarenin görevidir<sup>365</sup>. Dilekçe hakkı yalnızca Türk Vatandaşlarına tanınmış olduğunun hem Anayasa’ da hem de hem de 3071 sayılı kanunda belirtilmiş olmasına rağmen, bu kavramın geniş olarak anlaşılıp Türkiye’ de yaşayan yabancıların da Türk makamlarına ve TBMM’ ne dilekçe verebilmesini kabul etmek mümkündür<sup>366</sup>.

Ayrıca Anayasa’nın 74. maddesi Türk vatandaşlarına, kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkını tanımaktadır. Dilekçe hakkının kullanımının kanunla düzenleneceği yetkisine dayanarak dilekçenin geçerli olabilmesi için dilekçe sahibinin adı soyadı ve imzası ile iş veya ikametgah adresinin bulunması gerekmektedir. Dilekçe ile yapılan başvurunun sonucu ya da dilekçe ile ilgili olarak yapılmakta olan işlemler dilekçe sahibine en geç iki ay içerisinde bildirilir. Yapılan işlemlerin bildirilmesi durumunda işlemin sonucu da aynı zamanda dilekçe sahibine bildirilmektedir.

---

<sup>365</sup> Maliye Bakanlığı, “*Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı*”, <http://www.maliye.gov.tr/kalite/menu/elkitabi/amac.htm>, Erişim: 26.04.2007.

<sup>366</sup> Servet ARMAĞAN, **Dilekçe Hakkı ve 1961 Anayasası**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 1764/387, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972, s. 170.

## B. Özel Haklar

Mükelleflerin sahip oldukları genel haklar dışında vergi kanunlarında yer alan mükellef hakları olarak da değerlendirebileceğimiz tarh ve tahsil sırasındaki haklar, vergi ihtilaflarının çözümü sırasındaki haklar, vergi idaresinin kararlarının gözden geçirilmesini ve vergi hatalarının düzeltilmesini isteme hakkı ile vergi denetimi sırasındaki haklar olarak üzere özel mükellef hakları bulunmaktadır.

### 1. Tarh ve Tahsil Sırasında Haklar

Mükellefler vergi sisteminin karmaşık olması nedeniyle vergi kanunlarını yanlış anlamaları ve idarenin bilgilendirme konusunda yetersiz kalması sonucu yanlış beyanda bulunmuş olabilmektedirler. Mükelleflerin dava açma hakkının korunması için mükellefin kendi beyanlarına karşı dava açabilmesi “ihtirazi kayıtla beyan” usulü ile mükelleflerin idare ile aralarında yorum farklılığı olmasına rağmen idarenin görüşü doğrultusunda beyanname verilerek yorum farklılığının yargıda uyumsuzluk konusu yapılmasına imkan sağlayabilmektedir<sup>367</sup>. Mükellefin sahip olduğu hakkın kaynağı Vergi Usul Kanunu’nun değil Danıştay içtihatları, İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) ve Vergi Dairesi İşlem Yönergesidir. Söz konusu hakkın yasal düzenleme ile vergi mükelleflerine sağlanmasının, müessese hakkında daha fazla bilgi sahibi olunması ve vergi hukukunun daha sağlıklı olması açısından faydalı olacağı düşünülmektedir<sup>368</sup>.

Çağdaş vergi sistemlerinde esas olan mükelleflerin beyanına göre vergilerin tarh edilmesidir. Mükelleflerin kendi beyanları ile çelişkiye düşemeyeceklerinden, beyana dayalı tarhiyata karşı dava açılmayacağı VUK’un 378/2. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Ancak, İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/3. maddesi “ihtirazi kayıtla” beyanname verilmesi halinde mükelleflerin dava açma hakkını saklı tutmuştur. Diğer taraftan VUK’un 371. maddesinde düzenlenen “pişmanlık ve ıslah” müessesesi ile, beyana dayanan vergilerde vergi kanunlarına aykırı davranışları kendiliğinden bir dilekçe ile ilgili makamlara haber veren ve belirlenen şartlarda ödeyen mükelleflere vergi kaybına bağlı suçlara ilişkin cezalardan (vergi ziyayı ve

<sup>367</sup> Murat ÖZDEN, “İhtirazi Kayıtla Beyan”, **Yaklaşım**, Sayı: 37, 1996, s. 105.

<sup>368</sup> Erdoğan ÖZ, “ Mükellefin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması – İhtirazi Kayıtla Beyan” , **Vergi Dünyası**, Sayı: 213, 1999, s. 137.

kaçakçılık) kurtulma hakkı verilmiştir<sup>369</sup>. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah başlıklı 371. maddesine göre; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliklerinden haber veren mükelleflere belli şartları yerine getirmeleri kaydıyla vergi ziyayı cezası kesilmemektedir. Bu uygulama ile mükellef vergisini pişmanlık zammı ile birlikte ödemek suretiyle cezaya muhatap olmaktan kurtulmaktadır. İdare açısından da bu müessesenin önemi büyüktür<sup>370</sup>.

Vergi mükelleflerinin yersiz ve fazla vergi ödemeleri durumunda, AATUHK'nun 23. maddesi gereğince bunları diğer kamu borçlarına mahsup ve takas edilmesini isteme hakları vardır. Mükelleflerin devletten iade olarak almaları gereken vergilerin geç ödenmesi nedeniyle ekonomik kayba uğramamaları için, VUK'un 112/4. maddesinde iade edilecek vergilerin gecikmesi halinde devletin mükellefin alacağı için faiz ödemesi benimsenmiştir. Ayrıca, vergi borçlarının ödenmesinde iyi niyetli mükelleflerin çok zor duruma düşmelerini önlemek amacıyla, AATUHK'nın 48. maddesinde belirlenen şartlar çerçevesinde tecil ve taksitlendirme imkanı sağlanmıştır. VUK'un 115. ve AATUHK'nın 105. maddelerinde belirtilen afetlerden zarar gören mükelleflerin zararlarını kısmen olsun gidermek, durumlarını daha da ağırlaştırmamak ve dolaylı yardım ve kolaylık sağlamak amacıyla, terkine başvurma hakkı düzenlenmiştir<sup>371</sup>.

Ayrıca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında kanunun önemli ve işlerlik taşıyan müesseselerinden biri de tecildir. Tecil amme borcunun ödeme vadesinin ertelenmesini ifade eder. Kanunun 48. maddesinde; amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolmuş malların paraya çevrilmesi mükellefi çok zor duruma düşürecek ise amme borcunun tecil edilebilme imkanı sunulmuştur. Mükelleflerimizin yazılı veya sözlü ifadelerinden tecil ve taksitlendirme müessesesinden yeterince haberdar olmadıklarını görülmektedir. Nakdi sermayesine ulaşılabilen mükelleflerden vergi borçlarının derhal tahsil edileceği tabiidir. Ancak, bu noktada borca yetecek nakdi olmayan veya

<sup>369</sup> Yusuf KARAKOÇ, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 76, İkinci Baskı, İzmir, 1997.

<sup>370</sup> Maliye Bakanlığı, "*Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı*", <http://www.maliye.gov.tr/kalite/menu/elkitabi/amac.htm>, Erişim: 26.04.2007.

<sup>371</sup> GERÇEK, a.g.m., s. 143.

kısa vadede edinmesi mümkün görülmeyen iyi niyetli mükelleflere söz konusu müessesenin anlatılması, böylece cebren tahsilatın olumsuzluklarından da korunmasının sağlanması gerekmektedir<sup>372</sup>.

Mükellefler, Türk Vergi Hukuku'nda vergi idaresine olan borçlarına karşılık vergi idaresinden olan alacaklarının takas edilebilmesi, zor durumda kalması nedeniyle borçlarının tecil edilmesini isteme, devletten alacaklarına karşılık faiz isteme haklarına sahiptirler. Ayrıca mükellef, tahsil edilip de kanuni nedenlerle reddi gereken alacaklarının, reddiyatı yapacak olan kamu idaresine olan vadesi gelmiş borçlarına mahsup edilmesini isteyebilme hakkına sahiptir. Takas işleminde asıl olan, benzer ve istenebilir iki borcun, ayrı ayrı ödenmeksizin, küçük olan meblağ oranında borcu sona erdiren bir işlem olmasıdır<sup>373</sup>.

Mükelleflerin devletten olan alacaklarının geç ödenmesi nedeniyle ekonomik kayba uğramamalarını sağlamak amacıyla geç ödeme nedeniyle faiz alma hakkına sahiptirler. Mükelleflerin vergi idaresinden olan alacakları için faiz alabilmeleri haklarının doğabilmesi için, fazla ve yersiz olarak ödenen ve mükellefe iadesi gereken verginin söz konusu olması ve yapılması gereken iadenin ilgili mevzuat gereğince tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi izleyen üç aylık sürede yapılmamış olması gerekmektedir<sup>374</sup>.

Mükellefin ayrıca pişmanlık hakkından yararlanabilmesi de söz konusu olmaktadır. Pişmanlık hakkından yararlanabilmesi için idarenin, mükellefin pişmanlık başvurusundan önce olayı öğrenmemiş olması gerekmektedir. Bu koşullardan biri, mükellefin idareye haber verdiği tarihten önce ihbar yapılmamış olmasıdır. İhbarın mükellefin pişmanlık başvurusunu geçersiz hale getirebilmesi için haber verilen hususlarla ilgili olması ve yetkili makamlara yapıldığında kayda geçirilmiş olması gerekmektedir. İkinci olarak da haber verme dilekçesinin kayda geçirildiği tarihten önce yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde vergi

---

<sup>372</sup> Maliye Bakanlığı, “*Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı*”, <http://www.maliye.gov.tr/kalite/menu/elkitabi/amac.htm>, Erişim: 26.04.2007.

<sup>373</sup> Binnur ÇELİK, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 338.

<sup>374</sup> GÖKBEL, a.g.t, s. 289.



incelemesine başlanılmış olması veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmiş olması gerekmektedir<sup>375</sup>.

Mükellefin pişmanlık hakkından yararlanabilmesi için yerine getirilmesi gereken diğer koşullar beyannamenin verilmesi ve tahakkuk eden beyannamenin verilmesine ilişkindir. Pişmanlık ve ıslah kurumunda uygulamada ortaya çıkan bir sorun, pişmanlıkla verilen beyannamelerde matrah bulunmaması veya zarar gösterilmesi halleri ile ilgilidir. Pişmanlık ve ıslaha ilişkin hükümler vergi mükellefi tarafından kanuna aykırı bir olayın kendiliğinden haber verilmesi halinde mükellefin cezalardan muaf tutulması sağlanmaktadır. Vergi idaresi ve mükellefin iyi niyetli olduklarını göstermesi açısından büyük ölçüde fayda sağlamaktadır. Vergi incelemesi ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler incelemeye yetkili olanlara ait esasları belirlemiştir. İnceleme sırasında yetkili olanların yerine getirmek zorunda oldukları yükümlülükler mükellef açısından hak durumuna dönüşmektedir. Mükelleflerin incelemenin yapılacağı zaman açısından yalnızca tarh zamanaşımını iddia etme hakkı bulunmaktadır. İnceleme neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zaman aşımı süresi içerisinde her zaman yapılabilmektedir. Ayrıca mükelleflerin incelemenin işyerinde ya da dairede mesai saatleri içerisinde yapılmasını, incelemeye başlanmadan önce inceleme konusunun açıklanmasını isteme hakları da söz konusudur<sup>376</sup>.

## **2. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar**

Türk vergi hukukunda vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ihtilafların idari aşamada ve yargı aşamasında çözümü sırasında da mükellefler bazı haklara sahiptirler. Vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma, cezalarda indirim gibi idari çözüm süreçlerinde mükellefler vergi idaresinden her türlü bilgi isteyebilmektedir, bu süreçleri takip etmesi ve kendisine yardımcı olması için mali müşavirini yetkilendirebilirler. VUK'un 376. maddesine göre cezalarda indirimden yararlanmak isteyen mükellef, teminat göstermek suretiyle ödeme süresini üç ay uzatabilir. Vergi ihtilaflarının çözümü amacıyla idari yargı yoluna başvurulduğunda veya işlenen vergi suçları nedeniyle mükellefler adli yargıya sevk edildiğinde, yürütülen soruşturma ve

---

<sup>375</sup> Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998, s. 839.

<sup>376</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 285.

yargılama sırasında da bazı haklar tanınmıştır. Delil serbestisi ilkesinin, mükellefe kendi iddialarını, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan tanık ifadesi hariç, her türlü delille ispat etme hakkı vermesi gibi bu haklar vergi yargılaması usulünde hakim olan ilkelerden kaynaklanmaktadır. Re'sen araştırma ilkesi, hakimin kendiliğinden araştırma yapmasını ve delil toplamasını gerekli kılarak mükellefin bilmediği veya ulaşamadığı hususların da dikkate alınmasına imkan sağlamaktadır. Ayrıca, vergi davalarında belirli koşullarda mükelleflerin duruşma talebinde ve yürütmeyi durdurma talebinde bulunma hakları vardır. Diğer taraftan, adli yargıya sevk amacıyla mükelleflere karşı soruşturma yürütülmesi sırasında, mükellefler avukat bulundurma ve ondan yararlanma hakkına sahiptir. Eğer mükellef avukat tutacak durumda olmadığını beyan ederse, adli yardım talebinde bulunabilir ve baro tarafından kendisine bir avukat tayin edilmesini isteyebilir<sup>377</sup>.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1-11. maddelerine istinaden ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, mükellefler ile Vergi Dairesi arasında uzlaşma imkanı sağlanmıştır<sup>378</sup>. Bu bağlamda kanundaki belli şartlar çerçevesinde mükellefler ile uzlaşma yoluna gidilmesi hem mükellef – vergi idaresi barışını hem de yapılacak tarhiyatlar konusunda açılacak muhtemel davaların asgariye indirilmesi sağlanmış olacaktır<sup>379</sup>.

Vergi Usul Kanununun mükelleflere tanıdığı vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim hakkı ise 376. maddede düzenlenmiştir. Bu maddeye göre mükellefler, tarh edilen cezaları ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde ödeyeceğini bildirmesi halinde; Vergi Ziyai Cezasında birinci defada yarısı, Usulsüzlük veya Özel Usulsüzlük Cezalarının üçte biri indirilir. Mükelleflerin dava açma süresi içerisinde veya sonrasında yaptıkları düzeltme talepleri vergi dairelerince olumsuz değerlendirilmemelidir. Vergi Usul Kanunu her türlü hatanın düzeltilmesine olanak tanımaktadır. Hatta bunu bir adım öne götürerek anılan kanunun 121. maddesinde idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının mükellefin başvurusu

---

<sup>377</sup> GERÇEK, a.g.m., s. 143.

<sup>378</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 248.

<sup>379</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 248.

olmadan re'sen düzeltilebileceği belirtilmiştir. Yersiz kabul ve korkularla mükelleflerin taleplerine karşı çıkılmamalıdır. Tamamen yanlış veya eksik yapılan bir işlem sonucunda ortaya çıkan tarhiyat, tahakkuk veya tahsil işlemi her aşamada düzeltilebilmelidir. Uzlaşma kesin hüküm ifade etmesine rağmen burada yapılacak bir hatanın bile düzeltilmesini engelleyen bir düzenleme mevcut değildir. Yanlış yapılan bir işlem sonraki aşamalarda mükelleflerin bir kısım haklarını da elinden alabilmektedir. Bu gibi durumlarda hangi aşamada yanlışlık yapılmış ise olay o aşamaya çekilmeli, gerekli düzeltme işlemi yapılarak mükellefe hakları verilmelidir<sup>380</sup>.

### 3. Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı

Vergi mükellefleri, vergi idaresi tarafından kendileriyle ilgili olarak alınan kararların gözden geçirilmesini isteme hakkına sahiptirler. Vergi mükelleflerinin vergi idaresi karşısında yargı öncesinde korumasız kalmalarını önlemek, idarenin sahip olduğu kamu gücünü kullanarak hak ve menfaatleri etkilemeden önce bir takım hak ve yetkilerle donatılarak vergi idaresi önünde çıkarlarını koruma imkanı sağlamak için vergi usulüne ilişkin belirli düzenlemelerin olması çağdaş bir uygulamayı göstermektedir. Vergi mükelleflerine vergi idaresi tarafından verilmiş kararların gözden geçirilmesini isteme hakkının verilmesi, hak ve menfaatlerin ihlal edilmesi durumunda idare önünde savunma yapabilmesine imkan sağlamaktadır<sup>381</sup>.

İdare ile vergi mükellefi arasındaki yakın ilişki uyumsuzlukların idari aşamada çözümlenerek yargının yükünün azaltılması sonucunu da vermektedir. Türk Vergi Hukukunda mükelleflerin vergi idaresinin vermiş olduğu kararlara karşı idareye başvurabilmeleri vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma ve cezalarda indirim konuları ile ilgili olmaktadır. Pişmanlık ve ıslaha ilişkin düzenleme de vergi mükellefleri açısından idareye başvurma hakkını içermesine rağmen ortada vergi mükelleflerine ilişkin alınmış bir karar olmaması nedeniyle farklı bir sınıflandırmanın içerisine dahil edilmesi daha uygun olmaktadır<sup>382</sup>.

---

<sup>380</sup> Maliye Bakanlığı, “*Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı*”, <http://www.maliye.gov.tr/kalite/menu/elkitabi/amac.htm>, Erişim: 26.04.2007.

<sup>381</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 248.

<sup>382</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 248.

#### 4. Vergi Hatalarının Düzeltilmesini İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması durumunda vergi mükelleflerine hatanın düzeltilmesi için başvurabilme hakkı tanımaktadır. Vergi idaresi içerisinde yapılan işlemler sırasında hatanın görülmesi ile düzeltme imkanı iken, vergi idaresi içerisinde hatanın farkına varılmadığı durumlarda da vergi mükellefinin yazılı olarak başvuru ile kanunda belirtilen hata türlerinden birisinin olduğu gerekçesi ile düzeltme isteme hakkı bulunmaktadır<sup>383</sup>. Vergi hatasının düzeltilmesi için başvuru hakkı vergi mükellefinin kendisine tanınmıştır. Vergi sorumlularının düzeltme isteminde bulunmaları mümkün olmamaktadır. Vergi mükellefinin düzeltme isteme yolu ile vergi hatalarının gözden geçirilmesini isteme hakkının kullanılabilmesi için hatalı olan verginin tarh ve tahakkuk etmiş olması, istenilmesi gerekmektedir. Düzeltme istemi için geçerli olan zamanaşımı süresi vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana geldiği ya da hukuki durumun tamamladığı takvim yılını takip eden takvim yılından itibaren beş yıldır. Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan vergi hatalarının düzeltme isteminin reddedilmesi halinde dava açmadan önce şikayet yolunun izlenmesi gerekmektedir<sup>384</sup>.

#### 5. Vergi Denetimi Sırasında Haklar

Mükelleflerin denetim elemanlarına güven duymasını, defter ve belgelerini sadece bu kişilere vermelerinin sağlanması amacıyla VUK'un 129. ve 136. maddeleri ile yoklama ve incelemeye yetkili olanların işe başlamadan önce kendilerini tanıtmaları ve kimliklerini göstermeleri gerektiği hüküm altına almıştır. Dolayısıyla, mükelleflerin vergi denetimi yapanların yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesinin gösterilmesini isteme ve gösterilmemesi halinde defter ve belgeleri ibraz etmekten kaçınma hakları bulunmaktadır. Ayrıca, mükelleflere inceleme hakkında bilgi verilmek amacıyla VUK'un 140/1. maddesine göre, vergi incelemesine başlamadan önce incelemenin konusunun açıkça izah edilmesi gerektiğini belirtilmiştir.

<sup>383</sup> Veyssi SEVİÇ, *Vergi Hataları ve Düzeltme*, Dünya Gazetesi, 2000, <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/04-10.htm>, Erişim: 02.04.2007.

<sup>384</sup> GÖKBEL,a.g.t., s. 254.

VUK'un 139. maddesi, vergi incelemesinin esas itibariyle iş yerinde ve VUK'un 140/2. maddesi de esas itibariyle mesai saatleri içinde yapılacağını düzenlemiştir. Dolayısıyla, mükellefler vergi incelemesinin prensip olarak işyerinde yapılmasını talep edebilir. Bu durumda, inceleme elemanlarının işyerindeki faaliyetlerin yürütülmesini aksatmaması, tarafsız, dürüst ve saygılı davranması, mükelleflerin hukuka uygun davranmaları konusunda bilgiler vermeye özen göstermesi gerekir. Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasının müsait veya mümkün olmaması veya mükelleflerin işyerinde yapılmasını istememeleri halinde, inceleme dairede yapılır. Bu durumda, mükelleflere defter ve belgeleri ibraz etmesi için 15 günden az olmamak üzere uygun süre verilir<sup>385</sup>.

İnceleme sırasında mükellefin hakları;

- Mücbir sebeplerin varlığı halinde defter ve belgeler sunulamazsa ibrazdan kaçma sayılmamaktadır,

- Vergi incelemesi gereğinden uzun sürmektedir ve ticari faaliyeti aksatmaya başlaması halinde mükellef ilgili makamlardan tedbir alınmasını talep edebilir,

- İnceleme elemanı görevi dolayısıyla öğrenmiş olduğu bilgileri gizli tutmak zorundadır,

- Vergi inceleme elemanı tam bir tarafsızlıkla ve objektif olarak hareket etmek, hazine ile yükümlünün haklarını eşit olarak dikkate almak, matrah arayıcılığından uzak durmakla mükelleftir,

- Mükellefin inceleme sonunda tutulacak olan tutanağı öncesinde inceleme ve her türlü itirazının bu tutanağa geçirilmesini talep etme hakkı vardır<sup>386</sup>. Bunların yanı sıra mükellefin sahip olduğu ödeme, uzlaşma ve dava haklarını da şu şekilde açıklayabiliriz:

#### **a. Ödeme**

Ödeme, vergi borcunun sona ermesini sağlayan sebeplerden biridir. Yükümlüler, tutarı daha önceki işlem basamaklarında belirlenen vergi borçlarını ödeyerek bu borcun sona ermesini sağlarlar. Verginin ödenmesi suretiyle yükümlü

---

<sup>385</sup> ŞEKER, a.g.e., s. 151-163.

<sup>386</sup> Uyuşmazlıklar, <http://www.vergiportali.com/doc/pb/uyusmazliklar.pdf>, Erişim: 07.10.2006, s. 7.

ile verginin alacaklısı devlet arasındaki hukuki bağ o borç miktarı itibariyle sona ermiş olur. VUK 'da verginin tahsili, Kanuna uygun surette ödenmesidir (VUK md.23) şeklinde tanımlanmıştır<sup>387</sup>.

Vergi incelemesi sonucu ikmalen veya re'sen vergi tarh edilen bir yükümlü söz konusu tutarı vergi uyuşmazlığı haline getirmeden ödeme yoluna gidebilir. Bu durumda yükümlünün karşısında değişik seçenekler (uzlaşma, cezada indirimli ödeme gibi) bulunacaktır. Yükümlü bu seçeneklere başvurabileceği gibi, doğrudan tarh edilen tutarı ödeme yoluna da gidebilir. Özellikle tarh edilen tutarın yüksek olmaması durumunda bu yola başvurulabilir. Uzlaşılan vergilerde ise gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır. Ancak, üzerinde uzlaşılan vergi uzlaşma sona ermeden ödenmiş de olabilir. Böyle bir durumda gecikme faizi, normal vade tarihinden ödeme tarihine kadar geçen süre dikkate alınır<sup>388</sup>. Uzlaşılan vergi ve cezaların vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı hükümsüz kılmaz. Uzlaşılan vergi ve ceza tutarını vadesinde ödemeyen yükümlü hakkında 6183 sayılı Kanun hükümlerince takibat yapılır. Nezdinde inceleme yapılan yükümlü hakkında ikmalen ve re'sen tarh edilen verginin ilgisine tebliği zorunludur. Tebliğden sonra yükümlü 30 gün içerisinde yapılan tarhiyata karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Yükümlünün yapılan tarhiyat hakkında uyuşmazlık çıkartması durumunda verginin tahakkuku mahkeme kararına kadar ertelenmiş olur. Bu işlem dava konusu edilen vergi ve cezaların tahsil işlemini durdurur<sup>389</sup>.

Tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar nakden ödenebileceği gibi, mahsuben, çekle, banka aracılığıyla, posta aracılığıyla ödenebilir. Ayrıca 4962 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle bundan böyle kamu borçlarının banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar kullanmak suretiyle kanunda belirtilen süreler dahilinde ödenmesine imkan sağlanmıştır<sup>390</sup>. Günümüzde posta yolu ile ödeme, oluşturduğu bazı

---

<sup>387</sup> KARAKOÇ Yusuf; "Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukuki Niteliği"; **Vergi Dünyası**; Sayı:246; Şubat-2002; s.139-140.

<sup>388</sup> Turgut CANDAN, "Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2001, s. 190.

<sup>389</sup> Sevil ŞİN, **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2005, s.234.

<sup>390</sup> ŞİN, a.g.e., s.236- 238.

sakıncaları dolayısıyla kullanılmamaktadır. Maliye Bakanlığı 393 sayılı Genel Tebliğ ile 30.6.1996 tarihinden itibaren tahsil yetkisi vergi dairelerine ait olan kamu borçlarının posta çeki veya posta havalesi yolu ile ödenmesi uygulamasına son vermiştir. Ayrıca, Maliye Bakanlığı vergi tahsilatına aracılık etme yetkisi verdiği bankaları genel tebliğ ile kamuoyuna duyurmaktadır<sup>391</sup>.

## b. Uzlaşma

Vergi mükelleflerinin vergi idaresi tarafından alınmış kararların gözden geçirilmesinin izleme yollarından birisi de uzlaşmadır. Uzlaşma gerek vergi yönetimi gerek vergi mükellefi bakımından somut bir vergi ilişkisinden doğan uyuşmazlığın yargı organına gitmeksizin kısa sürede yönetsel aşamada ortadan kaldırılmasına yönelik barışçıl bir çözüm yoludur<sup>392</sup>. Uzlaşmada taraflar karşılıklı olarak bazı haklardan ödünler vermekte ve buna karşılık olarak da bazı haklardan yararlanmaktadırlar. Vergi idaresi tarafından tarh edilecek ve sonra da tahsil edilecek olan vergi ve cezaların bir kısmından vazgeçme söz konusu iken, vergi alacağının beklenenden daha kısa bir sürede hazineye geçmesi sağlanmaktadır. Vergi mükellefi açısından ise yargı yoluna başvurarak vergi borcunun tamamından kurtulma ya da cezalarda indirim hakkını kullanarak daha az ceza ödemek imkanı söz konusu iken uzlaşma yaparak bu haklardan vazgeçmekte ve buna karşılık olarak da vergi ve cezanın bir kısmını ödemekten kurtulma imkanına kavuşmaktadır<sup>393</sup>.

Vergi mükelleflerine tarhiyatın yapılması sırasında dinlenilme imkanının tanınmasıyla hataların tarhiyat öncesi ortaya çıkartılarak doğru işlem yapılması sağlanabilir. Mükellef tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşma talebi nezdinde inceleme yapılması durumunda incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde, inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise, davet yazısının tebliğinden itibaren on beş gün içerisinde yapması gerekmektedir<sup>394</sup>. Tarhiyat sonrası uzlaşma için ise vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içerisinde uzlaşma talebinin yapılması gerekmektedir<sup>395</sup>. Uzlaşma hakkını

<sup>391</sup> A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Neden Olmasın“, **Dünya Gazetesi**, 03.08.2000.

<sup>392</sup> GÖKBEL, a.g.t., s. 256.

<sup>393</sup> KIRBAŞ, a.g.e., s. 200.

<sup>394</sup> **Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği**, Md. 9-11, 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı RG.

<sup>395</sup> **Uzlaşma Yönetmeliği**, Md. 9, 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı RG.

düzenleyen V.U.K hükümlerine göre vergi mükellefinin uzlaşma davetine uyarak uzlaşma görüşmelerine katılması sonrası uzlaşmanın vaki olmaması durumunda hem vergi dairesi hem de mükellefin dava açma hakkı bulunmaktadır.

Uzlaşma, vergi idaresi ile mükellefler yada adlarına ceza kesilenler arasında vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların; tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta , ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması olduğundan, uzlaşma ile kamu alacağının zaman içinde değer kaybına uğramadan hazineye ödenmesinin, vergi yargı yerlerinin iş yoğunluğunun azaltılmasının yükümlülerin yargı yerlerine başvurarak zaman, emek ve gider kaybına uğramamalarının amaçlandığı kuşkusuzdur. Ayrıca Uzlaşma talebinde bulunma hakkı yükümlününündür. Yükümlünün böyle bir talebi olmadan uzlaşma komisyonunun kendiliğinden toplanması mümkün değildir<sup>396</sup>.

VUK' un ek7/3. maddesine istinaden uzlaşmanın sağlanması durumunda yükümlü, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz. Yükümlünün veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa bu durumda dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez, herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Ayrıca VUK' un ek 7/4 maddesi gereğince uzlaşmanın vaki olmaması halinde de mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya; uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir.

Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların, vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların; aynı vergilendirme dönemleri için yapılan mükerrer tarhiyatların uzlaşma mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumun da uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması halinde, 213 sayılı VUK düzeltme hükümleri çerçevesinde

---

<sup>396</sup> ŞİN, a.g.e., s.234.



düzeltilmesi şeklinde bir uygulama yapılması için Bakanlıktan onay alınmış ve uygulamaya bu şekilde yön verilmiştir. Bu uygulama kısmi vergi hatası taşıyan tarhiyatların düzeltilmesine imkan tanımamakta ancak vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini kapsamaktadır<sup>397</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın söz konusu olabilmesi için zorunlu kılınan koşulların varlığı gerekmektedir. Öncelikle, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esasların düzenlendiği yönetmeliğin kapsam başlıklı ikinci maddesinde de tarhiyat öncesi uzlaşmasının 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<sup>398</sup>.

Uzlaşma Yasası' nın 9/1. maddesi gereğince nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. 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>397</sup> Yunus ŞENGÖZ, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Sonuçları-II",**Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2003, Sayı: 125, s. 132.

<sup>398</sup> CANDAN, a.g.m. , s. 334.

İnceleme elemanının bizzat tebliğ yapması da mümkündür. Yükümlüler, inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde, 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<sup>399</sup>. Bu çerçevede ülkemizdeki uzlaşma komisyonunun faaliyet alanını değerlendirecek olursak; Tablo: 5' te de görüldüğü üzere, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına giren durumların uzlaşma ile sonuçlanma oranını tarhiyat öncesi uzlaşma yöntemlerine oranla daha yüksektir.

**Tablo 3: Uzlaşma Komisyonu Faaliyet Sonuçları**

	Uzlaşma Kapsamındaki Durumlar	Uzlaşmaya Varılan Durumlar	Oran %	Vergilerin Uzlaşılan Miktarı (YTL)	Uzlaşma Sonrası Ceza Miktarı (YTL)
<b>Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları</b>	15.745	14.465	92	65.702.926,28	10.750.422,62
<b>Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları</b>	154.627	143.301	93	109.437.792,22	24.333.606,64
<b>Toplam</b>	170.372	157.766	93	175.140.718,5	35.084.029,26

**KAYNAK:** Taxation Of Turkey, 2006-2007, [www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/Taxation.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/Taxation.pdf), Erişim: 15.05.2007.

### c. Dava

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

<sup>399</sup> ŞİN, a.g.e., s.234.

bakımından zorunludur. Vergi yasalarında zaman sınırı belirlenen sürelerin dolması-bitmesi bazı hakların kullanım imkanını ortadan kaldırmaktadır<sup>400</sup>. Bu bakımdan tebliğin yasada öngörülen şekilde yapılması zorunludur. Çünkü tebliğ kanuna uygun olmadığında idari işlem geçerlik kazanmaz<sup>401</sup>.

VUK' un 377/1. maddesi gereğince kendisine yapılan vergi incelemesi sonucu ikmalen, re'sen vergi tarh edilen yükümlünün sahip olduğu haklardan bir tanesi de "dava hakkı"dır. Kendisine/ işletmesine tarh edilen vergi, kesilen cezayı tamamen veya kısmen yanlış/yersiz bulan yükümlü söz konusu tarhiyatı dava konusu edebilir. Bu anlamda mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, vergi tarhi yapılanlar vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptirler.

### **III. YENİ BİR KURUM OLARAK MÜKELLEF HAKLARI VE MÜKELLEF HİZMETLERİ DAİRE BAŞKANLIĞI FAALİYETLERİ**

Gelişmiş ülkelerde kamu hizmetlerinin kalitesini yükseltmek için mükellef (müşteri) odaklı bir anlayışa geçilmesine paralel olarak Gelir İdaresi Başkanlığı da yeniden yapılanma sürecinde mükellef odaklı bir yapıya kavuşturulmuştur. Geçmiş dönemlerde etkin ve kaliteli hizmet sunulamayan dağınık ve koordinasyonsuz bir şekilde faaliyet gösteren mükellef hizmetleri yeni yapıda Gelir İdaresi Başkanlığının ana hizmet birimlerinden birisi olan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Mükellef odaklı yaklaşım doğrultusunda Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı bünyesinde oluşturulan; "verginin bir vatandaşlık görevi olduğunun" benimsetilmesi ve vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sürecinin kolaylaştırılması yönünde çalışmalarına devam etmektedir<sup>402</sup>.

#### **- Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Eğitim Programı**

Mükellef odaklı idareye dönüşüm sürecinin önemli basamaklarından biri olan çalışanların bilinçlendirilmesi amacıyla kalite yönetimi eğitimlerine başlanmıştır. ABD Maliye Bakanlığı, Vergi Danışmanlık Programı, Türkiye Proje Koordinatörü ile ABD Maliye Bakanlığı, Vergi Danışmanlık Programı, Mükellef Hizmetleri

<sup>400</sup> ŞİN, a.g.e. , s. 260- 267.

<sup>401</sup> Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003.

<sup>402</sup> *Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Faaliyetleri*, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef\\_hizmetleri.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef_hizmetleri.pdf), Erişim: 15.01.2007.

tarafından gerçekleştirilen eğitim programında eğitici niteliklerine haiz bazı Gelir İdaresi Personeli Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri konusunda eğitim verilmiştir. Verilen bu temel eğitimi takiben, Türkiye genelinde özellikle vergi mükellefleriyle temas halinde olan Gelir İdaresi Başkanlığı personeline yönelik Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri konusunda eğitimlerin devam edeceği bildirilmiştir<sup>403</sup>.

- Rehber ve Broşürlerin Hazırlanması

Mükelleflerin bilgiye en kısa yoldan ulaşmasını sağlamak amacıyla yazılı ve görsel yayınlar hazırlanması çalışmaları yapılmıştır. Bu çalışmalardan Vergi Dairesi Başkanlıkları Broşürü 2005 yılında yayınlanmış olup, sonraki yıllarda da yayınlanmak üzere Menkul Sermaye İradı Elde Edenlerin Gelir Vergisi Beyannamesi Düzenleme Rehberi, Kira Geliri Beyanname Düzenleme Rehberi, Ticari Kazançların Vergilendirilmesi Rehberi, Avukatlar İçin Beyanname Düzenleme Rehberi ve Kurumlar Vergisi Rehberinin çalışmaları yapılmıştır<sup>404</sup>.

- İnternet Sayfasının Yenilenmesi

Gelir İdaresi olarak hizmet anlayışımızda mükellef memnuniyetini esas aldığımızdan, vergi ödevi gerçekleştirilirken minimum düzeyde zaman harcanmasını hedefleyen ve bilgiye süratle ulaşılmasını sağlayan teknolojik altyapının oluşturulması yönünde çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Teknolojik gelişmeler doğrultusunda, mükelleflere vergi mevzuatı ve uygulamalarına ilişkin doğru bilgiyi en süratli şekilde sunmak amacıyla oluşturulan internet sayfamız hem yenilik hem de hız anlamında geliştirilmiştir. Bilgi toplumu olma ve kamuya karşı saydamlığın bir göstergesi olarak geliştirmeye devam etmek amacıyla internet sitesinde vergi sistemimiz ile ilgili tüm gelişmeler takip edilebilmektedir.

- E-posta Bilgilendirme Hizmeti

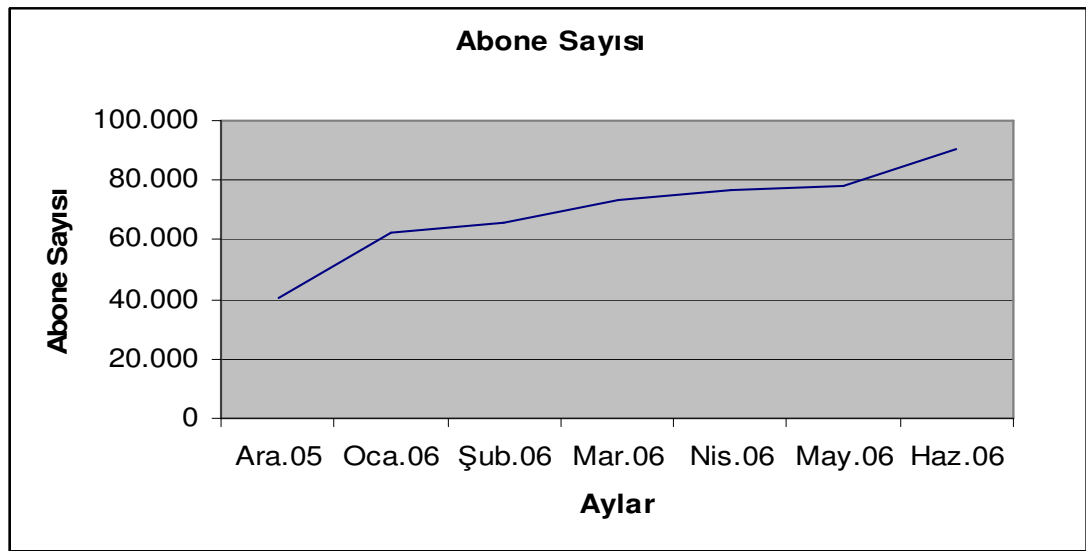
Gelir İdaresi Başkanlığımızın mükellef odaklı hizmetlerinin bir parçası olarak sunulan ücretsiz elektronik posta hizmeti Web Tabanlı Bilgilendirme Sistemi

<sup>403</sup> *Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Faaliyetleri*,  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef\\_hizmetleri.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef_hizmetleri.pdf),  
Erişim: 15.01.2007.

<sup>404</sup> *Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Faaliyetleri*,  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef\\_hizmetleri.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef_hizmetleri.pdf),  
Erişim: 15.01.2007.

uygulamaya geçmiştir. Web Tabanlı Bilgilendirme Sistemi ile vergi uygulamalarına yönelik her türlü güncel bilgi ve internet sitemizdeki her yenilik abonelerimize ücretsiz ve eşzamanlı olarak gönderilmektedir. Vergi kanunları, Bakanlar Kurulu Kararları, Yönetmelikler, Genel Tebliğler, Genelgeler, Sirkülerler, Gelir İdaresi'nden haberler vb.nin yanı sıra vergi istatistikleri, hedef ve faaliyet sonuçları da üyelere ücretsiz olarak gönderilmektedir. Sistemin uygulamaya girdiği 5 Aralık 2005 tarihinden günümüze büyük oranda artış izlendiği tablodan anlaşılmaktadır<sup>405</sup>.

### Şekil 1 : e-mail Bilgilendirme Sistemi Abone Dağılımı



**KAYNAK:** <https://www.oecd.org/dataoecd/5/17/37569409.ppt>, Erişim: 03.02.2007.

#### - Mükellef Hakları Bildirgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı, mükellef haklarını gözeterek hızlı, tam, doğru ve tutarlı bilgi ve yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle, saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmayı ilke edinmiştir. Gerek vergi idaresi çalışanlarının gerekse mükelleflerin katılımını sağlayan ve mükellef memnuniyetini temel hedef olarak benimseyen hizmet anlayışımız gereği mükelleflerin yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak ve mükellef odaklı çözümler üretmek üzere çalışmalar

<sup>405</sup> *Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Faaliyetleri*, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef\\_hizmetleri.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef_hizmetleri.pdf), Erişim: 15.01.2007.

devam etmektedir<sup>406</sup>. Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda her türlü iletişim aracını kullanmak suretiyle bilgilendirmeyi kendine ilke edinmiş ve çalışmalarında mükelleflerin eğitilmesi, vergi kanunlarına gönüllü uyumlarının geliştirilmesi ve mükelleflerin sorumluluk ve hakları konusunda bilinçlendirilmesi konularına önem vermektedir. Bu çalışmalar kapsamında, Gelir İdaresi ile mükellef arasında etkin bir işbirliği sağlanması gerçeğinden hareketle, mükellef hakları ile Gelir İdaresinin sorumluluklarının açıkça belirlenmesi amacıyla yayımlanmak üzere Mükellef Hakları Bildirgesi'nin hazırlanması çalışmalarına başlanmıştır<sup>407</sup>.

Mükellef Hakları ve İletişim Müdürlüğü, bu kapsamda ilgili hususlarda faaliyet göstererek yükümlülüklerini yerine getirmeye çalışmaktadır. Bu bağlamda Mükellef Hakları ve İletişim Müdürlüğü' nün görevlerini şöyle sıralayabiliriz:

- Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmaya yönelik tedbirleri almak ve uygulamak, vergi bilincim artırılması için gerekli çalışmaları yapmak,
- Mükellef haklarının korunması, şikâyetlerinin değerlendirilmesi ve mükellef ile ilişkilerin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak ve uygulamak,
- Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda her türlü iletişim aracını kullanmak suretiyle bilgilendirmek,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmalar yapmak,
- Vergi dairesi başkanlığı yetki alanı içindeki en iyi uygulama örneklerini tespit edip, bunların tüm vergi dairesi başkanlığı yetki alanında uygulanabilmesi için vergi dairesi başkanının onayına sunmak,
- Oda, birlik ve sivil toplum kuruluşlarıyla ilişkileri yürütmek, mevzuatta yapılan düzenlemelere ilişkin bilgilendirme faaliyetlerini yerine getirmek,

---

<sup>406</sup> *Mükellef Hakları Bildirgesinin Amacı*, <http://vdb.gib.gov.tr/edirnevdb/pdf/m%C3%Bckellefbildirgesi.pdf>, Erişim: 20.05.2007.

<sup>407</sup> *Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Faaliyetleri*, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef\\_hizmetleri.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef_hizmetleri.pdf), Erişim: 15.01.2007.

- Vergi dairesi başkanı ve/veya grup müdürü tarafından verilecek diğer görevleri yapmak<sup>408</sup>,

- Görev alanına giren konulara ilişkin ihtilaflarla ilgili iş ve işlemleri yürütmek.

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ve başkanlığın tahsil etmekle yükümlü olduğu vergi dışı gelirlere ilişkin kanunlar ile ilgili olarak özeldelerin hazırlanması ve bu kanunlarla ilgili iş ve işlemleri yürütmek.

- Vergi dairesi başkanı ve/veya grup müdürü tarafından verilecek diğer görevleri yapmak. Ayrıca, takdir, uzlaşma ve satış işlemleri ile vergilendirme ve tahsilat işlemlerine ilişkin olarak ilgili mevzuatla vergi dairesi başkanlığı yetkisine verilen ve Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliğinin 15. maddesinde belirtilen görevlerden, diğer müdürlüklere verilmemiş ve başkanlıkça yürütülecek olan görevler bu müdürlükçe yürütülür<sup>409</sup>.

Vergi dairelerinin etkin ve verimli çalışmasında mükelleflerin bilgilendirilmesi büyük önem taşımaktadır. Vergi konusunda bir bilinç sağlanması isteniyorsa buna hem personel hem de mükellef açısından yaklaşılması gerekir. Mükellefin haklarını, yetkilerini ve de ödevlerini iyi bilmesi işlemlerin kısa sürede tamamlanmasını sağlayacaktır. TKY'nin temel felsefesi olan vatandaş odaklılığı vergi idaresine uyguladığımızda mükellef odaklılık haline gelmektedir. Mükellefin vergisini en kısa sürede ve en modern şekilde alması gereken memurun gözünde vatandaş, maaşını ödeyen kişi olarak algılanmalıdır.

Vergi dairesi ise vatandaşın devletten beklediği hizmetlerin sağlanmasında gerekli kaynak olan vergiyi toplayan bir birim olacaktır. Yapılması gereken vatandaş

---

<sup>408</sup> *Mükellef Hakları İletişim Bürosu*, [http://www.ant-vdb.gov.tr/birimlerimiz/muk\\_haklari.html](http://www.ant-vdb.gov.tr/birimlerimiz/muk_haklari.html), Erişim: 18.08.2007.

<sup>409</sup> Ünver ERGEL, *Mükellef Hizmetleri Usul Müdürlüğü*, <http://www.kvdb.gov.tr/birim/mukellefhizmetleri.htm-8k>, Erişim: 22.01.2007.

ile devleti kaynaştıracak sevgi ve saygı temeline dayalı uygulamalara ağırlık verilmesidir<sup>410</sup>.

Bu çerçevede toplam kalite yönetimi uygulamaları kapsamında usul hükümlerine ilişkin öneriler şöyle sıralanmaktadır:

- Mükellef kayıtlarına on-line idareden bağlanılabilmesine imkan sağlayacak hükümler getirilmeli ayrıca mükelleflere telefonla tahakkuk ve tahsilat ve borç öğrenebilme imkanı verilmelidir.

- Mükelleflerin idare ile mümkün olduğunca az karşı karşıya getirilmesinin, mükellef psikolojisini olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir. Mükelleflerin mağduriyetinin giderilmesi açısından; kamu kurum ve kuruluşlarından alacaklı olanların alacakları, vergi borçlarına mahsup edilebilmelidir. İlgililer Devlet'ten olan alacaklarını zamanında alamadığından vergi borçları yüksek gecikme zammı nedeniyle çığ gibi büyümekte ve mükellefleri ödememe yönüne itmektedir.

Mükellefi bilgilendirmenin bir yolu da idare tarafından yayınlanacak periyodik broşür, el kitabı vb. yayınlarla olacaktır. Mükelleflerin sorumluluklarını ve haklarını yeterince bilmedikleri bir gerçektir. Bu kapsamda örneğin işe yeni başlayan bir mükellefe küçük bir kitapçık verilerek mükellefin görevlerinin neler olduğu, dikkat etmesi gereken hususların neler olduğu kısaca aktarılabilir. Aynı şekilde işi bırakan bir mükellefin bu tarihten itibaren dikkat etmesi gereken konuları içeren broşürler de verilebilir. Konu itibariyle bu tür dokümanların sayısını arttırmak mümkündür. Burada amaç mükellefi bilgilendirmek, vergi kayıp ve kaçacağını aza indirmek, lüzumsuz iş yükünden hem mükellefi hem de idareyi kurtarmak olmalıdır.

Mükelleflerin ödedikleri vergilerin nereye gittiğini bilmelerinin de vergi ödeme bilincinin artmasına katkısı olacağı açıktır. Bugün için verginin toplanmasından ziyade harcanması daha büyük önem kazanmıştır. Vatandaşın, toplanan vergilerin çarçur edildiği, suistimallerin ve yolsuzlukların arttığı konusundaki mevcut düşüncesini ortadan kaldırmak, sadece Maliye Bakanlığı'nın

---

<sup>410</sup> *Toplam Kalite Yönetimi Uygulamaları Kapsamında Usul Hükümlerine İlişkin Öneriler*  
[http://www.maliye.gov.tr/kalite/kitap/bolum2\\_d4.pdf](http://www.maliye.gov.tr/kalite/kitap/bolum2_d4.pdf), Erişim: 06.06.2007.



değil tüm kamu yönetiminin ve siyasetçinin görevi olmalıdır<sup>411</sup>. Bu çerçevede 2007 yılı itibariyle aktif vergi mükelleflerinin payında Tablo 4 itibariyle artışlar izlenmiştir.

**Tablo 4: 2007 Yılı Aktif Vergi Mükellefleri Oranları**

Vergi Türleri	2004 Yılı Aktif Vergi Mükelleflerinin Sayısı	2005 Yılı Aktif Vergi Mükelleflerinin Sayısı	2006 Yılı Aktif Vergi Mükelleflerinin Sayısı	2007 Yılı Aktif Vergi Mükelleflerinin Sayısı
Gelir Vergisi	1.666.687	1.691.499	1.712.719	1.723.160
Gelir Stopaj Vergisi	2.008.087	2.127.603	2.212.690	2.246.608
K.D.V	2.081.163	2.165.516	2.220.477	2.244.434
G.M.S.İ	522.186	576.199	625.982	709.077
Kurumlar Vergisi	632.093	593.166	608.981	620.834
Diğer Vergiler	2.308.097	2.266.775	-	-

**KAYNAK:** Taxation Of Turkey, 2006-2007, [www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/Taxation.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/Taxation.pdf), Erişim: 15.05.2007.

#### **IV. TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER**

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

Çağdaş ülkelerde vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmalarına paralel olarak vergileme sürecine mükellef bakış açısıyla yaklaşılmasının sonucunda

<sup>411</sup> *Toplam Kalite Yönetimi Uygulamaları Kapsamında Usul Hükümlerine İlişkin Öneriler* [http://www.maliye.gov.tr/kalite/kitap/bolum2\\_d4.pdf](http://www.maliye.gov.tr/kalite/kitap/bolum2_d4.pdf), Erişim: 06.06.2007.

mükellef haklarının basit ve anlaşılabilir şekilde düzenlenmesi ve bunların mükelleflerin en kolay öğrenmesini sağlayacak şekilde yayınlanmasına büyük önem verilirken, ülkemizde mükellef haklarının topluca ve sistematik bir şekilde düzenlenmesi ve açıklanmasına yönelik herhangi bir çalışma yapılmamaktadır. Oysa, mükellef odaklı bir yaklaşımla, mükelleflerin haklarını ön plana çıkararak ve vergi ile ilgili yükümlülüklerini hatırlatarak vergi bilincini ve mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak mümkün olacaktır. Çağdaş ülkelerin izlemiş olduğu strateji budur.

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

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

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

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

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

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

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

- Mükellef haklarının korunmasını topluma yaymak ve sivil toplum kuruluşlarını da konuyla ilgilenmelerini sağlamak amacıyla ülkemizde de Mükellef Birlikleri kurulmalı ve bunların Dünya Mükellefler Birliğine de üye olması sağlanarak uluslararası platformda mükellef haklarının korunmasına yönelik çalışmalara destek verilmelidir<sup>412</sup>.

Mükellef hakları kavramını; hukuk devleti ve demokrasi kadar piyasa ekonomisinin de ihtiyaç duyduğu bir uygulama olarak şöyle değerlendirmektedir:

- Kanun önünde eşitlik usul hukuku açısından kesinlikle uygulanmalıdır. Öncelikle her yurttaşın vergi mükellefi olması sağlanmalıdır. Bunun kendiliğinden gerçekleşebilmesi için pasaport alma, nüfus kağıdı çıkartma, tapu kaydı, ihalelere katılma, çek defteri kullanma, kontrat akdi vs. gibi hususlar vergi hesap numarasına bağlanabilir.

- Ancak bunun yapılabilmesi için; tarife ve matrah ile ilgili değişiklikler yanında; asgari geçim indirimi kurumunun kabulü ve uygulanması gerekir. Asgari geçim indirimi, asgari ücretin yarısına endekslenebilir. Vergi sisteminin yaşam

---

<sup>412</sup> Türkiye’ de Piyasa Ekonomisine Geçiş ve Ekonomik Kriz, *Türk Vergi Sistemi’nin Piyasa Ekonomisi İle Uyumlaştırılması*, <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=88>, Erişim: 19.06.2006.

hakkını tehdit etmesi, hukuk devletinin ikinci dayanağı olan zulme karşı direnme hakkını gündeme getirir. Ancak asgari ücretin tümüyle vergi dışı bırakılması, bedavacılığı teşvik edeceğinden, sakıncalıdır.

- Gerçek usul ve beyanname mükellefiyeti herkes için geçerli olmalıdır. Basit usul veya stopaj uygulamadan kaldırılmalıdır.

- Gelir idaresinin demokratik denetimini sağlamak üzere, ekonomik ve sosyal konseyi oluşturan sivil toplum örgütlerinin temsilcilerinden müteşekkil bir izleme komitesi kurularak, şikayetler de dahil, idarenin vergi uygulamaları, meslek odalarının ve üyelerinin tatbikatı gözlenmelidir. Mükellefler idarenin ve meslek odasının insafına terk edilmemelidir.

- Vergi, bireyin mülkiyetine kamu yararı gerekçesi ile el koyma işlemi olup; bir hukuk devletinin en nazik uygulamalarından birisidir. Hukuk devleti, özel mülkiyete dayanır. Eğer vergi sistemi mülkiyet hakkını ve sözleşmeleri zedelerse, hukuk devleti zarar görür. Bu nedenle geriye dönük ve mülkiyet haklarını ihlal eden vergilerin konulması, ekonomik özgürlükler ile ve hukuk devleti ile bağdaşmamaktadır. Devlet vergi hukukunu kullanarak, mülkiyet hakkını ve sözleşmeleri ihlal etmemelidir.

- Vergi cezalarının hürriyeti bağlayıcı cezalarla takviyesi; kayıt dışı ekonominin ülkemizdeki hacmi göz önünde tutulduğunda, bunun uygulanabilirliği kuşkulu olmakla birlikte; ekonomik suçların cezalarının da ekonomik olması kuralı dışına çıkılıyor demektir. Hürriyeti bağlayıcı ve işyeri kapatma cezaları üretimi ve mübadeleyi de durdurduğundan, suçlu yanında toplumu yani üçüncü kişileri de cezalandırılıyor demektir. Ayrıca işyeri kapatma gibi mübadeleyi engelleyen vergi cezaları; ekonomiye yani üçüncü kişilere zarar verdiği için cezaların şahsiliği ilkesi ile çelişir. Vergi gecikme zamları oranlarının yüksekliği de, bunlara gecikmenin telafisinden ziyade, ayrı bir ceza niteliği kazandırmaktadır<sup>413</sup>.

---

<sup>413</sup> Türkiye' de Piyasa Ekonomisine Geçiş ve Ekonomik Kriz, *Türk Vergi Sistemi' nin Piyasa Ekonomisi İle Uyumlaştırılması*, <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=88>, Erişim: 19.06.2006.

## SONUÇ

Mükellef hakları, devlet ile mükellef arasındaki vergilendirme ilişkisinden doğan bir kavram olarak gün geçtikçe önem kazanmakta ve özellikle mükelleflerin korunması adına büyük gelişim göstermektedir. Mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması, vergi sistemlerinin karmaşık hale gelmesi, teknolojik ve uluslar arası alanda meydana gelen gelişmeler, mükellef odaklı yaklaşımın doğmasına neden olmuştur. Mükelleflere sağlanan koruma, dayanak olarak kabul edilen kaynaklara bağlı olarak değişim göstermektedir. Bu anlamda anayasalar, uluslar üstü kaynaklar gibi birincil kaynaklarla temellendirilen hakların; kanunlar, mükellef hakları bildireleri ve idareden doğan kaynaklara oranla mükelleflere birinci derecede koruma sağlanmasında daha etkin olduğu görülmektedir.

Mükellef hakları yaklaşımında önemli bir yere sahip olan mükellef hakları bildireleri, mükelleflere daha çok belirlilik sağlamakta ancak koruma sağlanması konusunda yetersiz kalmaktadır. Mükellef hakları bildiresine sahip olmadığı halde mükelleflere gerekli korumanın sağlanabildiği ülkeler bulunduğu gibi mükellef hakları bildirge ve şartları; mükelleflere tanınan hakların belirlenmesi ve karmaşık hale gelen mevzuatın dışında tutulması hususunda önem taşımaktadır. Mükellef hakları; adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma ve başvuru hakkı, vergilemede belirlilik ve mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma ve özel hayatın gizliliği hakkı olmak üzere genel haklar; vergi tahsilatı, vergi ihtilaflarının çözümü ve vergi denetimi sırasındaki haklar olmak üzere de özel haklar şeklinde uygulanmaktadır. Her ülke kendi gelir idaresinin modernizasyon çalışmaları çerçevesinde mükellef odaklı bakış açısı gereğince söz konusu hakları düzenleyerek bildireler aracılığıyla yayımlamakta ve mükellefleri hak ve yükümlülüklerinden haberdar etmeyi amaçlamaktadır.

Mükellef hakları kavramı ve gelişim süreci Avrupa Birliği'ne üye ülkeler çerçevesinde değerlendirildiğinde, Birliğin kurucu ve gelişmiş ülkelerinden olan Fransa ve İngiltere, gelişmekte olan ve Birliğe katılma süreci itibariyle ikinci sırada değerlendirebileceğimiz İrlanda ve Hollanda ile gelişmekte olan ve Birliğin yeni üyeleri arasında bulunan Bulgaristan ve Slovenya dikkat çekmektedir. Küresel süreçlerde mükellef hakları olarak kabul edilen mülkiyetin korunmasını talep hakkı,

adil yargılanma hakkı, suç ve cezalara ilişkin haklar, özel yaşam hakkı ve ayrımcılığa uğramama hakkı da Avrupa Birliği üye ülkelerinin kendi bünyelerinde mükelleflere tanınacak hakların belirlenmesi hususunda önem taşımaktadır.

Avrupa Birliği'nin mükelleflere sağladığı hakların bu çerçevede Avrupa Birliği Hukuku, Avrupa Birliği Adalet Divanı kararları, mükelleflerin ayrımcılığa tabi olmamaları ve sahip oldukları temel özgürlükler ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin mükelleflere sağladığı haklar olarak şeklinde üye ülkelerdeki mükelleflere haklar tanınmasına yönelik güvence sağladığı görülmektedir. Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi; mükellef açısından, uluslar arası boyutta kişisel başvuru ve devlet başvurusu gibi haklar sağlaması itibariyle mükellef haklarına koruma sağlaması açısından önem taşımaktadır. Sözleşme'de yer alan mülkiyet hakkı, doğru yargılanma hakkı, suç ve cezalara ilişkin haklar, ayrımcılığa tabi olmama hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkı sözleşmenin iç hukuktaki yerini belirleyici nitelik taşıırken aynı zamanda mükelleflerin sahip oldukları hakların sağlam temellere dayanmasına imkan vermektedir.

Vergi idareleri klasik vergi türüne göre organizasyon yapılarını terk ederek fonksiyonel ve mükellef odaklı organizasyon yapılarına yönelmişlerdir. Kurumların iç işlemlerini yerine getirmelerindeki etkinlik ve topladıkları gelir miktarı başarı ölçüsü olarak kabul edilirken, yeni yapılanmada vergi idarelerinin başarısı mükelleflerin genel uyumu ve memnuniyeti, çalışanların memnuniyeti, kurumların sürekli iyileştirme ve verimlilik potansiyelleri ile ölçülmektedir. Vergi idarelerinin yeni misyonu vergi gelirlerinin mükelleflere yönelik yüksek kalitede hizmette bulunulması ile temin edilebileceği anlayışını beraberinde getirmiştir. Ayrıca rüşvet gibi mali uyumdan uzak yasal boşlukların giderilmesi de hizmet kalitesini artırıcı bir ölçü olarak kabul edilmektedir. Mükellef hakları genellikle mükelleflerin kanunlar önündeki sorumluluklarına bağlı bulunduğundan, kimi zaman söz konusu haklar ile ilgili özel kanunlar yürürlüğe girmektedir. Ancak bu anlamda da gerçekleştirilen koruyucu düzenlemeler aracılığıyla ilgili detaylar mükelleflere bildirilerek gelir idareleri ile aralarındaki iletişim sağlanmaya çalışılmaktadır.

Dünyada gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasında mükellef haklarına yaklaşım ve vergi idaresinin modernizasyonuna yönelik çağdaş ülke uygulamaları

çerçevesinde ABD’de gelir idaresi IRS’nin yeniden yapılandırılması, toplam kalite uygulaması ve modernizasyon çalışmaları, mükellef hakları beyannamesinin yayınlanması ve mükellefin avukatı idaresinin geliştirilmesi çalışmaları sürdürülürken Avustralya’da vergi idaresinin misyonu ve hizmet standartlarının açıklanması, mükelleflerin yasal hak ve taleplerinin belirlenmesi konusunda önemli gelişmeler izlenmiştir. Yeni Zelanda gelir idaresinin geliştirilmesine yönelik olarak da stratejik işletme planları ile uygulanacak vergi politikaları ve çalışma programının açıklanması yönünde modernizasyon çalışmaları sürdürülmektedir.

ABD Gelir İdaresi IRS’de en az maliyetle en fazla geliri toplamak yaklaşımından verimli ve nitelikli çalışma yaklaşımına geçilirken gelir idaresinin uygulamaları mükelleflerin eğitime ve onlara hizmet sunulmasına önem verilecek şekilde değiştirildiği görülmektedir. Beyannamelerin elektronik ortamda doldurulması ve gönderilmesinin sağlanmasıyla da etkinliğin arttığı, IRS’nin işlem sürecinde kalite ve verimliliğin güçlendirilmesi; mükellef yüklerinin azaltılması ve mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumlarının geliştirilmesi şeklindeki temel hedefler çerçevesinde gelişim gösterdiği izlenmektedir. IRS ile mükellefler arasında devreye giren Mükellefin Avukatı İdaresi, delilleri ve mükelleflerin durumunu değerlendirerek zor durumdaki mükelleflere yardımcı olunması bakımından önem taşımaktadır.

Avrupa Birliği üye ülkelerini incelediğimizde, kurucu ve gelişmiş üye ülkeler arasında bulunan Fransa’da gerçek kişilerin vergilendirme işlemlerini kolaylaştırmak için vergi dairelerinde "mükellef temsilcisi" birimi ve "mükellefin tek vergi hesabı" sisteminin kurulması, şirketlerin vergilendirme işlemlerini kolaylaştırmak için "büyük işletmeler yönetim birimi"nin oluşturulması, uyuşmazlıkların hızla çözümlenebilmesi için "danışma ve itiraz merkezi" nin kurulması, mükelleflere yardım sağlamak amacıyla "eğitim ve araştırma merkezi"nin açılması, kamu idarelerinin daha şeffaf ve etkin çalışması için "kamu hizmetleri evi"nin kurulması uygulamalarına yer verilerek mükellef haklarının sağlanması ve korunmasına çalışıldığı görülmektedir.

İngiltere’de ise yazılı bir anayasal belgesinin olmayışı, mükellef hakları açısından idarenin ve dolayısıyla da vergi idaresinin aşırı güç kullanımına karşı

sınırlamaların belirlenmemesi sonucunu doğurduğundan geleneksel olarak mükellefler ve vergi idaresi çalışanları birbirlerine karşılıklı olarak kuşku ile yanaşmaktadırlar. Bu anlamda vergi mükellefleri de özel hayatlarının gizliliği konusunda anayasal garantiye sahip olmadıklarının farkında olduklarından vergi idaresinin bilgi ve kanıt toplamak için gerekli olan arama yapma yetkisi oldukça fazla sınırlandırılmıştır. Ayrıca ombudsman müessesesinin burada da işlerlik kazanması mükelleflerin sahip oldukları hakların korunması açısından büyük önem taşımaktadır.

Avrupa Birliği üye ülkeleri arasında yer alan Hollanda'da da vergisel işlemlerin mükellef hakları ile bir bütün olarak kabul edilip yürütülmesi vergilendirme anlayışının temelini oluşturmakta; vergi mükellefiyetini, mükellef haklarının korunmasına önem vererek değerlendirmek, yasal çerçevenin belirlenmesi açısından da vergi mükellefleri ve vergi otoriteleri için önem taşımaktadır.

Aynı şekilde, faaliyetlerinde mükellef odaklı bir yaklaşımı benimseyen İrlanda Gelir İdaresi de adil ve etkin bir şekilde vergi ve harçları tahsil edip, ithalat ve ihracat kontrollerini uygulayarak topluma hizmet etmek şeklinde ifade ettiği misyonu gerçekleştirebilmek adına, mükelleflerin denetim sırasında sahip olduğu hakları, Haklar Bildirgesi ile belirleyerek yayımlamıştır. Bildirgede yer alan söz konusu haklar nezaket ve anlayış, dürüstlük varsayımı, bilgi edinme, tarafsızlık ve dürüstlük, mahremiyet ve güvenilirlik, gözden geçirme prosedürleri, uyum maliyetleri, tutarlı uygulama olarak belirlenmekte ve bu çerçevede mükelleflere tanınan hakların da sınırları belirlenmiş olmaktadır.

Avrupa Birliği'nin yeni bir üyesi olarak Bulgaristan vergi mükelleflerinin ise sahip oldukları hakları kullanabilmeleri için, mevcut yükümlülöklere riayet ederek gerekli bilgi ve belgeleri vergi daireleri ile işbirliği içerisinde, dürüstçe, zamanında ibraz etmeleri ve vergilerin ödendiğine dair hesap bilgilerinin de muhafaza etmeleri gerekmektedir. Söz konusu işlemler vergi idaresi ve vergi mükellefi arasındaki ilişkinin değişimi, mükellef hak ve yükümlölükleri açısından önemli taşımaktadır. Bu anlamda mükellef haklarını koruma yönündeki mevcut uygulamaların yönetsel kapasiteyi önemli ölçüde muhafaza ettiği ve sonuç odaklı çalışma düzeninin sağlanması aşamalarında da büyük gelişme sağladığı gözlenmektedir.



Slovenya Gelir İdaresi ise, vergisel bilgi alma sürecini hızlandırarak kağıt üzerinden yürütülen işlemlerin uygulanmasına son vermek; sicil işlemleri ve vergisel yükümlülükler ile ilgili gerekli miktarların hesaplanması gibi işlemlerin yürütülmesini hafifletmek amacıyla web sayfası üzerinden gerçekleştirilen uygulamalara daha fazla ağırlık vermektedir. Vergi mükelleflerinin Vergi İdaresinin etik yasalarına riayet etmesi de mükellef haklarının ileriye yönelik model oluşturması açısından önem taşımaktadır.

Türk Vergi Hukuku'nda da mükellef hakları genel ve özel mükellef hakları şeklinde uygulanmaktadır. Genel mükellef hakları, vergilendirmeye ilişkin kuralların yayımlanması, hukuksal sonuç doğuran işlemlerden mükelleflerin bilgilendirilmesi ve mükelleflerin özeldeler yoluyla bilgilendirilmesi başlıklarını içeren bilgi alma hakkı ile adil, eşit, saygılı hizmet alma, başvuru, vergilemede belirlilik, dilekçe, temsilci kullanma hakları ve mükelleflere ilişkin bilgilerin ve özel hayatın gizliliği haklarından oluşmaktadır. Özel mükellef hakları ise tarh ve tahsil, vergi ihtilaflarının çözümü ve vergi denetimi sırasındaki ödeme, dava, uzlaşma hakları ile vergi idaresi kararlarının gözden geçirilmesini isteme ve vergi hatalarının düzeltilmesini isteme hakları şeklinde ifade edilmektedir.

Bu anlamda Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı ve faaliyetleri Türkiye'de yeni bir kurum olan mükellef haklarının gelişimine katkı sağlamaktadır. Ülkemizde mükelleflere tanınan hakların ve mükellef odaklı uygulama çalışmalarının kapsamı bu çerçevede geniş tutulmaktadır. Mükelleflere tanınan haklar genel itibarıyla kanunlarla düzenlenmiş olmasına rağmen adil yargılanma ve belirlilik hakkı gibi bir takım temel hakların güvence altına alınmamış olması ve mükellef odaklı yaklaşımın yeni bir kavram olarak gelişim göstermesi, mükellef haklarının korunmasında istenilen etkinliğin sağlanmasını güçleştirmektedir.

Türkiye'de mükellef hak ve yükümlülüklerinin karmaşık yapıda sunulması mükelleflerin sahip oldukları haklar ve yükümlülükler konusunda tam bilgi sahibi olmalarını zorlaştırmaktadır. Söz konusu hakların basit olarak yayımlanması çağdaş ülke modellerinde de olduğu gibi mükellefe olan bakış açısını değiştirmekle birlikte vergi idaresinin yeniden yapılandırılması aşamasında da etkinliğin artmasını sağlamaktadır.

Türkiye’de mükellef hakları açısından vergi sistemimizin, verginin tarh ve tahsilini güvence altına almaya yönelik düzenlendiği görülmektedir. Gelir idaresinin temel kaynağı olarak Vergi Usul Kanunumuz mükelleflere tanınan haklardan çok sahip olduğu yetkileri ve mükelleflerin yükümlülüklerini düzenler nitelik taşımaktadır. Bu anlamda mükelleflerin haklarının neler olduğu konusundaki belirsizliğin giderilebilmesi için, vergi idaresinin temel kuralları olmasının yanı sıra mükellefler tarafından ileri sürülebilecek hakların da yer alacağı ayrı bir İdari Usul Kanunu’nun düzenlenmesi uygun olacaktır. Ayrıca mevcut koşullar dikkate alınarak mükellefin avukatı idaresi veya ombudsman müessesesinin ülkemizde tam olarak uygulanmaya başlaması, mükellef haklarının korunmasında etkinliğin artmasını sağlayacaktır.

Avrupa Birliği’nin üye ülkelere mükellef hakları açısından sağladığı imkanlar, gelir idaresinin yeniden yapılandırılması sürecinde gelişim gösteren çağdaş ülke uygulamaları da dikkate alınarak ülkemizde de model alınmakta; mükellef hakları kavram ve kurum olarak önem kazanmaktadır. Gelişim sürecinde eksikliği hissedilen müesseselerin faaliyete geçmesi, uygulama tasarılarının mevcut koşullara uyarlanması ve mükelleflerin sahip oldukları hakların bilincine varabilmeleri için bildirge ve düzenlemelerin basitleştirilerek anlaşılabilirliğinin sağlanması mükellef haklarının gelişimini sağlayacak uygulamalar olarak önem taşımaktadır.

## KAYNAKÇA

- AKAD Mehmet, **Genel Kamu Hukuku**, Genişletilmiş İkinci Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997.
- AKALIN Güneri, **Türkiye’ de Piyasa Ekonomisine Geçiş ve Ekonomik Kriz - Türk Vergi Sisteminin Piyasa Ekonomisi ile Uyumlaştırılması**, TİSK Yayınları, 2001.
- AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onuncu Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.
- AKI Erol, **Hukukun Temel Kavramları**, Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, Barış Yayınları, İzmir, 1999.
- AKILLIOĞLU Tekin, **İnsan Hakları 1 Kavramlar, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri**, A.Ü.S.B.F. İnsan Hakları Merkezi Yayınları No: 17, Ankara, 1995.
- AKSOY Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, 1982.
- AKTAN Coşkun Can, GENCEL Ufuk, “ Türkiye’ de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali “ , **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 5, Sayı 1, 2003.
- ARMAĞAN Servet, **Dilekçe Hakkı ve 1961 Anayasası**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 1764/387, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972.
- ARSAVA Ayşe Füsün, Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun Ulusal Alanda Uygulanmasından Doğan Sorunlar, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 545, Ankara, 1985.
- ARSLAN Mehmet, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.
- ATEŞ Kamil, ”Amerika Birleşik Devletlerinde Mükellef Haklarını Savunma Birimi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 278, Ekim 2004.
- BİLGE Necip, **Hukuk Başlangıcı**, Dördüncü Baskı, Gaye Matbaacılık, Ankara, 1983.
- BOZKURT Enver, ÖZCAN Mehmet, KÖKTAŞ Arif; **Avrupa Birliği Hukuku**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2001.

- CANDAN Turgut, "Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2001.
- ÇAĞAN Nami, **Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 1982.
- ÇAĞAN Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.
- ÇAVUŞOĞLU Naz, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Avrupa Topluluk Hukukunda Temel Hak ve Hürriyetler Üzerine**, AÜSBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları Özel Dizi No: 1, Ankara, 1994.
- ÇELİK Binnur, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.
- ÇINAR Ali Rıza, **Konut Dokunulmazlığının İhlal Suçları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.
- ÇOLAK Nusret İlker, **Avrupa Birliği Uyum Sürecinde İdari Reformlar İngiltere ve Türkiye**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.
- DEVRİM Fevzi, **Kamu Maliyesine Giriş**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Dördüncü Baskı, İzmir, 2002.
- DOĞRUSÖZ A. Bumin, "Neden Olmasın ", **Dünya Gazetesi**, 03.08.2000.
- DONNELLY Jack, **Teoride ve Uygulamada Evrensel İnsan Hakları**, (Çev: Mustafa ERDOĞAN, Levent KORKUT), Yetkin Yayınevi, Ankara, 1989.
- DÖNER Ayhan, **İnsan Haklarının Uluslararası Alanda Korunması ve Avrupa Sistemi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003.
- ERGÜL Ergin, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Uygulaması**, Yargı Yayınevi, İlaveli ve Güncel ikinci baskı, Ankara, 2004.
- EYÜPGİLLER Saygın (2001); "Vergi İdaresinin Yapılandırılması: Global Eğilimler ve Türkiye İçin Öneriler", **Vergi Dünyası**, Yıl 20, 2001.
- GEMALMAZ Mehmet Semih, **Uluslararası İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş Üçüncü Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2001.

- GERÇEK Adnan , “Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki durumun incelenmesi“ , **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2006, Sayı: 209.
- GÖÇER Mahmut, **Uluslar arası Hukuk ve İnsan Haklarının Uluslar arası Korunması**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002.
- GÖKBEL Doğan , “Mükellef Hakları“ , (Yayınlanmış Doktora Tezi), Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2000.
- GÖRGÜN Şanal, **Hukukun Temel Kavramları**, Genişletilmiş Beşinci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.
- GÖZLER Kemal, **Hukuka Giriş**, Ekin Kitapevi, Bursa, 1998.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, On dördüncü Bası, Turhan Kitapevi , Ankara, 2000.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref, **Yönetim Hukuku**, Son Değişiklikler İşlenerek Güncelleştirilmiş On Dokuzuncu Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, **Anayasa Hukuku**, Güncellenmiş Dokuzuncu Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref, GÖLCÜKLÜ Feyyaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1994.
- GÜLÖREN Tekinalp, Ünal TEKİNALP; **Avrupa Birliği Hukuku**, İkinci Bası, İstanbul, 2000, s. 66.
- GÜNDÜZ Aslan, **Milletlerarası Hukuk**, Beşinci Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2003.
- GÜNEŞ Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998, s. 119-127
- GÜRİZ Adnan, **Hukuk Felsefesi**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1985.
- İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği’nin Kişilerin Serbest Dolaşımı Müktesebatı ve Türkiye’nin Uyumu**, İstanbul, Ekim, 2002.

- İZVEREN Adil, **Hukuk Felsefesi**, Dokuz Eylül Hukuk Üniversitesi Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 4, Ankara, 1998.
- KABOĞLU İbrahim Ö. , **Özgürlükler Hukuku, İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı**, Genişletilmiş Dördüncü Baskı, Afa Yayınları, İstanbul, 1993.
- KALABALIK Halil, **İnsan Hakları Hukuku Ders Notları**, Değişim Yayınları, 2004.
- KAPANİ Münci, **İnsan Haklarının Uluslararası Boyutları**, Yenilenmiş Üçüncü Baskı, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1996.
- KAPANİ Münci, **Kamu Hürriyetleri**, Yedinci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1993.
- KARADENİZ Salim, “İrlanda’ da Gelir Denetimi ve Mükellef Hakları- II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 289, 2005.
- KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.
- KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Dünyası**, 1999, Sayı: 212.
- KARAKOÇ Yusuf, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 76, İkinci Baskı, İzmir, 1997.
- KARAKOÇ Yusuf; “Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukuki Niteliği”; **Vergi Dünyası**; Sayı:246; Şubat, 2002.
- KEYMAN Selahattin, **Hukuka Giriş**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukukunun Temel Kavramları, İlkeler ve Kurallar**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş Altıncı Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1994.
- KIRBAŞ Sadık, “*Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri*”, **Vergi Dünyası**, Sayı 119, Temmuz 1991.
- KIZILOT Şükrü, KILIÇ Cem, MÜDERRİSOĞLU Okan, **AB Yolunda Mali Dünyamız**, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, İkinci Baskı, Ankara, 2006, s. 37.

- KOÇAK Hakkı, “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 213, 1999.
- KUZEY Pelin, “Avrupa Kamu Yönetimi İlkeleri Sıgma Raporları: No. 271“, (OECD Sigma Paper, No: 27 European Principles for Public Administration, 1999) **Maliye Dergisi**, Sayı: 147, 2003.
- MERİÇ Metin, **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir, 2002.
- NERAD Hasan, **Hukuka Giriş**, Üçüncü Bası, Ege Matbaası, İzmir, 1994.
- ÖKÇESİZ Hayrettin, **Düşünce Özgürlüğü**, Afa Yayınları, İstanbul, 1998.
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Dokuzuncu Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, AÜ-Hukuk Fakültesi Yayın No.494-12, Ankara, 1992.
- ÖNER Erdoğan, Mükellef Hakları-I, **Yaklaşım**, Yıl 13, Sayı 156, Aralık 2005.
- ÖNER Erdoğan, “Mükellef Hakları- II”, **Yaklaşım**, Sayı:157, 2006.
- ÖZ Erdoğan, “ Mükellefin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması – İhtirazi Kayıtlı Beyan” , **Vergi Dünyası**, Sayı: 213, 1999.
- ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998.
- ÖZBUDAK Mehmet, “Vergi İdaresinden Yazılı Görüş İsteme”, **Yaklaşım**, Sayı: 39, 1996.
- ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003.
- ÖZBUDUN Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Altıncı Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- ÖZCAN Mehmet, Avrupa Birliği’nde Fikri ve Sınai Haklar, Ankara, 1999.
- ÖZDEK Yasemin, Avrupa İnsan Hakları Hukuku ve Türkiye, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü İnsan Hakları Araştırma ve Derleme Merkezi, Ankara, 2004.
- ÖZDEN Murat, “İhtirazi Kayıtlı Beyan”, **Yaklaşım**, Sayı: 37, 1996.

- ÖZDEMİR Muharrem , “ Vergi Mahremiyeti Sınırları ve İhlali “ , **Vergi Denetmenleri Derneği – Vergi Raporu**, Sayı: 59, 2002.
- ÖZER Atilla, **Anayasa Hukuku Genel İlkeler**, Geliştirilmiş İkinci Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2005.
- ÖZGÜVEN Ali Volkan, “Adil Yargılama İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması I”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 197, 2005.
- PAZARCI Hüseyin, **Uluslar arası Hukuk Dersleri 1. Kitap**, Gözden Geçirilmiş Dokuzuncu Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.
- SAYGILIOĞLU Nevzat, **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, Ankara, 1987.
- SONSUZOĞLU Elif, ”Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 141, Ankara, 2000.
- ŞEKER Nezih, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1994.
- ŞENGÖZ Yunus, “Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Sonuçları-II”, **Yaklaşım**, Mayıs 2003, Sayı: 125.
- ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, İkinci Baskı, Bursa, 1997.
- ŞİN Sevil, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2005.
- TANÖR Bülent, **Türkiye’nin İnsan Hakları Sorunu**, BDS Yayınları, İstanbul, 1990.
- TANRIKULU Lütfi, “Özelgeler Üzerine”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 169, 1995.
- TESAL Reşat D., **Hukukun Temel Prensipleri**, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No: 340-573, İstanbul, 1980.



TEZCAN Durmuş, ERDEM Mustafa Ruhan, SANCAKDAR Oğuz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004.

TEZİÇ Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, Beta Yayıncılık, Beşinci Bası, İstanbul, 1998.

TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2003.

TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2003.

TUNCER Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

TÜĞEN Kamil, **Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi Mali Konular, Vergilendirme)**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.

TÜRKOĞULLARI Gülay, **Ulusal Program Çerçevesinde Mevzuat Uyumu Kişilerin Serbest Dolaşımı**, Ankara, 2002.

USAL Zeynep Oya, **Avrupa Birliği Sürecinde Uluslar arası İnsan Hakları Sözleşmeleri ve Türkiye**, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları No. 195, İstanbul, 2006.

ÜLGER İrfan Kaya, **Avrupa Birliği'nin ABC'si**, Sinemis Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara, 2005.

ÜNAL Şeref, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İnsan Haklarının Uluslar arası İlkeleri**, TBMM Kültür, Sanat ve Yayın Kurulu Yayınları No: 89.

ÜZELTÜRK Hakan, "Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No Point", **Vergi Dünyası**, Sayı: 250, 2002.

YALTI Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul, 2006.

188 seri nolu VUK Genel Tebliği, R. G. 20. 12. 1988 / 200259

## İNTERNET KAYNAKLARI

*Activities Of European Union Summaries Of Legislation, Slovenia Adoption Of The Community Acquis*, <http://europa.eu/scadplus/leg/en/lvb/e10110.htm>,  
Erişim: 11.03.2007.

ASLAN Abdullah, (2005) *29 Mayıs 2002 Tarihinde Hesap Uzmanları Kurulu'nca Ankara'da Düzenlenen Panelin Açılış Konuşması*,  
<http://www.huk.gov.tr/konusma5.html>, Erişim: 23.01.2007.

*Avrupa Birliği Hukuku Kaynakları*, <http://www.tsrbsb.org.tr/tsrbsb/AB+ve+uyum/AvrupaBirliği/ABHukukuKaynaklari/>, Erişim: 01.05.2007.

BENTLEY Duncan , *7th International Tax Administration Conference, A Model of Taxpayers' Rights*, <http://www.atax.unsw.edu.au/news/ta2006brochure.pdf>,  
Erişim: 21.08.2007.

BENTLEY Duncan, *International Constraints on National Tax Policy: Reflecting The International Tax*, Faculty of Law order, Law papers,2002,  
[epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1032&context=law\\_pubs](http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1032&context=law_pubs), Erişim: 04.03.2007, s. 23.

BENTLEY Duncan, CORKERY Jim; *Ten Years Of The Revenue Law Journal: A Diary Of Tax Reform 1999 Bond Law Review 13*, <http://beta.austlii.edu.au/au/journals/BondLRev/1999/13.html>, Erişim: 10.01.2007.

BENTLEY Duncan, *The Significance Of Declarations Of Taxpayers' Rights And Global Standards For The Delivery Of Tax Services By Revenue Authorities*, Faculty Of Law Law Papers, Bond University, 2002,  
[http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law\\_pubs](http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law_pubs)., Erişim:23.02.2006

BENTLEY Duncan, *Taxpayers' Charter: Opportunity or Token Gesture*, Faculty of Law Law papers, Bond University, 1995,  
[http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1060&context=law\\_pubs](http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1060&context=law_pubs)., Erişim: 11.02.2006

- BOZLU Ali Nezhet, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü*, [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_465.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_465.htm), Erişim: 10.05.2007.
- BRAITHWAITE Valerie, *Are taxpayers' charters 'seducers' or 'protectors' of public interest? Australia's experience*, Centre For Tax System Integrity Working Paper, 2005, <http://ctsi.anu.edu.au/publications/WP/70.pdf> Erişim: 15.05.2007.
- BROOKS Neil, *Key Issues in Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance*, Asian Development Bank 2001 Tax Conference, [http://www.adb.org/Documents/Events/2001/Tax\\_Conference/paper\\_brooks.pdf](http://www.adb.org/Documents/Events/2001/Tax_Conference/paper_brooks.pdf), Erişim: 03.02.2007.
- CAN İsmail , *Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri*, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>., Erişim: 27.02.2007.
- Capital Tax Collection Bureau's Disclosure Statement of Taxpayers' Rights And Obligations, <http://www.captax.com/frames/disclsst.html>, Erişim: 05.04.2007.
- Centre For Tax Policy And Administration, Organisation for Economic Co - Operations And Development, *Tax Administration in OECD and Selected Non - OECD Countries: Comparative Information Series (2006)*, <http://www.oecd.org/dataoecd/43/7/37610131.pdf>, Erişim: 10.05.2007.
- CEYHAN Murat, (2003), *Vergilerin Yasallığı İlkesi*, [http://www.alomaliye.com/murat\\_veyhan\\_verginin\\_yasal.htm](http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_verginin_yasal.htm). Erişim: 27.02.2007.
- CURTIS Richard, *Considers The Campaign For A Taxpayer's Bill of Rights Or A Taxpayer' s Charter, Comment A taxpayer's New Charter, 2005*, <http://www.taxation.co.uk/Articles/2005/09/15/50226/A+taxpayer's+new+charter.htm>, Erişim: 30.04.2007.
- DECMAN Mitja, KLUN Maja, *Tax Administration And E- Government: A Case of Slovenia*, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/ISPAcee/UNPAN009284.pdf>, Erişim: 10.03.2007.

- DOĞRUSÖZ Bumin, (2005), *Mükellef ve Eksik Hakları-I*, [http://www.turmobil.org.tr/turmobil/basin/14-07-2005\(2\).htm](http://www.turmobil.org.tr/turmobil/basin/14-07-2005(2).htm), Erişim: 27.02.2007.
- DÜZ Burhan, ARIOĞLU Osman, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazımı*, <http://www.gkd.org.tr/doc/desifre.doc>, Erişim: 02.08.2006 .
- EGEMEN Ali , (2006), *Devlet Vergi Mükellefine Bankaların Müşterisine Davrandığı Gibi Yaklaşacak*, [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) , Erişim: 20.02.2007.
- Electronic Tax Administration Advisory Committee Annual Report to Congress*, Publication 3415 (Rev.6-2006) Catalog Number 28110R, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3415.pdf>, Erişim: 02.05.2007.
- ERGEL Ünver, *Mükellef Hizmetleri Usul Müdürlüğü*, <http://www.kvdb.gov.tr/birim/mukellefhizmetleri.htm-8k>, Erişim: 22.01.2007.
- GERÇEK Adnan, “*Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi*”, <http://www.muhasibetr.com/makaleler/004/> , Erişim: 10.04.2007.
- GORANOVIC P., “*Taxpayers’ Rights and Tax Administration in Montenegro*”, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf>, Erişim: 10.03.2007.
- GÖKBUNAR Ali Rıza, *Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği*, [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf), Erişim: 15.02.2007.
- GÖKBUNAR Ali Rıza, *Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme*, [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf), Erişim: 21.03.2007.
- Internal Revenue Service United States Department of the Treasury, *I. Public Expectations and Mission*, <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/public.pdf> , Erişim: 10.04.2007.

- Internal Revenue Service United States Department Of The Trcasury, Taxpayers Rights, <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=151888,00.html>. Erişim: 03.03.2007.
- Internal Revenue Bulletin: 2007-4, Classification Of Certain Foreign Entities, [http://www.İrs.gov/irb/2006-04\\_IRB/ar08.html](http://www.İrs.gov/irb/2006-04_IRB/ar08.html)., Erişim. 22.03.2007.
- Internal Revenue Service United States Department Of The Trcasury , *ETAAC (2002), Annual Report to Congress, 2002*, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3415.pdf>, Erişim: 03.03.2007.
- IŞIKAY Mahir, *Ombudsmanlık Kurumunun Avrupa ve Türkiye'deki Dururmu*, <http://www.jura.uni-sb.de/turkish/MIsikay.html>, Erişim: 21.06.2007.
- IRS Department Of The Treasury International Revenue Service, Publication 1, Your Rights asa Taxpayer, Catalog Number 64731W, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>, Erişim: 12.04.2007.
- JOURNARD Isabelle, *Tax Systems In European Union Countries Economics Department Working Papers No. 301*, Organisation for Economic Co-operation and Development, ECO/WKP (2001) 27, <http://www.oecd.org/dataoecd/4/7/1897173.pdf>, Erişim: 03.01.2007.
- KARYAĞDI Nazmi, *Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi idaresi*, [http://www.huk.gov.tr/kalite\\_onetimi.html](http://www.huk.gov.tr/kalite_onetimi.html) - 89k, Erişim: 18.05.2007.
- KELCHEV Angel, *Tax and Social Security Contributions Evasion in Bulgaria, 2006*, [http://www-econ.stanford.edu/academics/Honors\\_Theses/Theses\\_2006/Kelchev.pdf](http://www-econ.stanford.edu/academics/Honors_Theses/Theses_2006/Kelchev.pdf), Erişim: 10.03.2007.
- KULAK Sercan Coşkun, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti*, [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_245.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_245.htm), Erişim: 27.01.2007.
- KÜÇÜKÖZYİĞİT H.Galip, *Bağımsız Bir Kamusal Denetim Organu: Ombudsman*, [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_100.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_100.htm), Erişim: 06.06.2007.
- LONNQUIST Tobias, (2003) *The Trends Towards Purposive Statutory Interpretation: Human Rights At Stake*, <http://www.beta.austlii.edu.au/journals/RevenueLJ/2003/3.pdf>, Erişim: 20.08.2006.

- MC DONNEL Ida, SOLIGNAC LECOMTE Henri-Bernard, *MDGs, Taxpayers and Aid Effectiveness*, Policy Insights No: 13, <http://www.oecd.org/dataoecd/50/42/35310784.pdf>, Erişim: 21.01.2007.
- Meeting Taxpayer Needs*, <http://www.boe.ca.gov/annual/pdf/2005/7-needs05.pdf>, Erişim: 15.05.2007.
- METE Mihriye, *Bureaucratic Behavior In Strategic Environments, Politicians, Taxpayers And The IRS, 2002*, <http://www.ingentaconnect.com/content/bpl/jopo/2002/>, Erişim: 10.03.2007.
- MIGDEN Carole, LEONARD Bill, PARRISH Claude, CHIANG John, WESTLY Steve, HIRSIG, Ramon J. *Taxpayers' Rights Advocate's, 2003-2004 Business Taxes Annual Report*, State Board of Equalization, <http://www.boe.ca.gov/tra/tra0506.pdf>, Erişim: 13.09.2006.
- Microsoft Public Sector Customer Solution Case Study, Online Filing Reduces Costs And Speeds Up Processing Of Tax Returns*, [http://download.microsoft.com/documents/customerevidence/7027\\_Slovenia\\_ETax\\_Final.doc](http://download.microsoft.com/documents/customerevidence/7027_Slovenia_ETax_Final.doc), Erişim: 20.04.2007.
- Missiori Taxpayer Bill of Rights*, <http://www.dor.mo.gov/tax/misc/forms/3097.pdf>, Erişim: 10.02.2007.
- Muhasebe Rehberi, *Yersiz ve Fazla Ödenen Vergi*, [http://www.muhasenet.net/mh\\_0802\\_yersiz%20ve%20fazla%20odenen%20kdv.html](http://www.muhasenet.net/mh_0802_yersiz%20ve%20fazla%20odenen%20kdv.html), Erişim: 01.05.2007.
- Mükellef Hakları Rehberi*, [http://www.muhasenet.net/mukellef\\_haklari\\_rehberi.html](http://www.muhasenet.net/mukellef_haklari_rehberi.html), Erişim: 28.07.2006.
- Mükellef Hakları Bildirgesinin Amacı*, <http://vdb.gib.gov.tr/edirnevdb/pdf/m%C3%BCkellefbildirgesi.pdf>, Erişim: 20.05.2007.
- Mükellef Hakları Güncel Mevzuat*, [http://www.zekiyatekin.com/yazilar/haber\\_oku.php?haber\\_id=34](http://www.zekiyatekin.com/yazilar/haber_oku.php?haber_id=34), Erişim: 14.03.2007.
- Mükellef Hakları İletişim Bürosu*, [http://www.antvdb.gov.tr/birimlerimiz/muk\\_haklari.html](http://www.antvdb.gov.tr/birimlerimiz/muk_haklari.html), Erişim: 18.08.2007.

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Faaliyetleri, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef\\_hizmetleri.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mukellef_hizmetleri.pdf),

Erişim: 15.01.2007.

*OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note, Centre for Tax Policy and Administration Tax guidance series General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations*, (2002), <http://www.oecd.org/dataoecd/4/16/14990856.pdf>, Erişim: 15.08.2006.

*OECD Stratejik Yönetim – Mali İşler Komitesi, Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi, Vergi Rehberliği Serileri, Vergi Mükellefinin Hak ve Ödevleri*, Gözden Geçirilmiş Kamu Yorumuna Açık Taslak, (2002), <http://www.maliye.gov.tr/ab/turkce/tax/6.pdf>, Erişim: 10.08.2006.

*OECD, Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)*, <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>, Erişim: 18.03.2007.

Organization For EconomicCo-Operation And Development, Centre For Tax Policy And Administration, *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)*, <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>, Erişim: 10.03.2007.

ÖNER Erdoğan, "Mükellef Hakları I", **Yaklaşım**, Sayı: 156, 2005.

ÖNER Erdoğan, "Mükellef Hakları II", **Yaklaşım**, Sayı: 157, 2006.

ÖZ Ersan, *Uluslararası Anayasal Düzlemde Vergilendirmede Kanunilik İlkesi*, (2005), [http://www.dunyagazetesi.com.tr/news\\_display.asp?upsale\\_id=229139&dept\\_id=1043](http://www.dunyagazetesi.com.tr/news_display.asp?upsale_id=229139&dept_id=1043), Erişim: 23.01.2007.

ÖZBİLEN Şevki, *Türkiye' de İktisadi Krizin Temel Nedenleri ve bir mali sistem reformu önerisi*, <http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/malikriz.pdf>, Erişim: 25.02.2007.

ÖZDEMİR Kenan, *Türk Hukuku'nda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Özel Hayatın Gizliliği*,

<http://savcibey55.wordpress.com/tag/kamu-idare-vatandaslik-anayasa-hukuku/page/3/> - 40k, Erişim: 09.04.2007.

*Protecting Taxpayers' Rights*, <http://www.irs.gov/pub/irs-news/fs-97-20.pdf>, Erişim: 05.12.2006.

SAWYERS, Roby B. ve Al Y.S. CHEN (2001); "Amerikan Gelir İdaresi'nde Toplam Kalite Yönetimi" (Çev: Özgür Saraç), **Vergi Sorunları**, Yıl 24, S. 157, (Ekim 2001).

SAWYER Adrian J., A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries—Have New Zealand Taxpayers Been “Short-Changed”?, *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, <http://law.vanderbilt.edu/journals/journal/32-05/32-5-3.html>, Erişim: 14.03.2007.

SEVİĞ Veysi, *Vergi Hataları ve Düzeltme*, Dünya Gazetesi, 2000, <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/04-10.htm>, Erişim: 02.04.2007.

SMITH Kent W., STALANS Loretta J., *Negotiating Strategies for Tax Disputes: Preferences of Taxpayers and Auditors*, <http://www.blackwell-synergy.com/doi/abs/10.1111/j.1747-4469.1994.tb00762.x->, Erişim: 06. 05. 2007.

SOMMERHALDER Ruud A, *Taxpayer Rights In The Netherlands*, 1997, <http://www.beta.austlii.edu.au/au/journals/RevenueLJ/1997/5.pdf>, Erişim : 10.03.2007.

*South Carolina Legislative Session, The opinions expressed in this paper are the authors' opinions and should not be attributed to the South Carolina Department of Revenue*, (2005), <http://www.sctax.org/NR/rdonlyres/24A9CD3D-9319-407B-A62B-6F7C430E5AD6/0/01Overview.pdf>, Erişim: 10.08.2006.

TAN Mustafa, (2005), *Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Sorunları Çözecek mi?*, <http://www.vergisorunlari.com.tr/htm/MTAN231105.htm>, Erişim: 16.01.2007.

Taxation Of Turkey, 2006-2007, [www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/Taxation.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/Taxation.pdf), Erişim: 15.05.2007.



- The Bulgarian Association of Taxpayers , [http://www.adb.hit.bg/BAT\\_resume.doc](http://www.adb.hit.bg/BAT_resume.doc),  
Erişim: 11.03.2007.
- The Netherlands: 2007 Corporate Tax Reform, Freshfields Bruckhaus Deringer*,  
2006, <http://www.freshfields.com/publications/pdfs/2006/corp-tax-reform.pdf>, Erişim: 10.04.2007.
- The Performance - Based Approach: Strategy, Objectives, Indicators; A Methodological Guide For Applying The Constitutional Bylaw Of August 1st 2001 On Budget Acts*, 2004, [http://www.finances.gouv.fr/performance/pdf/guide\\_performance\\_anglais.pdf](http://www.finances.gouv.fr/performance/pdf/guide_performance_anglais.pdf), Erişim: 11.03.2007.
- The Taxpayer Protection And IRS Accountability Act Of 2003*, <http://waysandmeans.house.gov/media/pdf/hr1528/description.pdf>, Erişim: 01.01.2007.
- TİMUR Mehmet, UYSAL Mustafa, ÇAĞLAYAN Zafer, GERÇEK Adnan, BAĞDINLI İ. Halil, (2005), *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazımı*, <http://www.gkd.org.tr/doc/desifre.doc>,  
Erişim: 10.02.2007.
- Toplam Kalite Yönetimi Uygulamaları Kapsamında Usul Hükümlerine İlişkin Öneriler*, [http://www.maliye.gov.tr/kalite/kitap/bolum2\\_d4.pdf](http://www.maliye.gov.tr/kalite/kitap/bolum2_d4.pdf), Erişim: 06.06.2007.
- U.S. International Grantmaking, Country Information Slovenia, 2006, <http://www.usig.org/> - 16k, Erişim : 05.03.2007.
- Uyuşmazlıklar, <http://www.vergiportali.com/doc/pb/uyusmazliklar.pdf>, Erişim: 07.10.2006.
- ÜLGER İrfan Kaya, *Avrupa Birliği Hukuku'nu Ne Derece Tanıyoruz ?*, <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/7sayi5.doc>, Erişim: 11.01.2007.
- WHITE James R., *IRS Restructring Act Implementation Under Way But Agency Modernization Important To Success, United States General Accounting Office*, 2000, <http://www.gao.gov/new.items/d06974t.pdf>, Erişim: 15.03.2007.

WILLIAMS Andrew, (2003), *Mapping Human Rights, Reading The European Union, European Law Journal, Vol.9 , No. 5*, <http://www.blackwell-synergy.com/doi/abs/10.1046/j.1468-0386.2003.00197.x.>, Erişim:  
18.08.2006.