

VERGİ İNCELEMESİNDE DİNLENME TALEBİNDE BULUNMA HAKKI

THE RIGHT OF HEARING REQUEST IN THE TAX INSPECTION



Hasan Hüseyin BAYRAKLI*



Taner SARISOY**

ÖZ

Bu çalışmada, nitel araştırma tekniklerinden birisi olan “Durum Çalışması” yapılmıştır. Buna göre, genel olarak uygulamada “dinlenme talep etme hakkı” kullanımı ile ilgili olarak tutulan tutanaklarda; talebin kabul edilip edilmediği, dinlenme talebinin ne şekilde yerine getirildiği ve talebin sonucunda ne olduğu sorularına cevap aranmış ve dinlenme talep etme hakkının gerekli olup olmadığı değerlendirilmiştir. Ayrıca, mevcut düzenlemelerin mükellef hakkı olarak değil, idarenin mükelleflere bir taahhüdü olarak dile getirilmiş olması hususunun eleştirisi yapılmıştır. Bazı ülkelerin dinlenme talebine benzer düzenlemelerine yer verilmiş ve bizdeki uygulamalardan farkı ortaya konulmuştur. Bu noktada diğer ülkelerde hakların bir gereksinim sonucu ve bir süreçten geçtikten sonra olgunlaşarak meydana çıktığı ancak bizdeki uygulamanın ise

ABSTRACT

In this study, “Case Study”, one of the qualitative research techniques is conducted. Accordingly, in general, the minutes of hearings held “the right of hearing request”, in practice, the questions whether the request is accepted, how the request is fulfilled and what is the result of the request are searched for an answer and to determine whether the right of hearing request is required. Besides, the fact that the current regulations are expressed as a commitment of the administration to the taxpayers, not as a taxpayer right is criticised. Similar arrangements of some countries are indicated and the difference from our practices is revealed. At this point, in other countries, it is seen that the rights have emerged as a result of a need and developed after going through a process, but the practice in our country has been written in the declaration before this

* Prof. Dr., Afyon Kocatepe Üni., Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku, bayrakli@aku.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-3491-0585.

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, taner.sarisoy@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-1174-3283.

Bayraklı, H. H., Sarısoy, T. (Şubat 2021). Vergi İncelemesinde Dinlenme Talebinde Bulunma Hakkı, *Vergi Raporu*, 257, (11-31).

daha bu gereksinim tam olarak ortaya konulmadan, bildirme şeklinde düzenlendiği görülmüştür. Bunda diğer ülkelerde de mükellef haklarının bildirme olarak yayınlanmasının etkisi olduğu değerlendirilmektedir. Buna göre, vergi inceleme ve denetim sürecinin aksaklıklarının, hak ihlallerinin, şikâyetlerin veya karşılaşılan sorunların, iyice araştırılması ve daha sonra bağlayıcı bir şekilde düzenlemeler yaparak mükellef haklarının tek bir yönetmelik ile idari işlemlerde dikkate alınmasını sağlayacak bir hak hüviyetine kavuşturulması, gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Mükellef hakları, dinlenme talebi, inceleme, Rapor Değerlendirme Komisyonu

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H29

GİRİŞ

Vergilendirmede, mükellef ile vergi idaresi arasındaki en hassas nokta, vergi incelemesidir¹.

Vergi incelemesinin ve denetiminin esas amacı, vergi ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde ve zamanında yerine getirilip getirilmediğini ortaya koymaktır. Bu bir süreçtir. İnceleme veya denetim süreci; risk analizi, ihbar, şikâyet, müfettişlerin veya kamu kurumlarının talep etmesi durumunda ilgili komisyonun değerlendirme yapması ve yeterli kanaate ulaşırsa iş emri oluşturması ile başlar. Daha sonra, bir veya birden fazla müfettiş görevlendirilir. Müfettiş bu görevine yasal hükümler ve düzenlemeler gereği 10 gün içinde başlamak zorundadır². Bu sistemsel olarak VDK-BİS (Vergi Denetim Kurulu Bilgi Sistemi) üzerinden işe başlamayı ifade etmektedir. Bu aşamada henüz mükellefle irtibata geçilmemiş olabilir. Keza, sistemde yer alan mükellefle ilgili bilgi ve belgeleri incelemek mümkündür. Bu şekilde, ön

requirement has been fully introduced. The fact that other countries have also published taxpayer rights as a declaration is evaluated as the effect to the practice in our country. Accordingly, it is necessary to investigate the disruptions, the violations of rights, complaints or problems encountered in the tax inspection and auditing process and to make a binding regulation in order to ensure that taxpayer rights are taken into account in administrative procedures.

Keywords: Taxpayers' rights, hearing request, examination, the Report Evaluation Commission

JEL Classification Codes: H20, H29

bilgiler okunmuş, belgeler görülmüş ve işin mahiyeti ile birlikte mükellef profili hakkında kabaca bir bilgiye ulaşılmış olmaktadır. Bu yapılanlar “işe başlamayı” ifade eder.

Yine yasal düzenleme gereği 30 gün içinde³, iş emri ile verilen görev için incelemeye başlanması gerekmektedir. İşte bu noktada mükellef ile irtibata geçilmesi, usuldendir. Defter ve belgeyi isteme ve ibrazda beklenen en az 15 günlük süre bu safhada bitmekte ve mükellef nezdinde tutanak tutulması gerekmektedir. Çoğunlukla bu safhada mükellefle ilk yüz yüze görüşme yapılır. “İncelemeye başlama tutanağı” olarak isimlendirilen bu tutanakta; mükellefin incelenme yılı ve konusu, inceleme yapılacak verginin türü ve incelenme gerekçesi ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Bu nedenle, tutanağın mükellef nezdinde tutulmuş olması; hem mükellefin inceleme sürecine dair bilgi edinmesine imkan sağlaması hem de mükellefe ulaşılmış olması nedeniyle

¹ Bekir BAYKARA. “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 314.Ekim 2007. s.12-22.

² Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.7, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete.

³ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.9.

daha baştan sürecin olumlu başlamasına vesile olması bakımından önem arz etmektedir. Ancak bu her zaman mümkün olmayabilir. Bazen mükellef, defter ve belge isteme yazısını tebellüğ etmiş olmasına rağmen, inceleme tutanağını imzalamaya gelmeyebilir veya defter ve belge isteme yazısı kendisine tebliğ edilememiş de olabilir. Bu gibi durumlarda, incelemeye başlama tutanağı mükellefin gıyabında (yokluğunda) düzenlenir. Genel olarak uygulama, iki müfettiş veya müfettiş yardımcısının tutanağı ve tutanakta bu hususu da deklare ederek birlikte imzalaması suretiyle incelemeye başlama tutanağını işleme koyması şeklindedir. Bu aşamada tutanağın bir örneği mükellefin vergi dairesine gönderilir. Bu şekilde, incelemeye başlanıldığı bilgisi vergi dairesine bildirilmiş olur. İncelemeye başlama tutanağının mükellefin gıyabında düzenlenmiş olması, bir başka ifade ile mükellefin gelmemesi veya mükellefe ulaşılamaması durumları, incelemenin ilk safhası olması bakımından mükellef hukuku açısından olumsuz bir durum ortaya koymaz. Bu durum, mükellef hakkında olumsuz bir tespit ve değerlendirme de sayılmaz. Ancak, mükellefe inceleme süresi sonuna kadar ulaşılamaması durumunda bu, “olumsuz bir tespit” olarak değerlendirilebilir ve daha sonraki incelemelerde kullanılmak üzere sisteme kaydedilebilir. Bu kayıt, mükellefin katma değer vergisi iade incelemelerinde “özel esaslara” tabi olduğu anlamına gelir. Özel esaslara tabi olmak ise mükellefe veya ilişkili olduğu (alım veya satım yaptığı) mükelleflere katma değer vergisi iadesinde vergi incelemesi yapılmadan bu iadenin verilmemesi (yapılmaması) gerektiğini ifade eder.

İnceleme sürecinde asıl zaman alan kısım, işin konusunu oluşturan hususları araştırmak, tespit etmek ve gerçek durumu ortaya çıkarmak-

tır⁴. Bu safhada eldeki tüm veriler değerlendirilirken yeni veriler elde edebilmek için, tüm denetim teknikleri kullanılır. Ne kadar çok bilgi elde edilirse, doğru karar vermek o kadar kolay olacaktır. Bu anlamda, mükellefin defter, kayıt ve beyanlarından, bilanço ve gelir tablosunda yer alan bilgilerden; ilgili kişilerden alınan ifadelerden, gerçek durumu ortaya çıkarmak çok zaman alabilir. Ancak yasa koyucu bunu da süreye bağlamıştır. Belirli konuların incelenmesini talep eden inceleme yazıları, sınırlı inceleme olarak isimlendirilir. Sınırlı incelemeler altı ay içinde sonuçlandırılmak zorundadır. Tam inceleme ise mükellefin tüm işlemlerinin incelenmesinin talep edilmesidir. Tam incelemenin bitirilme süresi ise bir yıldır. Bu süreler en fazla haklı gerekçeler olması durumunda altı ay daha uzatılabilmektedir. Ancak esas olan bu işlerin altı ay (sınırlı incelemede) ve bir yıllık (tam incelemede) sürelerde tamamlanmasıdır. Vergi mükelleflerinin de yapılan vergi incelemesinin bu süre içerisinde bitirilmesini isteme hakkı vardır. Bu hak, kanunen verilmiş bir haktır⁵.

Müfettişin, mükellefin işi ile ilgili tüm çevreden, defter ve belgelerinden, kayıtlarından tespit ettiği ve bir kanaat oluşturacağı hususlara yer verdiği tutanak, vergi inceleme tutanağıdır. Bu tutanak, mükellef hakkında düzenlenecek rapor veya raporların dayanağını oluşturur. Her bir tespitinin mutlaka bir belgesi, her ifadenin mutlaka bir dayanağı olmak zorundadır. Aksi halde vergi inceleme tutanağı hukuki niteliğini yitirebilir. İnceleme tutanakları, mükellef ile birlikte oluşturulur. Her bir tespite karşılık olarak, mükellef istediği itirazını ve açıklamasını kaydettirebilir. İnceleme elemanı bunları tutanağa yazmak zorundadır. Ancak bu itiraz ve mülahazaların da mutlaka mantıklı olması ve mümkün olduğunca da kayıtlar ve belgelerle desteklenmesi, hakaret veya suçlayıcı ifadeler içermemesi gerekmektedir.

⁴ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134.maddesi.

⁵ Hasan Hüseyin BAYRAKLI ve diğerleri. *Muhasebe Hata ve Hileleri*. Ekin Yayınevi. Bursa. 2012.s.195.

Vergi inceleme tutanağında mükellefin haklarına da yer verilmektedir. Bu haklar; tarhiyat öncesi uzlaşma talep etme hakkı, itiraz ve mülahazalarını tutanağa aldırma hakkı ve rapor değerlendirme komisyonunda dinleme talebinde bulunma hakkıdır⁶.

Vergi incelemesi, inceleme elemanının çalışmasını tamamlayıp vergi inceleme raporu düzenlemesi ile değil, Rapor Değerlendirme Komisyonu (RDK)'nun⁷ rapor hakkındaki değerlendirmeyle sona ermektedir⁸.

Bu çalışmanın konusunu, vergi inceleme tutanaklarının son maddesinde zikredilen, inceleme sürecinin son durağı, “dinlenme talebi” oluşturmaktadır.

Mükelleflerin incelemede karşılaşılan hususlarla ilgili olarak rapor değerlendirme komisyonunda dinlenme talebinde bulunması bir hakkın kullanımı olarak değerlendirilmektedir⁹.

Bu çalışmadaki amaç, dinlenme talep etme hakkının¹⁰ mükellefler tarafından nasıl algılandığını ve böyle bir hak kullanımının pratikte “durum çalışması” sonucunda elde edilen verilerle nasıl bir durum yarattığını ortaya koymak ve değerlendirmektir.

1- MÜKELLEF HAKLARI

Hak kavramının, hukuk düzeni tarafından

kişilere verilmiş yetkiler olarak tanımlanması mümkündür¹¹. Mükellef hakkı ise vergilendirme yetkisine sahip devlet ile vergi mükellefi arasındaki idari ve yargı safhalarında yürütülen hukuki ilişki sürecinde sahip olunan haklardır¹².

Tarihsel sürece baktığımızda mülkiyet hakkı, insan hakları bağlamında Hz. Muhammed Aleyhisselamın veda hutbesinde yer alır. Veda hutbesinde, “Ey insanlar! Sözümü iyi dinleyiniz! Bilmiyorum, belki bu seneden sonra sizlerle burada bir daha buluşamayacağım. İnsanlar! Bugünleriniz nasıl mukaddes bir gün ise, bu aylarınız nasıl mukaddes bir ay ise, bu şehriniz (Mekke) nasıl mübarek bir şehir ise, canlarınız, mallarınız, namuslarınız da öyle mukaddestir, her türlü tecavüzden korunmuştur”¹³. Vergi de mülkiyet hakkının bir parçasıdır. Bu nedenle, “mallarınız her türlü tecavüzden korunmuştur”, denilmek suretiyle, bir anlamda haksız vergisel işlem yapılamayacağı ifade edilmiş olmaktadır. Batı hukuku anlamında mükellef hakları ilk kez İngiltere’de 1215 yılında Kralın vergilendirme yetkilerini sınırlandıran Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler Sözleşmesi) ile başlamıştır¹⁴. Fransız İhtilali ile birlikte 1789 yılında Kralın vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış ve daha geniş kapsamlı hakları içeren İnsan Hakları Bildirgesi yayınlanarak vergileme alanında ve mükellef haklarında önemli

⁶ Ayrıntılı çalışma için bkz. İsmail MERT. “Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 453. Mayıs 2019. s.150-167. Ayrıca bkz. Özlem GÜRÇAM SÖKMEN ve Ahmet TEKİN. “Türkiye’de Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları ve Bu Hakların Geliştirilmesi Amacıyla Yapılan Yasal Düzenlemeler”. Vergi Raporu Dergisi. Sayı 233. Şubat 2019. s.89-103.

⁷ Meslekte on yılını tamamlamış en az üç vergi müfettişinden oluşmaktadır.

⁸ Tayfun ŞAHİN. “Tarhiyat Önermeyen Vergi İnceleme Raporuna RDK Müdahalesinin Mükellefin RDK Dinlenme Talebi ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebine Etkileri”. Yaklaşım Dergisi. Sayı 298. Ekim 2017.(<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17079&arananKey=TAYFUN%20%C5%9EAH%C4%B0N>), Erişim tarihi: 22 Şubat 2020.

⁹ Hasan BAK ve Mahfuz BEDİR. “Mükellef Hakları Bağlamında Vergi İncelemelerinde Dilekçe Hakkının Kullanımı”. Vergi Raporu Dergisi. Sayı 244. Ocak 2020. s.58.

¹⁰ Ancak bu talebi hak olarak nitelendirmeyen yazarlar da vardır. Bkz. Melih ORCAN. “Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Müessesesi”. Maliye ve Sigorta Yorumları. Nisan 2013.

¹¹ Aydın AYBAY ve Rona AYBAY. *Hukuka Giriş*. 7.Baskı. Aybay Yayınları. İstanbul. 2002. s.141.

¹² Doğan GÖKBE. *Mükellef Hakları*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Eskişehir. 2000. s.9.

¹³ (<https://www.diyabet.be/Portals/0/VEDA%20HUTBESI.pdf>). Erişim tarihi: 19 Nisan 2020.

¹⁴ Filiz GİRAY. *Maliye Tarihi*. Ezgi Kitapevi. Bursa. 2006.s.62.

düzenlemeler yapılmıştır¹⁵. Günümüzde ise mükellef haklarının önemli gelişmeler gösterdiği ülkeler, Yeni Zelanda, İngiltere, Fransa, Avustralya, ABD¹⁶ ve Kanada'dır. Keza, mükellef hakları konusunda ilk düzenlemeler bu ülkelerde yapılmıştır. Bu ilk düzenlemeler hemen hemen bu ülkelerin tamamında bildirge veya beyanname (declaration or charter) olarak yayınlanmıştır¹⁷.

Ülkemiz açısından ifade edecek olursak 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı idari yapılanmasında Mükellef Hakları Kurulu kurulmuştur¹⁸. Kurulun görevi, "Mükellef haklarının korunmasına yönelik temel ilke ve kuralları belirlemek, bu ilke ve kurulların benimsenmesi ve uygulanmasını sağlamak, mükellef haklarına yönelik başvuruları değerlendirmek ve Bakanlığa önerilerde bulunmak" tır¹⁹. Henüz çok yeni olarak kurulan bu kurulun çalışma düzeni yönetmeliklerle düzenlenecektir.

Tarihte devlet merkezli bir sorun olarak görülen insan hakları, dünya çapında gelişen duyarlık sonucu, devletlerin bu konudaki egemenlik ilkesini sınırlamaktadır²⁰. Mükellef hakları (taxpayer rights), insan hakları (human rights) ile çok yakından ilişkilidir. İnsan haklarında yaşanan gelişmeler mükellef haklarını da etkilemiştir. Çünkü insan hakları, mükellef haklarını da içine alır²¹. Dolayısıyla insan haklarında yaşanan olumlu ge-

lişmeler doğrudan doğruya mükellef haklarının da olumlu yönde gelişmesini sağlayacaktır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (AİHS) göre mükellef hakları; mülkiyetin korunması, adil yargılanma, ayrımcılığa tabi olmama ve özel hayatın gizliliği olmak üzere dört ana başlık altında toplanmıştır²².

Mükellef hakları dediğimiz zaman, çoğunlukla, talep etme hakkını anlamak gerekir. Sadece hak kavramını tanımladığımızda; "Hukuken korunan ve sahibine bu korunmadan yararlanma yetkisi tanıyan menfaat"²³dir. Mükellef hakları da vergi inceleme sürecinde mükelleflerin talepte bulunabilecekleri hakları ifade eder. Mükellefler bu taleplerini inceleme sürecini yürüten kişi veya birimlerden isteyebilirler. Bu haklardan bazıları diğer taraf açısından da görevdir. Dolayısıyla, mükellef bu hakkını dile getirerek incelemeyi yapan kişilere veya birimlere görevini yerine getirirken benim hakkımı da gözet demektedir²⁴. Kısaca bu bir taraf için talep etme hakkı diğer taraf için görevdir. İnceleme sürecinin içerisinde yer alan bu hak ve görevler; nazik olmak, tarafsız olmak, saygılı olmak, objektif olmak gibi, davranışsal olgular olabileceği gibi, incelemenin konusunu net olarak açıklamak, hak ve yükümlülüklerin anlatılması gibi, dürüstlük olgusuyla da ilgili olabilir veya yasalara uymak, yazı ile istemek, sır-

¹⁵ Zeynep DEMİRCİ. *Türkiye'de Vergi afları ile Mükellef Hakları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bursa. 2015. s.49.

¹⁶ Ersan ÖZ. "Mükellef Hakları". (<http://www.ersanoz.com/sunumlar/mukellef-haklari-usa.pdf>). Erişim tarihi: 28 Şubat 2020.

¹⁷ Mükellef hakları bildirge olarak, Kanada'da 1985, Yeni Zelanda'da 1985, İngiltere'de 1986, Fransa'da 1987, ABD'de 1988, Avustralya'da 1997 yılında yayınlanmıştır. Türkiye'de ise 2006 yılında yayınlanmıştır.

¹⁸ 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi. Bkz. 18.04.2020 tarih ve 31103 sayılı RG.

¹⁹ 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'ne eklenen 238/A maddesi. Bkz.10/7/2018 tarih ve 30474 sayılı RG.

²⁰ Mehmet YÜKSEL. *Küreselleşme Ulusal Hukuk ve Türkiye*. Ankara. 2001.s.284.

²¹ Bogumil BRZEZİNSKÍ. *Taxpayers'Rights: Some Theoretical Issues, Protection of Taxpayer's Rights European International and Domestic*, Wolters Kluwer Publications. 2009. s.17-19.

²² Ebubekir MUTLU. "Mükellef Haklarına İlişkin Üst Hukuk Normlarında Doğrudan veya Dolaylı Olarak Yer Alan Düzenlemeler". Vergi Dünyası. Sayı 432. Ağustos 2017. s.95-101.

²³ M,Kemal OĞUZMAN ve Nami BARLAS. *Medeni Hukuk*. 9.Bası. İstanbul. 2002. s.89.

²⁴ 5345 sayılı Gelir İdaresi Kuruluş Kanunu çerçevesinde vergi dairesi başkanlıklarında Mükellef Hakları Birimi kurulmuştur. Sivil Toplum Kuruluşu olarak ise Vergi Mükelleflerinin Haklarını Koruma Derneği vardır.

ların ifşa edilmemesi gibi, görevin yapılmasında yasal mevzuata uyulması yönünde uyarı şeklinde de olabilir.

Mükellefe tanınan ve talep edilebilen haklar şunlardır:

- Vergi inceleme elemanının kimliğini görme hakkı,
- İnceleme konusunu ve kapsamını öğrenme hakkı,
- İncelemenin mükellefin işyerinde yapılmasını isteme hakkı,
- Zorunlu sebepler nedeniyle incelemenin dairede yapılmasını isteme hakkı,
- Defter ve belgelerini ibraz etmek için ek süre isteme hakkı,
- Vergi inceleme raporlarının mevzuata uygun olmasını isteme hakkı,
- İşyerinde yapılan incelemelerde resmi mesai saatleri dışında inceleme yapılmamasını isteme hakkı,
- İncelemenin işyerinin faaliyetini engellememesini isteme hakkı,
- İncelemenin her safhasında bilgi alabilme hakkı,
- İnceleme sırasında müşavir veya avukat bulundurma hakkı,
- Savunma hakkı ve aleyhine delil göstermeye zorlanmama hakkı²⁵,
- İncelemenin kanunda belirtilen sürelerde bitirilmesini isteme hakkı,
- Mükelleflerin inceleme süresinin uzatılmasına karşı dava açma hakkı²⁶,

- Vergi inceleme tutanaklarına itiraz ve görüşlerinin yazılmasını isteme hakkı,
- Kayıtların işlenmesi için ek süre isteme hakkı,
- Kayıtlarını yeniden tasdik ettireceği bir deftere veya iade edilen defterine işleme hakkı,
- Vergi incelemesinin bittiğine ilişkin resmi bir yazı isteme hakkı,
- Vergi mahremiyetine uyulmasını isteme hakkı,
- Tutanaktan bir nüsha alma hakkı,
- Taslak tutanağı talep etme hakkı,
- Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme talep etme hakkı,
- Uzlaşma talep hakkı,
- Cezalarda indirim talep etme hakkı,
- Düzeltme talep etme hakkı,
- Özelge talep etme hakkı,
- Susma hakkı²⁷,
- Dilekçe hakkı²⁸,
- Kamu denetçisine başvurma hakkı,
- Kesin hükme kadar suçlu görülmemesi hakkı²⁹,
- Adil yargılanma hakkı³⁰,
- Şahsiyetine saygı ve nezaketle muamele görme hakkı³¹,
- Eşit muamele görme hakkı,
- Diğer özel haklar³², (mahsup ve iade talep hakkı, pişmanlık hakkı, şikayet yolu ile müracaat hakkı, ödeme emrine itiraz hakkı, tecil-taksitlendirme hakkı, vergi ödeme hakkı)

²⁵ Mustafa SAKAL ve Mustafa ALPARSLAN. *Vergi Hukuku Uygulaması*. Ocak 2008. s.508.

²⁶ Kübra BOZDOĞAN ve diğerleri. "Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları". *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*. C.2. Sayı 4. 2013. (<http://dergipark.org.tr/tr/pub/bsbd>). Erişim tarihi: 22 Şubat 2020.

²⁷ Anayasa'nın 38.maddesi gereği vergi incelemelerinde de susma hakkının geçerli olduğu ifade edilebilir.

²⁸ Anayasa'nın 74.maddesinde yer alan Dilekçe Hakkı.

²⁹ İrlanda vergi inceleme yönergesinde bu hakka yer verilmiştir.

³⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. Billur YALTI. *Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı: Kapsam ve Konuyla İlgili Eski-Yeni Tartışmalar*. I. Ulusal Vergi Yargısı Paneli. Vergi Müfettişleri Derneği Yayını. 2016. s.47-57. Ayrıca bkz. Begüm ÖDEN DİLEMRE. *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi*. Savaş Yayınevi. Ankara. 2017. s.218-252.

³¹ Mustafa SAKAL ve Mustafa ALPARSLAN. a.g.e. s.509.

³² Gelir idaresi ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının çıkardığı genelge ve bildirgede yer alan hakların çoğuna yer verilmiştir.

- İdari işlem tamamlandıktan sonra, dava açma hakkı.

Esasen yukarıda sıralamış olduğumuz haklar Anayasa'da, Vergi Usul Kanunu'nda ve yönetmeliklerde yer alan haklardır. Devlet veya Devlet adına hareket eden kişiler tarafından bu hakların ihlal edilmesi durumunda yukarıda zikredilen haklar, mükelleflere hukuki koruma sağlamaktadır³³. Ancak, sadece bildirmede yer alan haklar için hukuki bir korumadan bahsetmek mümkün değildir.

Mükellefler yukarıda zikredilen özelliklerle; dilekçe hakkı, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı ile vergi idaresi tarafından yapılan işlemlere ve alınan kararlara karşı yetkili makamlara ve TBMM'ye başvuruda bulunarak, uyuşmazlığın çözülmesini talep edebilmektedirler³⁴.

Özellikle 6009 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra, inceleme sırasında mükellef haklarından dinlenme hakkının altı çizilmiştir³⁵.

Çoğunlukla mükellefler vergi dairesine veya inceleme yapan birimlere karşılıksız bir ödeme (vergi) yapmak üzere geldiklerini düşündüklerinden bu psikolojik durumun dikkate alınması, ilişkilerin medeni bir şekilde yürütülerek nazik ve saygılı davranılması, işbirliğini kolaylaştıracak ve kurum imajını olumlu etkileyecektir. Bu ise mevzuatla değil, iyi eğitim almış, yetişmiş ve görgülü personel ile sağlanabilir³⁶.

2- DİNLENME TALEBİNDE BULUNMA HAKKI

Talep etme haklarından biri de dinlenme talebinde bulunma hakkıdır. Nispeten yeni bir uy-

gulamadır. Yavaş yavaş bilinirliği artsa da işlerliği olmadığı görülmektedir. Bu hak, "Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" in Mükellef ve İnceleme Elemanının Dinlenmesi başlıklı 14. Maddesinde yer almaktadır:

"MADDE 14 – (1) Komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ilgisine göre Başkanlıkça veya Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir" şeklindedir.

Buna göre dinlenme hakkı, mükellefin nezdinde yapılan incelemede hakkında henüz karar verilmeden önce Rapor Değerlendirme Komisyonunda (RDK) kendisini anlatma hakkının verilmesini ifade eder. Bu hak aynı zamanda mükellefe, yapılan inceleme sırasında ortaya çıkan uyuşmazlık konusunda kendisini ifade etme imkânı verir. Bu hak doğal olarak incelemeyi yapan inceleme elemanı için de geçerlidir.

Görüldüğü gibi, mükellefin veya müfettişin dinlenme talebini dikkate alıp almama konusunda RDK üyeleri yetkilidir. Dolayısıyla her dinlenme talebi yerine getirilmek zorunda olan bir görev değildir. Talebin uygun bulunması veya RDK tarafından böyle bir karar alınması gerekir. Ancak nihai vergi inceleme tutanağında mutlaka mükellefe talebinin olup olmadığının sorulması gerekir³⁷. Eğer bu talep alınmamış ise mükellefler doğrudan RDK üyelerinden dinlenme talebini yazı ile isteyebilirler.

Vergi müfettişleri tarafından yazılacak rapor özetleri, dinlenme talebi olan mükelleflere

³³ Haluk EGELİ ve Mehmet DAĞ. "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi. Sayı 163. 2012. s.132.

³⁴ Hülya TAMZOK. "Mükellef Hakları Bildirgesi". Vergi Dünyası. Sayı 441. Mayıs 2018. s.40.

³⁵ Bekir BAYKARA. "Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi İncelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının Bireysel Başvuru Hakkı Bakımından İncelenmesi", Vergi Dünyası, Sayı 398. Ekim 2014. s.67.

³⁶ Erdoğan ÖNER. "Mükellef Hakları II". Yaklaşım Dergisi. Sayı 157. Ocak 2006.(<http://www.yaklasim.com.tr>). Erişim tarihi:22 Şubat 2020.

³⁷ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik 17.madde. Bkz.25.10.2016 tarihli RG.

dinlenmeye davet yazısıyla birlikte gönderilmek üzere, rapor tevdi yazısıyla daire başkanlığına iletilecektir. RDK tarafından yapılan değerlendirmeler sonucunda, raporlarda yer alan eleştirilen hususların değişmesi halinde, vergi müfettişi tarafından yeni duruma uygun olarak hazırlanan rapor özeti daire başkanlığına gönderilecektir. Yeni rapor özeti, daire başkanlığı tarafından yazıyla ve elektronik ortamda mükellefin vergi incelemesine başlama tutanağında yer alan e-posta adresine gönderilecek ve bu yazıda ayrıca mükellefin dinlenme talebi bulunup bulunmadığı sorulacaktır³⁸. Bu şekilde, hakkında vergi incelemesi yapılan mükellefler dinlenme talepleri öncesinde raporda eleştiri konusu yapılan hususları rapor özetinden öğrenerek komisyona gitme imkânı elde etmektedir.³⁹ Ancak zaten vergi inceleme tutanağında eleştiri konusu yapılan konulara yer vermek ve bunlarla ilgili mükellefin itiraz ve mülhazalarını almak zorunludur. Ayrıca taslak tutanak mükelleflerin talep etmeleri halinde kendilerine verilmektedir. Her ne kadar bu sayede konuyla ilgili daha sonradan çıkabilecek ihtilaflı durumun önüne geçilmesi amaçlanmış⁴⁰ olsa da, mükellef, rapor henüz yazılmamış olduğundan sadece özet şeklinde bilgi sahibi olacaktır.

2.1- Dinlenme Talebinin Hukuki Niteliği

Öncelikle, mükellef hakları bildirgesinin hukuki niteliğini ortaya koymak gerekmektedir⁴¹. İdarenin her türlü işlemi icrai nitelik taşımamaktadır. İcrai nitelik taşımayan bu işlemler, “idari karara benzeyen işlemler⁴²”, “etkisiz kararlar⁴³”, “icrai olmayan işlemler⁴⁴” şeklinde adlandırılmaktadır⁴⁵. İdarenin icrai olmayan işlemlerini daha detaylı olarak ayırmak gerekirse bize göre, görüş belirten işlemler (görüş istenmesi durumunda verilen idari görüş), bildirici işlemler (mükellefin bilgilendirilmesi gereken bir durumda bilgi verilmesi veya bir bilgi talep edilmesi), iç düzen işlemleri (hazırlık işlemleri vb.) ve uygulamaya yönelik işlemler (rehberler hazırlanması, direktiflerin yer aldığı genelgeler düzenlenmesi gibi)’dir.

Bu hak, mükelleflere genelge ve yönetmelik⁴⁶ ile verilmiş bir haktır. Hak ve yükümlülüklerin kanunda veya kanunun verdiği yetki ile çıkarılacak tek bir yönetmelikte düzenlenmesi gerekir⁴⁷. Mükellef hakları hukuk sisteminde var olan temel insan haklarından kaynaklanan, anayasa, uluslararası anlaşma, kanun ve idari düzenlemelerle korunur⁴⁸. Mükellefler dinlenme talep etme hakkını nihai vergi inceleme tutanağının düzen-

³⁸ Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları Genelgesi (18.01.2017 tarih ve 2416 sayılı), md 20.

³⁹ Ali GÜMÜŞ. “Vergi İnceleme Sürecine Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi”. Vergi Dünyası. Sayı 429. Mayıs 2017. s.84.

⁴⁰ Uğurcan AKYOLLU ve diğerleri. “Vergi İncelemesi ile İlgili Son Yönetmelik Değişikliği Üzerine Bir Değerlendirme”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 428. Nisan 2017. s.163.

⁴¹ Gelir İdaresi tarafından çıkarılan bildirme, mükellef hak ve yükümlülüklerini ortaya koymaktadır. Ayrıca rehber olarak da basılmıştır. Bu bildirmede özellikle, mükellef hakları genel haklar ve özel haklar olarak ayırım yapılmıştır.

⁴² A. Selçuk ÖZGENÇ. “Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 305. Ocak 2007. (<http://www.vergidunyasi.cm.tr>). Erişim tarihi:22 Şubat 2020.s.5.

⁴³ A.Şeref GÖZÜBÜYÜK ve Turgut CAN. İdare Hukuku Genel Esaslar. C:1. Ankara. 2004. s.420.

⁴⁴ Kemal GÖZLER. İdare Hukuku. Bursa. 2003. s.594.

⁴⁵ A.Selçuk ÖZGENÇ. a.g.m. s.5-6.

⁴⁶ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, (Bkz.31 Ekim 2011 tarih ve 28101 sayılı RG) ile Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi, 18.01.2017 tarihli.

⁴⁷ Umut VARLI. “Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talebinde Bulunmaları Bir Mükellef Hakkı mıdır?”. Yaklaşım Dergisi. Sayı 246. Haziran 2013. (<http://www.yaklasim.com>.). Erişim tarihi: 22 Şubat 2020.

⁴⁸ Adnan GERÇEK ve Feride BAKAR. Mükellef Haklarının Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Işığında Korunmasının Değerlendirilmesi. Prof. Dr. Metin TAŞ'a Armağan. Gazi Kitabevi. 2015. s.12.

lenmesi sırasında incelemeyi yapan vergi müfettişinden talep edebilir. Mükellef hakları; vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi verdiği için ihlal edildiğinde hukuki koruma da sağlar⁴⁹. Bu nedenle, bu talebin inceleme tutanağında işlenmesi zorunludur. Eğer bu talepleri kendilerine sorulmadan tutanak imzalanmış ise rapor RDK safhasında iken de bu talebin ilgili RDK servisinden yazı ile talep edilmesi mümkündür. RDK değerlendirmesi tamamlandıktan sonra vergi dairesine gönderilen raporlar için dinlenme talebinde bulunma hakkı yoktur. Halbuki bu hakkın vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edilinceye kadar her zaman talep edilebilir olması gerekir. Bu şekilde mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyumsuzluğun dava konusu edilmeden çözülebilmesi için daha fazla imkan verilmiş olur.

Bilindiği üzere, inceleme tutanakları mükellef ve müfettiş tarafından birlikte imzalanır. İnceleme tutanağında tespit edilen birtakım konularla ilgili olarak mükellefin itirazı ve mülahazası varsa bunlar da tutanağa alınır. Dolayısıyla zaten tutanakta yer alan hususların tekrar RDK üyelerine açıklanmasına gerek yoktur. Hukuken farklı bir sonuç da ortaya çıkmaz veya elde edilemez. Pe ki, RDK’da dinlenme talebi hangi durumda anlam ifade edebilir? Bu durum, esasen vergi müfettişinin görevini yerine getirirken yönetmelik ve yönerge düzenlemelerine uymaması durumunda söz konusu olabilir. Mesela dinlenme talep edip etmediği sorulmamış olabilir veya yanlış yönlendirme yapılmış olabilir. Talep edilen bilgiler ve belgeler için yazı yazılmamış ve süre verilmemiş olabilir veya inceleme esnasında yetiştirilmeyen belgelere, bilgilere RDK safhasında ulaşılmış

olabilir. Bu gibi durumlarda dinlenme talebinde bulunulması yerindedir. Bunun haricinde zaten inceleme tutanağında söylenmiş olan hususların tekrar RDK üyelerine söylenmesine gerek yoktur. Çünkü RDK zaten o ifadeleri okuyacak, değerlendirecek eğer mükellefi haklı buluyorsa ek tutanak aldirarak rapordaki durumu mükellef lehine düzeltirebilecektir.

Dolayısıyla, dinlenme talep etmeyi bir hak kullanımı olarak değerlendirirsek ki genelge “Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi”dir, bu hakkın kullanımında dürüstlük kurallarına uyulması gerekir. Bu durumda mükellefler, dinlenme talep etme hakkını haklı gerekçelere dayandırmak zorundadır. Bu hakkın, kötüye kullanılması durumunu hukuk düzeni korumaz. Ancak gerek genelgede yer alan ifadelerden bazıları gerekse dinlenme talep etme hakkının kullanımının RDK üyelerinin kabul edip etmemelerinin ihtiyari olması bunun hak olarak değerlendirilmesini tartışılır hale getirmektedir⁵⁰. Yönetmelik, dinlenme talebinin kabul edilip edilmemesi konusunda takdir hakkını RDK’ya vermiştir. Bu takdir hakkı, yasalara ve vicdani kanaatlere göre kullanılmalıdır. Keyfi davranışlara kanun izin vermez⁵¹. Burada RDK üyelerinin oy çokluğu ile karar alabildiğini de göz önünde bulundurmak gerekir.

Burada bir de bu hakkın kullanılmamasının RDK tarafından okunup, değerlendirilerek işleme konulmak üzere vergi dairesine gönderilen ve burada da vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenmesi ile idari bir işleme dönüşen vergi inceleme raporlarının, usulden iptal edilmesine yol açıp açmama durumu vardır. Bu konuda henüz bir yargı

⁴⁹ Ersan ÖZ. “Mükellef Hakları”. Pamukkale Üniversitesi. (www.ersanoz.com/sunumlar/mukellef-haklari-usa.pdf). Erişim tarihi: 27 Şubat 2020.

⁵⁰ Neslihan KARADAĞ COŞKUN ve Mustafa Sefa MAZLUM. *Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları*. Karahan Kitapevi. Kasım 2019. s.221.

⁵¹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI ve diğerleri. a.g.e. s.189.

kararı mevcut değildir⁵². Burada dinlenme talebinde bulunma hakkının genel olarak ceza hukuku ilkesi olan, savunma hakkı⁵³ gibi, değerlendirilmesi durumunda, benim savunmam alınmadı ben dinlenmedim, dinlenmiş olsaydım, böyle bir rapor işleme konulamazdı, denilebilir mi? Denirse bunun hukuki sonucu ne olur? Bunun tartışılması gerekir. Önemli bir konu olmasına rağmen, bu konuda henüz bir yönetmelik vb. çıkarılmadığı için, yeterli işlerlik kazandırılmamış ve hukuki niteliği tam olarak ortaya konulamamıştır. Oysaki savunma hakkı, hem uluslararası hukukta hem de Anayasa hukukunda yer almaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin aleyhinde yapılan işlemlerin içeriğini tam olarak bilme hakları vardır⁵⁴. Bu nedenle bize göre, dinlenme talebinde bulunma hakkı yönetmelik ile verilen bir hak olması nedeniyle bu hakkın kullanılmasını engelleyici idari kararlar dava konusu yapılabilir. Tutanakta yer alan itiraz ve mülahazaların alınması henüz rapor yazılmadan ve genel olarak sorulmuş bir soruya cevaben verildiğinden savunma hakkının kullanıldığı iddia edilemez. Ancak yukarıda değinildiği gibi, yönetmelik düzenlemesinde idareye verilen "...gerek görülmesi halinde dinlenebilir." ifadesi tartışmaya açıktır. Bu nedenle eğer bu hakkın kullanımına bu şekilde devam edilecekse en azından dinlenme talebinin kabul edilmesi veya reddedilmesi durumlarının tarif edilmesi ve gerekli düzenlemeler ile işleyişin ayrıntılı olarak açıklanması ve hukuki sonuçlarının ne olacağına da net olarak belirtilmesi gerekmektedir.

2.2- Dinlenme Talebinde Bulunma Hakkı Kimlere Verilmiştir?

Dinlenme talebinde bulunma hakkı RDK üye-

lerine, incelemeyi yapan vergi müfettişlerine ve incelenen mükelleflere verilmiştir.

2.2.1- Rapor Değerlendirme Komisyonu Tarafından Talep Edilmesi

Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının hukuka uygunluğunu değerlendirmek üzere 6009 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerle oluşturulan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının, 646 sayılı KHK ile oluşan statüye uygun olarak, çalışma usul ve esasları yeniden belirlenmiştir.

Bu sayede, 6009 sayılı Kanun'un amaçladığı şekilde, vergi incelemesinin, önceden belirlenmiş esaslara dayalı olarak yürütülen bir süreç olması sağlanmış olmaktadır. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in mükellef ve inceleme elemanının dinlenmesi başlıklı 14. Maddesinde;

"Komisyonlar, "...gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir." denilmektedir. Buna göre, RDK üyeleri, raporda yer alan ve net olmadığını düşündüğü veya eksik bulunduğu hususların ek bilgi ve belgeye ihtiyaç duyması durumunda böyle bir talepte bulunabilir. Düzenlemenin bize söylediği budur. Ancak burada işin mevzuata uygun bir şekilde yerine getirilmesi, dinlenme sürecinin tutanağa bağlanmasını gerektirdiğinden uygulamada geçerliği yoktur. Çünkü zaten RDK üyeleri raporda farklı değerlendirdikleri konuları müfettişle tartışmakta ve raporları düzeltmek için tekrar müfettişe göndermektedir. Daha sonra, raporla ilgili işlemler ya raporlarının düzeltilerek işleme konulmasını sağlamak üzere bir

⁵² Çalışmamızın tamamlandığı tarihe kadar yapmış olduğumuz araştırmalarda böyle bir karar bulunamamıştır.

⁵³ Tayfun ŞAHİN. "Mükellef Hakları Yönünden Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talebinde Bulunması". Yaklaşım Dergisi. Sayı 242. Şubat 2013. (<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17079&arananKey=TAYFUN%20%C5%9EAH%C4%B0N>). Erişim tarihi:22 Şubat 2020.

⁵⁴ Bünyamin DOĞRUSÖZ. "Savunma Hakkı Açısından Vergi Yargısı ve Yargılama Usulünün Değerlendirilmesi". I. Ulusal Vergi Yargısı Paneli. Vergi Müfettişleri Derneği Yayını. 2016. s.71.

tutanak düzenlenmekte ya da RDK üyeleri veya müfettişin görüşlerinde ısrar etmeleri durumunda raporlar Merkez RDK⁵⁵'ya gönderilerek oradan çıkan sonuca göre, işlemleri yapılmaktadır. Dolayısıyla bu anlamda ayrıca dinleme yapılmasına ve ayrı bir tutanak tutulmasına gerek yoktur.

2.2.2- Vergi Müfettişi Tarafından Talep Edilmesi

RDK üyeleri ile raporu düzenleyen vergi müfettişleri, inceleme ile ilgili tespit ve değerlendirmelerde mevzuatın uygulanması noktasında aralarında görüş farkı oluşmuşsa tartışabilmekte ve rapor düzeltmeye açılarak (sistem üzerinden) gerekli işlemler yapılabilmektedir. Dolayısıyla bizce, müfettişin ayrıca dinlenme talebinde bulunmasına ve bunun da tutanağa bağlanmasına gerek bulunmamaktadır.

2.2.3- Mükellef Tarafından Talep Edilmesi

Genel olarak mükellefler dinlenme talebini, *derdini bir de RDK'ya anlatma* imkanı olarak görmektedir. Çoğunlukla da inceleme sürecinde konuşulan ve bir şekilde müfettişi ikna edemediğini düşündüğü hususları bir de RDK'da konuşmak istemesinden kaynaklanmaktadır.

Mükellefler açısından herhangi bir sınırlama olmadığından hakkında rapor düzenlenen tüm mükellefler RDK'da dinlenme talebinde bulunabilirler. Buna göre, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemekten haklarında vergi tekniği raporu düzenlenmiş olan mükellefler de RDK'dan dinlenme talebinde bulunabilmektedirler. Bu esasen dava safhasından önce mükellefe son bir savunma hakkı sunulması demektir. Bu nedenle, savunma talebinin, yazılı olarak verilmesi veya nihai inceleme tutanağına kaydedilmesi gerekmektedir. Mükellefler Vergi

Denetim Kurulunun (VDK) internet sitesindeki mükellef linkinde yer alan TCK / VK No ve inceleme başlama sırasında düzenlenen ve bir örneği mükellefe verilen inceleme başlama tutanağının en altında yer alan sorgu no bilgisini kullanarak mükellef portalına giriş yaparak dinleme talebinde bulunabilir⁵⁶.

3- UYGULAMADA GENEL OLARAK DİNLENME TALEBİNDE BULUNULAN KONULAR

Öncelikle, mükellefin daha önce RDK'da dinlenme talebi olup olmadığına bakılmaksızın, raporların RDK'ya gönderildiği bilgisi yazıyla ve elektronik ortamda mükellefin vergi incelemesine başlama tutanağında bildirdiği e-posta adresine gönderilecektir.

Vergi müfettişleri tarafından düzenlenecek rapor özetleri, dinlenme talebi olan mükelleflere dinlenmeye davet yazısıyla birlikte gönderilmek üzere, rapor tevdi yazısıyla daire başkanlığına iletilecektir. RDK tarafından yapılan değerlendirmeler sonucunda, raporlarda yer alan eleştirilen hususların değişmesi halinde, vergi müfettişi tarafından yeni duruma uygun olarak hazırlanan rapor özeti daire başkanlığına gönderilecektir. Yeni rapor özeti, daire başkanlığı tarafından yazıyla ve elektronik ortamda mükellefin vergi incelemesine başlama tutanağında yer alan e-posta adresine gönderilecek ve bu yazıda ayrıca mükellefin dinlenme talebi bulunup bulunmadığı sorulacaktır.

Dinlenme talebinde bulunan mükelleflere talebin kabul edildiğine dair bilgi yazısı gönderilerek; tarih, saat ve hangi komisyon tarafından dinleneceği ve vergi inceleme sonucunda düzenlenen raporlara ilişkin rapor özetini kurum portalından temin edebilecekleri bilgisi verilmektedir.

⁵⁵ Komisyon, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir kurul başkan yardımcısı ve dört daire başkanından oluşur.

⁵⁶ Mükellef Hakları Genelgesi (18.01.2017 tarih ve 53065925 sayılı), md.19,20.

Dinlenme talebi çerçevesinde temsilci olarak gelecek olanlardan ise vekalet istenmektedir.

Dinlenme talebinde RDK safhasında genel olarak tutanakta yer alan itiraz ve mülahazaların burada tekrar edildiği görülmektedir. Buna göre, "sahte belge kullanımlarında bedelini ödedik, mal veya hizmeti aldık." "İşlemlerimiz gerçektir." "Satışlarımız gerçektir." "Tutanaktaki hususlar gerçektir." şeklinde ifadeler verildiği görülmektedir.

Sonuç olarak, dinlenme talep edilen dosyalardan hiç birisinde mükellef lehine bir düzeltme yapılmamıştır. Çünkü dinlenme hakkı kullanımının inceleme sürecinde tespit edilen hususlara verilen cevaplarla aynı olduğu, farklı bir argümanla gelinmediği görülmektedir. Oysaki dinlenme talep hakkı, inceleme sürecinde temin edilememiş bilgi ve belgelerin temin edilmesi ve bunun raporun işleme konmadan önceki son aşamada RDK'ya sunulması durumunda bir anlam ifade eder. Ayrıca, hukuk dışına çıkmış ise bunun yine RDK'da dile getirilmesi gerekir. Dolayısıyla dinlenme talep etme hakkı ya mükellefler tarafından anlaşılamamış ve doğru uygulanamamaktadır ya da vergi idaresi usul dışına çıkmamakta, yanlış işlem yapmamaktadır. Not alınmış dinlenme tutanaklarına bakıldığında yapılan işlemleri düzeltmeyi gerektirecek nitelikte -tespit ve değerlendirmelerin- olmadığı görülmektedir.

Bu sistemin en büyük engeli ise dinlenme talep etme hakkının idareye bağlı RDK nezdinde ve inceleme sürecinde kullandırılmasıdır. Bu durum, mükellef lehine düzeltme işlemi yapmayı zorlaştırabilir veya genel olarak tercih edilmeyebilir. Çünkü her iki birim de aynı idare içinde yer almakta ve vergi müfettişlerinden teşekkül etmektedir. Dolayısıyla meslektaşını koruma veya en azından zor durumda bırakmamak güdüsü ile hareket ediliyor olabilir. Ancak bu hususu test

edecek verilere ulaşılamamıştır. Çünkü yukarıda yer aldığı gibi, hak kullanımında dile getirilen hususlar ilave bilgi ve belge ihtiva etmediği gibi, müfettişler tarafından yasaya, düzenlemelere aykırılık teşkil edecek bir durumun yaratıldığına dair iddialara da yer verilmemektedir.

4- BAZI ÜLKELERDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI İÇİNDE DİNLENME TALEP ETME HAKKINA BENZER UYGULAMALAR

Mükellef hakları özellikle son yirmi yıldır önemli bir konu olmuştur. Mükelleflerin, insan hakları kapsamında atılan adımlara paralel bazı haklara kavuşması şaşırtıcı değildir. Ayrıca mükelleflerin seçmen olarak demokratik haklarının olması, mükellef ve devletin hassas vergilendirme ilişkisinde gönüllü uyumun önemini ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle, birçok OECD ülkesinde mükellef hakları bağlamında önemli gelişmeler olmuştur. Bu gelişmeler, ülkelerin birbirini etkilemesi neticesinde mükelleflere benzer haklar vermeleri şeklinde olmuştur⁵⁷.

Çalışmamızın konusunu oluşturan, vergi incelemeleri sırasında talep edilebilen dinlenme talebi hakkının ise diğer ülke düzenlemelerinde doğrudan yer almadığı görülmektedir. Ancak, aşağıda benzer fakat daha etkin düzenlemelere yer verilecektir.

4.1- İngiltere

Mükellef hakları konusunda İngiltere öncü bir ülkedir. Magna Carta ile başlayan süreç 1628 tarihli Haklar Dilekçesi ve 1689 tarihli Haklar Bildirgesi ile devam etmiştir. Süreç, 1986 yılında yine ilk kez yayınlanan Mükellef Bildirgesi ile devam etmiştir. 2009 yılına gelindiğinde de Sizin Bildirgeniz adıyla tekrar yayınlanmış ve 2013 yılında haklar güncellenmiştir⁵⁸. Bu nedenle, İngil-

⁵⁷ Özlem GÜRÇAM SÖKMEN ve Ahmet TEKİN. "Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Mükellef Hakları: İngiltere, ABD, Avustralya ve Kanada". İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi. C. 5. Sayı 7. s. 1989-1999.

⁵⁸ Okan ATAK ve diğerleri. "İngiltere, Fransa ve ABD'de Mükellef Haklarına İlişkin Uygulamalar ve Türkiye ile Karşılaştırma". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 459. Kasım 2019. s.120.

tere'deki sistemi daha detaylı incelemek bugün gelir idaresinin ne durumda olduğunu görmek açısından önem arz etmektedir.

İngiltere'de mükellef odaklı yönetim anlayışı karşılıklı ödev ve hakları paylaşmayı getirmiştir. Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC-Her Majesty's Revenue and Customs) mükellef hakları açısından en önemli gelişmeyi 2008 yılında mükelleflerle yapmış olduğu görüşmeler neticesinde sağlamıştır⁵⁹. Bu çerçevede tespit edilen sorunların giderilmesine yönelik bildirgede yapmış oldukları güncellemeler ile mükellef odaklılık yerine müşteri odaklı yönetim anlayışına geçilmiştir⁶⁰.

İngiltere'de bizdeki dinlenme talep etme hakkının daha geçerli bir uygulaması olarak, vergi idaresinin, *mükellef hakkında almış olduğu kararları gözden geçirmesini isteme hakkından* bahsetmek gerekir. İngiltere'de mükellefler inceleme tamamlandıktan sonra, inceleme elemanından mektup alırlar. Eğer inceleme elemanı olumsuz bazı tespitler yapmışsa mükellefi çağırır ve yapılacak işlemler hakkında bilgi verir. Mükellef eğer ikna olmaz ise şikayet yoluyla aynı idareden işlemlerin yeniden gözden geçirilmesini talep eder. Bu vergi uyuşmazlıklarında yargıya gitmeden önce zorunlu olarak talep edilmesi gereken bir haktır. İngiliz Gelir İdaresine (HMRC) yapılan şikayetten bir sonuç alınamazsa mükellef Hakem Ofisine başvurabilir⁶¹. Hakem Ofisi adil ve tarafsız bir hakem olarak hareket eder. Buradan da sonuç alınamazsa Parlamento Ombudsman-

lığında vergi alanında çalışan kamu denetçisine nihai inceleme için, başvuru yapabilmektedir⁶². Bu yollar tamamlandıktan sonra, ikna olmayan mükellef dava yoluna gidebilir. Ayrıca, eğer mükellef denetim sırasında kendisine yardımcı bulunacak vergi uzmanlarını tutacak kadar maddi imkanı bulunmuyorsa, vergi idaresi mükellefe gerekli yardımı sağlamak zorundadır⁶³.

4.2- Almanya

Alman Vergi Kanunu'nda mükellef hakları arasında dinlenme talebine benzer düzenlemeler mevcuttur. Alman vergi sisteminde uygulanmakta olan Vergi Kanunu (Abgabenordnung-AO) 1.1.1977 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Alman Vergi Kanunu'nda doğrudan doğruya dinlenme talep etme hakkı şeklinde bir düzenleme yoktur. Ancak buna benzer düzenlemeler vardır. Bu düzenlemeler, Aussenprüfung (Dış Denetim) bölümünde yer almaktadır⁶⁴. Bunlardan ilki, inceleme sonucunda yapılan "kapanış konuşması"dır⁶⁵. İnceleme bittikten sonra, incelemenin sonuçları hakkında kapsamlı ve nihai bilginin mükellefe verilme zorunluluğu vardır. Kapanış konuşmasının yapılacağı tarih ve saat mükellefe makul bir süre öncesinden tebliğ edilmek zorundadır. Bu şekilde mükellefin kapanış konuşmasına hazırlık yapması ve argümanlarını belirlemesi için zaman verilmiş olur. Kapanış konuşmasının hukuken bir bağlayıcılığı yoktur. Böyle bir konuşmanın esas amacı, bundan sonra, yapılacak olanlarla ilgili mükellefe bilgi vermektir. Özellikle inceleme

⁵⁹ Adnan GERÇEK ve diğerleri. *Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*. Seçkin Yayıncılık. Ankara. s.33-36.

⁶⁰ Okan ATAK ve diğerleri. a.g.m. s.121.

⁶¹ İngiltere Hakem Ofisine 2017-2018 yılları arasında toplam 5.802 adet şikayet gerçekleştirilmiş, 967'si hakkında soruşturma kararı alınmış ve yapılan şikayetlerin 1.204'ü ise çözülmüştür.

⁶² Okan ATAK ve diğerleri. a.g.m. s.122.

⁶³ Sevil ŞİN. *Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*. İTO Yayınları. Yayın No.2005-17. İstanbul. s.154-55.

⁶⁴ Abgabenordnung § 202, Inhalt und Bekanntgabe des Prüfungsberichts.

⁶⁵ AO. § 201 Schlussbesprechung.

sonunda suç veya kabahat tespit edilmişse bu durum mükellefe yazılı olarak bildirilir. Bu şekilde mükellef kendisini olası ceza soruşturmasına hazırlama fırsatı bulmuş olur⁶⁶.

Diğer bir düzenleme vergi incelemesi sonucunda idareden bağlayıcı bilgi talep etme hakkıdır⁶⁷. Burada ki bağlayıcı bilgi idari bir işlemdir ve yazılı olarak verilmek zorundadır. İdarenin mükellefin talebini reddetmesine karşı itiraz etme hakkı vardır⁶⁸.

4.3- Fransa

Fransa'da doğrudan dinlenme talep etme hakkı olmamakla birlikte buna benzer bir düzenleme olarak, yapılan veya yapılmakta olan vergi incelemesi ile ilgili olarak mükelleflerin incelemeyi yapan müfettişten kadro olarak daha üst konumda olan bölge müfettişine başvurma hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla inceleme sürecinde itiraz edeceği husus olduğunda mükellefler denetim sırasında veya denetimden sonra, bu başvuru hakkını kullanabilmektedirler⁶⁹. Ayrıca Fransa'da mükelleflerin vergisel işlemlerini kolaylaştırmak amacıyla gerçek kişi mükellefler için, "Mükellef Temsilcisi Birimi", tüzel kişi mükellefler için ise, "Büyük İşletmeler Yönetim Birimi" ve uyuşmazlıkların etkin ve hızlı çözülmesi için, "Danışma ve İtiraz Merkezi Birimi" oluşturulmuştur⁷⁰.

4.4- İrlanda

İrlanda'da bizde uygulanan dinlenme talep etme hakkına benzer uygulama, mükellef hakları bildirgesinde yer alan "gözden geçirme talep hakkı"dır⁷¹. Mükellefler, inceleme yöntem ve usulleri (procedure) hakkında bilgilendirilmekte⁷² ve bu hak ile mükelleflere, mahalli düzeydeki yetkili yönetici, bölgeden sorumlu bölge yöneticisi ya da kurum içi gözden geçirme biriminden sorumlu vergi başmüfettişi tarafından gözden geçirmenin gerçekleştirilmesini isteme hakkına sahiptir⁷³.

4.5- ABD

En ileri düzeyde mükellef haklarının korunduğu ülkenin ABD olduğu görülmektedir. ABD'de Mükellef Hakları Savunuculuğu Birimi (Taxpayer Advocate Service) adlı, Gelir İdaresinden (İç Gelir İdaresi-IRS) bağımsız bir kurum vardır. Bu kurum, IRS ile mükellef arasında ortaya çıkan sorunlarla ilgili olarak belirlenen kriterler çerçevesinde mükelleflerin sorunlarını çözmektir. Kurum, mükelleflerin vergileme sürecinde karşılaştıkları sorunları tespit ederek bunları analiz etmekte ve çözüm önerileri getirmektedir⁷⁴.

Mükellefler vergi inceleme sürecinde karşılaştıkları ve çözemedikleri ihtilafları veya problemleri için, Mükellef Hakları Savunma Birimine başvurabilmektedirler⁷⁵.

⁶⁶ Ali DEĞİRMENDERELİ. "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi". Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 2015 (4). s.36-37.

⁶⁷ AO. § 204 Voraussetzung der verbindlichen Zusage.

⁶⁸ Ali DEĞİRMENDERELİ.a.g.m. s.63-64.

⁶⁹ Neslihan KARATAŞ DURMUŞ."Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması". Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı 48. Ocak 2016. s.99-122.

⁷⁰ Adnan GERÇEK. *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması*, Ekonomik ve Mali Araştırmalar Yarışması. Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları. Yayın No:13. Ankara.i s.93-95.

⁷¹ Salim KARADENİZ. "İrlanda'da Gelir Denetimi ve Mükellef Hakları-1".Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 288. Ağustos 2005. s.30-34.

⁷² Salim KARADENİZ. "İrlanda'da Gelir Denetimi ve Mükellef Hakları-2", Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 289. Eylül 2005. s.51-57.

⁷³ Neslihan KOŞAR. *Avrupa Birliğinde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellefin Durumu*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksel Lisans Tezi. İzmir. 2016.

⁷⁴ Serdar KILIÇ. "Ulusal Mükellef Avukatı: Mükellef Haklarının ABD'deki Savunucusu". Vergi Raporu Dergisi, Sayı 172. Ocak 2014. s.7.

⁷⁵ Kamil ATEŞ. "Amerika Birleşik Devletlerinde Mükellef Hakları Savunma Birimi". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 278. Ekim 2004. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3441>). Erişim tarihi:05 Ocak 2020.

4.6- Arnavutluk⁷⁶

Arnavutluk, vergi reformu konusunda kayda değer ve hızlı bir ilerleme kaydetmiştir. Vergi Usul Kanunu'na "Mükellef Hakları" ile ilgili ayrı bir bölüm 25 Haziran 2008 tarihinde eklenmiştir. Bu haklardan dinlenme talep etme hakkına benzer bir düzenleme olarak "vergi mükelleflerinin her biri, gerekçeleri, değerlendirmeleri ve kararları hakkında yapılan vergi değerlendirmesiyle ilgili bir anlaşmazlık olduğunda yazılı bir yanıt alma hakkına" sahiptir. Vergi mükellefleri, değerlendirmeyi aldıktan sonra, ilgili argümanlara yazılı itirazda bulunma hakkına sahiptir. Vergi denetimi değerlendirmesinin nihai raporu vergi mükellefinin ifade ettiği itirazları ve açıklamaları da içerir.

Buna göre, Arnavutluk vergi idaresi, inceleme elemanının tespit ve değerlendirmesini içeren bir ön inceleme raporu hazırlamaktadır. Mükellef kabul etmediği tespit ve değerlendirmelere itiraz etmekte ve anlaşmazlık konusu hususlarla ilgili açıklama yapmakta ve raporu kabul etmediğini ifade ederek yazılı cevap isteyebilmektedir. Bu şekilde itiraz ve açıklamalardan sonra, nihai rapor düzenlenmektedir. Vergi mükellefleri, vergi idaresinin kendileri ve malları ile ilgili karar vermeden önce itiraz etme ve delil sunma hakkına sahiptir. İtiraz durumunda, bağımsız bir idari inceleme yaptırma hakları vardır. Vergi mükellefleri, bu itirazlarını raporu aldıkları tarihten itibaren 5 gün içinde yaparlar. İtiraz yazılı olarak yapılır. Vergi idaresi itirazı karara bağladıktan sonra, vergi mükellefleri 30 gün içinde bu kararı dava konusu yapabilirler. Bu dava, Vergi Temyiz Mü-

dürlüğünde açılır. Vergi Temyiz Müdürlüğü vergi itirazını gözden geçirir ve vergi mükellefi ile vergi idaresi tarafından sunulan delil ve iddiaların yanı sıra talep edilen ek belgelere dayanarak bir karar verir.

DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Mükelleflerin Devlet karşısında ödevleri olduğu gibi hakları da vardır⁷⁷. Ancak bizde VUK'nun 8' inci maddesinde yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere vurgu mükellefin devlete olan borcuna yapılır, haklarına değil⁷⁸. Ancak vergilendirme ilişkisi, içinde mükellefin haklarını da barındıran hukuki bir ilişkidir⁷⁹. Evrensel mükellef hakları aşağı yukarı birbirinin aynısıdır. Mükellef hakları, en az yükümlülükleri kadar kutsal ve önemlidir⁸⁰.

Mükellef hakları OECD ülkeleri tarafından Mükellef Hakları Bildirgesi (Taxpayers' Declaration) olarak yayınlanmıştır. Literatürde mükellef hakları; "...anayasa, sözleşme, yasa gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukukun vergi yükümlüsüne tanıdığı, yükümlünün devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaratırken veya uygularken, bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir." şeklinde tanımlanmaktadır⁸¹. Her ülkenin mükellef hakları bildirelerinin farklı olduğu görülmektedir. Ancak hemen her bildirmede temelde şu haklar vardır: Bilgilendirme, yardım ve haber hakkı, başvurma hakkı, verginin gerçek tutarını ödeme hakkı, kesinlik hakkı, gizlilik hakkı⁸², adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı⁸³, temsilci kullanma hakkı.

⁷⁶ Arnavutluk Gelir İdaresi Sitesi. (www.tatime.gov.al/eng/c/8/42/51/taxpayers-rights), Erişim tarihi:07 Nisan 2020.

⁷⁷ Mükellef tanımı VUK'nun 8.maddesinde yapılmıştır.

⁷⁸ Mustafa Erkan ÜYÜMEZ ve Aytül: BİŞGİN."A Comparative Analysis Of Taxpayer Rights in Turkey and The USA". Mecmua Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 2. Güz 2016. s.66.

⁷⁹ Recai DÖNMEZ. "Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi". E-Yaklaşım. Aralık 2003. s.5.

⁸⁰ Ahmet EROL. "Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler". Maliye Dergisi. Sayı 89. Mayıs 2011. s.2.

⁸¹ A. Selçuk ÖZGENÇ. s.1.

⁸² Nazmi KARYAĞDI. "Mükellef Hakları Bildirgesi". Vergi Dünyası Dergisi. Mart 2006. (<http://www.vergidunyasi.com.tr>). Erişim Tarihi:22 Şubat 2020.

⁸³ Tamer GÜNDOĞDU. *Vergi İncelemelerinde Mükellef ve Mükellef Hakları*. I. Ulusal Vergi Yargısı Paneli. Vergi Müfettişleri Derneği Yayını. 2016. s.107.

Bizde en son ilave edilen haklardan birisi de çalışmamızın konusunu oluşturan “dinlenme talep etme hakkı”dır. Bu hak RDK üyeleri nezdinde inceleme süreci ve süreç sonunda düzenlenen vergi inceleme raporuna karşı yapılacak itirazlar ve şikayetleri dile getirme imkanı sağlamaktadır. Dolayısıyla mükellefin RDK tarafından dinlenmesi, inceleme sürecinde mükellefe tanınan bir çeşit savunma hakkıdır. Mükellef hakları, gereksinimlerden doğmuş ve belirli bir oluşum sürecinin sonunda hak istemi şeklinde somutlaşmıştır⁸⁴. En azından diğer ülkelerde bu böyle olmuştur. Örneğin ABD’de Senato tarafından IRS adına yürütülen vergi incelemeleri ve süreçleri ile ilgili sıkıntılar, ihlaller tespit edilmiş ve bunun üzerine Mükellef Hakları Savunma Birimi oluşturulması önerilmiş ve bu birim kurulmuştur. Keza, aynı şekilde İngiltere’de 2008 yılında benzer çalışma yapılarak Hakem Ofisi ve Parlamento Ombudsmanlığı getirilmiştir. Yine diğer ülkelerde de kişi hakları ve insan haklarının bir gereği olarak mükellef hakları gündeme gelmiş ve OECD ülkeleri Mükellef Hakları Bildirisi yayınlamışlardır. Dolayısıyla her bir hak, bir gereksinim sonucu ortaya çıkmıştır. Vergi mükelleflerinin vergi idaresine karşı korunması bakımından yetersiz olan veya boşluk bulunan alanlarda tabii ki yeni hakların tanınması gerekir⁸⁵. Bizdeki dinlenme hakkı hangi gereksinim sonucu ortaya çıkmıştır? Özellikle müfettişe de bu hakkın verilmesi anlamlandıramamıştır⁸⁶. Çünkü müfettiş zaten RDK üyelerinin her zaman fikirlerini almakta bir tıkanma durumunda görüşlerini sormaktadır. Ayrıca RDK üyeleri ile müfettiş uygulamada anlaşamazlar ise Raporlar bir üst RDK (Merkezi Rapor Değer-

lendirme Komisyonuna)’ ya gitmekte ve her iki taraf da MRDK’ nın kararına uymak zorunda kalmaktadırlar. Dolayısıyla müfettişe RDK nezdinde dinlenme hakkı vermenin anlamı yoktur⁸⁷. Bu zaten uygulamada daha geniş kapsamlı var olan ve kullanılabilen bir haktır. Mükellef açısından incelediğimizde yine gereksinim duyulmayan bir hak olduğunu görmekteyiz. Nitekim vergi inceleme tutanaklarında mükellefin itiraz ve mülhazaları sorulmaktadır. İnceleme elemanı da mükellefin tüm görüş, değerlendirme, itiraz ve şikâyetlerini inceleme tutanağına almak zorundadır. Bu şekilde mükellef inceleme tutanağı ve verdiği ifade ile RDK üyelerine ulaşabilmektedir. Eğer gerçekten mükellef itiraz ve mülhazalarında haklı bulunur ise RDK buna göre raporları düzeltmeye açmakta (sistemde) ve raporlar genel olarak düzeltilmektedir. Eğer müfettiş bu görüşü paylaşmaz ise raporlar iki tarafın yazılı görüşleri alınarak MRDK tarafından değerlendirilmekte ve sonuca bağlanmaktadır.

Uygulamada da dinlenme talebinin gereksiz yere zaman kaybına yol açtığı görülmektedir. Daha rapor değerlendirilmeden mükellefin dinlenmesi zaten RDK üyelerinin kararlarını değiştirmeye yeterli değildir. Kararlarını da etkilemekten uzaktır. Çünkü her iki tarafta inceleme tutanağı ve raporda yer alan hususlarla sınırlı bir değerlendirme yapmak zorundadır. Dinlenme talebi, vergi inceleme tutanağında yazılı olarak verilen ifadelerin özet olarak RDK’ya sunulmasından başka bir şey değildir. Burada da RDK raporu yasal hükümlere ve düzenlemelere ve mükellef haklarına ihlal olup olmadığına bakmak zorundadır. Dolayısıyla mükellefin raporda veya tuta-

⁸⁴ İbrahim Ö.KABAOĞLU. Özgürlükler Hukuku, İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı. 6.Baskı. Ankara. 2002. s.39.

⁸⁵ A. Selçuk ÖZGENÇ.a.g.m. s.1.

⁸⁶ Farklı görüş için bkz. Murat DAYANÇ. “Rapor Değerlendirme Komisyonları ve Dinlenme Talebi”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 358. Haziran 2011. s.25.

⁸⁷ Farklı görüş için bkz. Onur GÖK ve Coşkun ÇEKİCİLER. “Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 449. Ocak 2019. s.111-118.

nakta olmayan bir şeyi söyleyerek RDK üyelerini ikna etmesi mümkün olmadığı gibi RDK üyelerinin inceleme tutanağı ve raporlarda yasalara, düzenlemelere ve mükellef hakları bildirgesine uygun olan bir raporu düzelttirilmesi de mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca diğer ülke uygulamalarında görüldüğü üzere mükellefler kendileri veya firmaları hakkında denetim elemanları tarafından eleştiri konusu yapılan hususları bilmektedirler. Çünkü rapor veya yazı ile durum kendilerine bildirilmektedir. Oysa bizdeki uygulamada mükellef sadece raporun özetini görebilmektedir. Dolayısıyla raporun değerlendirme kısmı ile delillerine vakıf olmadan RDK nezdinde savunma yapmak durumunda kalacağı açıktır. Çünkü bu hak mükellefe daha inceleme tamamlanmadan kullanılan bir hak olduğu için, vergi inceleme tutanağı alınırken mükellefe sunulan “mükellefin itiraz ve mülahazasının tutanağa işlenmesi hakkı”ndan bir farkı yoktur. Mükellef vergi inceleme tutanağında olduğu gibi RDK safhasında da rapor kendisine tebliğ edilmediğinden hakkında yapılan işlemlerin değerlendirmelerine ve delillerine vakıf değildir. Dolayısıyla mükellef neye itiraz edeceğini veya hangi konuyla ilgili açıklama yapacağını, henüz inceleme raporu tamamlanmamış ve kendisine verilmemiş olduğundan, bilememektedir.

Nitekim araştırma sonuçları bize, inceleme sürecinde böyle bir hakkın bir gereksinimden doğmadığını, diğer haklar ile birlikte zaten bu hususların sağlandığını, dinlenme talep etme hakkının inceleme geçiren mükelleflerin büyük çoğunluğu tarafından talep edilmediğini ve talep edilenlerden hiç birisinde düzeltmeye gidilmediğini göstermiştir. Keza, bir çalışmada⁸⁸; “*vergi*

mükelleflerinin mükellef hakları konusundaki bilgi düzeyleri yetersiz.” olduğu ve “*mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresinin yaptığı çalışmalardan mükellefler üzerinde yeterince farklılık yaratılmadığı görülmektedir.*”, denilmektedir. Zaten düzeltilmesini gerektiren hataların olması durumunda mükellefin mevcut ifade ve kanıtlarından bu düzeltmeyi yapmak mümkündür. Dolayısıyla dinlenme talep etme hakkı, sadece ismen var olan ancak uygulamada herhangi bir katkı sağlanmayan bir hak olarak görünmektedir.

Artık hemen hemen gelişmiş ülkelerin tamamında vergi idareleri, bir taraftan vergi gelirlerini artırmaya çalışırken bir yandan da mükelleflere adil olmaya, gelirin doğru ve gerçek tutarını tespit etmeye çalışmaktadırlar. Bu çabalardan en önde geleni ise mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu artırmaktır⁸⁹. Bu anlamda mükellef yerine, “müşteri” kavramı kullanılmaya başlandığı görülmektedir⁹⁰.

Gelişmiş devletlerde vergi idareleri tarafından yayınlanan mükellef hakları bildirgeleri ve bu bildirgelerde yer alan hakların uygulanmasına yönelik birimlerin kurulmuş olması çok önemli bir atılımdır⁹¹. Bu birimlerden bazıları Mükellef Hakları Savunuculuğu Birimi, Hakem Ofisi, Ombudsmanlık ve Danışma ve İtiraz Birimleridir. Bu birimlerin en önemli özelliği ise adil, tarafsız ve gelir (vergi) idaresinden ayrı çoğunlukla bağımsız veya parlamentoya bağlı birimler olmalarıdır.

Kuşkusuz mükellef hakları, toplum geliştikçe hukuk da gelişeceği için, artacaktır. Bu yönü ile çağdaş hukuk ölçütlerini benimseyen hukuk devletlerinde (rule of law) mükelleflerin haklarına ve hukukuna çok büyük önem vermek gere-

⁸⁸ Ramazan GÖKBUNAR ve Güneş ÇETİN. “*Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum: Manisa Merkez İlçe Anket Uygulaması*”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 346. Haziran 2010. s.100-113.

⁸⁹ Niyazi ÖZPERHİZ. “*Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması*”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 294. Şubat 2006. s.109-113.

⁹⁰ İngiltere’de yer alan düzenlemelerde bunu görmekteyiz.

⁹¹ Coşkun KARACA ve Bünyamin DEMİRGİL. “*Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları*”. Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. C.15. Sayı 1. 2014. s.365-381.

kir⁹². Vergi idarelerinin mükellefe bakış açısının değişmesine neden olan bir gelişme, vergi tabanının genişlemesi ile sonuçlanan vergi sistemlerindeki değişikliklerin vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki etkileşimi ve vergi sisteminin karmaşık hale gelmesi nedeniyle mükellefler üzerindeki psikolojik baskıyı artırmış olmasıdır. Bu etkileşim sonucu, vergi idarelerinin mükelleflere vergilendirme sürecinin tüm safhalarında yardımcı olmaları gerekmektedir⁹³. Ancak çalışmamızda değindiğimiz gibi bu hakların gerçekten bir boşluğu doldurması yani bir ihtiyaç durumunda ortaya çıkması gerekmektedir. Aksi halde, gereksiz düzenlemeler vergi idaresinin işlemlerinde hem mükellefin hem de vergi idaresinin zaman ve emek maliyetinin artmasına yol açacaktır.

İnsan hak ve özgürlüklerinde olduğu gibi mükellef haklarında da önemli olan bu hakların kuramsal alandan çıkıp, uygulama alanına girmesi ve etkili bir şekilde kullanımının sağlanmasıdır⁹⁴. Buna göre, mükellef haklarının; bütüncül bakış ile durum tespiti yaparak çözüme yönelik ve ihtiyaca cevap vermek amacıyla Vergi Usul Kanunu'nun 140'inci maddesine bir hüküm olarak dahil edilmesi ve ayrıntılarına da tek bir yönetmelikte yer verilmesi gerekmektedir. Evrensel haklar yanında her ülkede farklı bir şekilde ortaya çıkan ve öne çıkan haklardan bize uygun olanlarını da tespit ederek, dağıtık bir şekilde mevzuatta yer alan haklara tek bir yönetmelikte yer verilmelidir. Mükellef haklarının ABD ve İngiltere'de olduğu gibi sorunları veya vergi uyumsuzluklarını idari safhalarda çözecek adil ve bağımsız kurumların

oluşturulması⁹⁵, bunun içinde hakların inceleme sürecinde ve inceleme sonrasında olmak üzere ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir.

Özellikle çalışmamızın konusunu oluşturan dinlenme talep etme hakkı yerine, vergi incelemesinin tamamlanmasından ve raporların mükellefe gönderilmesinden sonra, mükelleflerin talep etmesi halinde düzenlenen vergi inceleme raporlarının yeniden gözden geçirilmesini sağlayacak bir birimin kurulması yerinde olacaktır. Bu çerçevede; RDK değerlendirmesinden geçerek kesinleşen ve mükellefe gönderilen vergi inceleme raporlarına mükellefler tarafından itiraz edilebilmesini sağlayacak bir itiraz merci oluşturulabilir. Bu itiraz birimi, RDK içinde ayrı bir birim olarak kurulabilir. Bu sistemi daha etkin kılmak için RDK'ların ayrı ve daire başkanlıklarından bağımsız bir birim olarak kurulması gerekir. Kendi içerisinde daire başkanlıklarından ayrı örgütlenen örneğin, RDK Daire Başkanlığı içinde mükelleflerin bir komisyondan çıkan raporlarına itiraz ederek daha üst bir birim olarak İtiraz ve Şikayet Komisyon Başkanlığı tarafından değerlendirilmesi sağlanabilir. Bu şekilde idare ile mükellef arasındaki uyumsuzluğu inceleme sonrası ancak vergi dairesince vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenmeden önce çözüme kavuşturmak mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKYOLLU, U., DANIŞMAN, M., YÜZEN, B. (2017). "Vergi İncelemesi ile İlgili Son Yönetmelik Değişikliği Üzerine Bir Değerlendirme". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 428.

⁹² Ahmet EROL. a.g.m. s.2.

⁹³ Selçuk BUYRUKOĞLU ve İrem ERASA. "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 375. Kasım 2012. s.125.

⁹⁴ Şeref GÖZÜBÜYÜK ve Feyyaz GÖKCÜKLÜ. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*. 10.Bası. Turhan Kitapevi. Ankara. 2013. s.4.

⁹⁵ Cumhurbaşkanlığı 60 sayılı Kararnamesi'nin 8'inci maddesi ile Mükellef Hakları Kurulu kurulması düzenlemesi yapılmıştır (Bkz.18.04.2020 tarih ve 31103 sayılı Resmi Gazete).

- ATAK, O., EKŞİLİ, G., ŞAHİN, E.(2019). “İngiltere, Fransa ve ABD’de Mükellef Haklarına İlişkin Uygulamalar ve Türkiye ile Karşılaştırma”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 459.
- ATEŞ, K. (2004).“Amerika Birleşik Devletlerinde Mükellef Hakları Savunma Birimi”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 278. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3441>). Erişim tarihi: 05 Ocak 2020.
- AYBAY, A., AYBAY, R. (2002). *Hukuka Giriş*. 7. Baskı. Aybay Yayınları. İstanbul.
- BAK, H., BEDİR, M. (2020). “Mükellef Hakları Bağlamında Vergi İncelemelerinde Dilekçe Hakkının Kullanımı”. Vergi Raporu Dergisi. Sayı 244.
- BAYKARA, B. (2007). “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 314.
- BAYKARA, B. (2014). “Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi İncelemeleri, Vergi Tarihîyatları ve Vergi Davalarının Bireysel Başvuru Hakkı Bakımından İncelenmesi”, Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 398.
- BAYRAKLI, H., H., ERKAN, M., ELİTAŞ, C. (2012). *Muhasebe Hata ve Hileleri*. Ekin Yayınevi. Bursa.
- BOZDOĞAN, K., BUYRUKOĞLU, S., BOZDOĞAN, D. (2013). “Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları”. Balkan Sosyal Bilimler Dergisi. C.2. Sayı 4.
- BRZEZİNSKİ, B. (2009). *Taxpayers’Rights: Some Theoretical Issues, Protection of Taxpayer’s Rights European International and Domestic*. Wolters Kluwer Publications.
- BUYRUKOĞLU, S., ERASA, İ.(2012). “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 375.
- DAYANÇ, M.(2011). “Rapor Değerlendirme komisyonları ve Dinlenme Talebi”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 358.
- DEĞİRMENDERELİ, A.(2015). “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”. Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı 4.
- DEMİRCİ, Z.(2015). *Türkiye’de Vergi afları ile Mükellef Hakları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bursa.
- DOĞRUSÖZ, B.(2016). “Savunma Hakkı Açısından Vergi Yargısı ve Yargılama Usulünün Değerlendirilmesi”. I. Ulusal Vergi Yargısı Paneli. Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.
- DÖNMEZ, R.(2003).“Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”. E-Yaklaşım.
- EGELİ, H., DAĞ, M.(2012) “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”. Maliye Dergisi. Sayı 163.
- EROL, A.(2011).“Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler”. Maliye Dergisi. Sayı 89.
- GERÇEK, A. Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması. Ekonomik ve Mali Araştırmalar Yarışması. Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları. Yayın No:13. Ankara.
- GERÇEK, A., BAKAR, F.(2015). *Mükellef Haklarının Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Işığında Korunmasının Değerlendirilmesi*. Prof. Dr. Metin TAŞ’a Armağan. Gazi Kitabevi.
- GERÇEK, A., GERGER ÇETİN, G., TAŞKIN, Ç.,BAKAR, F.,GÜZEL, S.(2015). *Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- GİRAY, F.(2006).*Maliye Tarihi*. Ezgi Kitabevi. Bursa.
- GÖK, O., ÇEKİCİLER, C.(2019). “Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 449.

- GÖKBEL, D.(2000). *Mükellef Hakları*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir, 2000.
- GÖKBUNAR, R., ÇETİN, G. (2010). “*Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum: Manisa Merkez İlçe Anket Uygulaması*”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 346.
- GÖZLER, K. (2003). *İdare Hukuku*. Bursa.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Ş., CAN, T. (2004). *İdare Hukuku Genel Esaslar*. C.1. Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK, Ş., GÖKCÜKLÜ, F. (2013). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*. 10.Bası. Turhan Kitapevi. Ankara.
- GÜMÜŞ, A. (2017). “*Vergi İnceleme Sürecine Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi*”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 429.
- GÜNDOĞDU, T. (2016). “*Vergi İncelemelerinde Mükellef ve Mükellef Hakları*”. I. Ulusal Vergi Yargısı Paneli. Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.
- GÜRÇAM SÖKMEN, Ö., TEKİN, A. (2019). “*Türkiye’de Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları ve Bu Hakların Geliştirilmesi Amacıyla Yapılan Yasal Düzenlemeler*”. Vergi Raporu Dergisi. Sayı 233.
- GÜRÇAM SÖKMEN, Ö., TEKİN, A. (2016). “*Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Mükellef Hakları: İngiltere, ABD, Avustralya ve Kanada*”. İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi.C. 5. Sayı 7.
- KABAOĞLU, İ. Ö.(2002). *Özgürlükler Hukuku, İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı*. 6.Baskı. Ankara.
- KARACA, C., DEMİRGİL, B.(2014). “*Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları*”. Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. C.15. Sayı 1. 2014.
- KARADAĞ COŞKUN, N.,MAZLUM, M.S.(2019). *Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları*. Karahan Kitapevi.
- KARADENİZ, S.(2005). “*İrlanda’da Gelir Denetimi ve Mükellef Hakları-1*”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 288.
- KARADENİZ, S. (2005). “*İrlanda’da Gelir Denetimi ve Mükellef Hakları-2*”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 289.
- KARATAŞ DURMUŞ, N. (2016). “*Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması*”. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı 48.
- KARYAĞDI, N. (2006). “*Mükellef Hakları Bildirgesi*”. Vergi Dünyası Dergisi.
- KILIÇ, S. (2014). “*Ulusal Mükellef Avukatı: Mükellef Haklarının ABD’deki Savunucusu*”. Vergi Raporu Dergisi. Sayı 172.
- KOŞAR, N. (2016). *Avrupa Birliğinde Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellefin Durumu*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir.
- MERT, İ. (2019). “*Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları*”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 453.
- MUTLU, E. (2017). “*Mükellef Haklarına İlişkin Üst Hukuk Normlarında Doğrudan veya Dolaylı Olarak Yer Alan Düzenlemeler*”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 432.
- ORCAN, M. (2013). “*Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Müessesesi*”. Maliye ve Sigorta Yorumları.
- OĞUZMAN, M. K., BARLAS, N. (2002). *Medeni Hukuk*. 9.Bası. İstanbul.
- ÖDEN DİLEMRE, B. (2017).*Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi*. Savaş Yayınevi. Ankara.
- ÖNER, E. (2006). “*Mükellef Hakları II*”. Yaklaşım Dergisi. Sayı 157. (<http://www.yaklasim.com.tr>). Erişim tarihi: 22 Şubat 2020.
- ÖZ, E. (2020). “*Mükellef Hakları*”. (<http://www.ersanoz.com/sunumlar/mukellef-haklari-usa.pdf>). Erişim tarihi.28 Şubat 2020.

- ÖZGENÇ, A. S. (2007). “Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 305.(<http://www.vergidunyasi.cm.tr>). Erişim tarihi:22.02.2020.
 - ÖZPERHİZ, N.(2006). “Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 294.
 - SAKAL, M., ALPARSLAN, M.(2008). *Vergi Hukuku Uygulaması*.
 - ŞAHİN, T.(2017). “Tarhiyat Önermeyen Vergi İnceleme Raporuna RDK Müdahalesinin Mükellefin RDK Dinlenme Talebi ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebine Etkileri”. Yaklaşım Dergisi. Sayı 298. (<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17079&arananKey=TAYFUN%20%C5%9EAH%C4%B0N>). Erişim tarihi:22 Şubat 2020.
 - ŞAHİN, T.(2013). “Mükellef Hakları Yönünden Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talebinde Bulunması”. Yaklaşım Dergisi. Sayı 242. (<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17079&arananKey=TAYFUN%20%C5%9EAH%C4%B0N>). Erişim tarihi:22 Şubat 2020.
 - ŞİN, S. (2005). *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*. İTO Yayınları. Yayın No:17. İstanbul.
 - TAMZOK, H. (2018). “Mükellef Hakları Bildirgesi”. Vergi Dünyası. Sayı 441.
 - ÜYÜMEZ, M.E., BİŞGİN, A. (2016). “A Comparative Analysis Of Taxpayer Rights in Turkey and The USA”. Mecmua Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 2.
 - VARLI, U. (2013). “Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talebinde Bulunmaları Bir Mükellef Hakkı mıdır?”. Yaklaşım Dergisi. Sayı 246. (<http://www.yaklasim.com>). Erişim tarihi:22 Şubat 2020.
 - YALTI, B. (2016). “Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı: Kapsam ve Konuyla İlgili Eski-Yeni Tartışmalar”. I. Ulusal Vergi Yargısı Paneli. Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.
 - YÜKSEL, M. (2001). *Küreselleşme, Ulusal Hukuk ve Türkiye*. Siyasal Kitapevi. Ankara.
- ### Cumhurbaşkanlığı
- 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 238/A maddesi (10/7/2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete).
 - Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı 60 sayılı Kararnamesi (18.04.2020 tarih ve 31103 sayılı Resmi Gazete).
- ### Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)
- Mükellef Hakları ve Ödevleri Rehberi, GİB Yayın No:185, Nisan 2014.
- ### Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)
- Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları Genelgesi. 18.01.2017 tarih ve 2416 sayılı. Md. 16,19, 20.
 - Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (31 Ekim 2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete).
 - Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik md.17 (25.10.2016 tarihli Resmi Gazete).
- ### İnternet Siteleri
- <https://www.diyenet.be/Portals/0/VEDA%20HUTBESI.pdf>, Erişim tarihi: 19 Nisan 2020.
 - www.tatime.gov.al/eng/c/8/42/51/taxpayers-rights, Erişim tarihi: 07 Nisan 2020.