



MÜKELLEF HAKLARI ve DÜNYA UYGULAMALARI

TAXPAYER RIGHTS AND WORLD IMPLEMENTATIONS

Burak TEPE^{*)}

ÖZ

Gerek temel insan hakları ile olan ilişkisi nedeniyle, gerekse vergi psikolojisi çalışmaları ile vergi bilincinin oluşturulması açısından gittikçe önem kazanan mükellef hakları, etkin bir vergi sistemi yaratılması yönündeki çalışmalarda özellikle son otuz yılda büyük önem taşıyan bir konu haline gelmiştir. Mükelleflere, birtakım haklarının olduğunu bildireler yoluyla ilan eden “müşteri odaklı” vergi idarelerinin, verginin tek taraflı ve cebri yönünün mükelleflere sezdirilmemesi, bu sayede vergiye uyumun kolaylaştırılması amacıyla hareket ettiklerini, en nihayetindeki temel amacın ise vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılarak etkin bir vergi sistemi oluşturmak olduğu söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Mükellef hakları, vergi bilinci, vergi uyumu

ABSTRACT

Taxpayer rights which have gained great importance due to their a connection with fundamental human rights and the efforts to form tax consciousness with tax psychology studies, have become an important subject in the last three decades with a view to creating an effective tax system. It can be argued that while “customer-oriented” tax administrations declaring certain rights of taxpayers by charters, they on the other hand try to disguise the unilateral and compulsory sides of taxation thereby ensuring tax compliance; and therefore the ultimate purpose of this behaviour is to diminish tax erosion thereby constructing an effective tax system.

Keywords: Taxpayer rights, tax consciousness, tax compliance

^{*)} Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Devletin var olduğu günden bu zamana kadar ihtiyaç duyduğu kamu gelirlerinin çok çeşitli olması ve tarihsel süreç içerisinde bu gelirlerin değişiklere uğramasına rağmen, en üst düzeyde örgütlenmiş insan topluluğu olarak tanımlanan devletin ortaya çıktığından bu yana var olan en önemli gelir kaynağını vergi oluşturmaktadır. Devletin egemenlik yetkisine dayanarak cebri olarak çeşitli amaçlarla alınan vergilerin, iktidarı elinde bulunduranların keyfi uygulama alanından çıkarılarak hukuki düzleme oturtulması süreci, vergi vermek ve bu çerçevede çeşitli ödevleri yerine getirmek mecburiyetinde olan kişilerin bir takım hakları elde etmelerini sağlamıştır. “Bütçe hakkı” kavramı ve bu hakkın elde edilme süreci ile açıklanan ve demokratik toplumun gelişme süreci ile paralellik gösteren bu süreç, devletin sahip olduğu yetkiler karşısında, kişilerin de bir takım haklara sahip olması sonucunu doğurmuştur.

En genel anlamıyla vergi, devlet ile onu bir şekilde ödemek zorunda olan kişi arasında bir alacak-borç ilişkisine neden olmaktadır. Alacaklı olan tarafın devlet olması ve egemenlik gücüne dayalı olarak zor kullanma serbestisine sahip olması, söz konusu bu ilişkiyi, kişilerin kendi aralarındaki alacak-borç ilişkisinden farklı bir zemine taşımaktadır. Vergiyi, “devlet (kamu) alacağı” olarak adlandıırırsak, söz konusu edimi yerine getirecek olan kişiyi de “vergi borçlusu” olarak tanımlayabiliriz. Türk vergi sisteminde kullanılan adıyla, “mükellef” (klf-külfet- kökünden gelmek üzere) olan vergi borçlusunun birinci ödevi, üzerine doğan vergi borcunu devlete ödemektir. Bunun yanında içinde bulunulan vergi sisteminin içerdiği diğer bir takım ödev ve yükümlülükleri bulunabilecek olan mükelleflerin, yukarıda anlatılan tarihsel süreç içerisinde edinilen bir takım haklara da sahip olduğu görülmektedir.

Gerek uluslararası gerekse ulusal düzlemlerde kabul gören ve evrensel nitelik taşıyan insan olmanın sağladığı bir takım hakların içerisinde, kişilerin devletle olan ilişkilerinde sahip olduğu özellikle de vergi ilişkisinden kaynaklanan bir takım hakları mevcuttur. Mükellef hakları olarak adlandırılan ve devletin kullanmakta olduğu vergilendirme yetkisi karşısında vergi ödemekle mükellef olan kişilere hukuki bir koruma sağlayan haklar, çeşitli vergi sistemlerinde farklı şekilde kabul görse de günümüzde küreselleşmenin de etkisiyle genel kabul gören bir çerçeve içerisinde geniş anlamda uygulanmaktadır.

2- MÜKELLEF HAKKI NEDİR?

Vergilendirme yetkisinin bünyesinde yer alan zor kullanma yetkisi, vergi ilişkisinin tarafları olan devlet ve kişiler arasında güçlü tarafın devlet olmasına yol açmıştır. Bu nedenle vergi sistemlerinin oluşturulmasında yasal düzenlemelerde aktif taraf olan devletin vergileme konusunda sahip olduğu yetkilere ağırlıklı olarak yer verilmiş, pasif tarafı temsil eden mükelleflere ise vergi ödemek başta olmak üzere çeşitli ödevler yüklenmiştir. Vergilendirmenin, ilişkinin pasif tarafında olan mükellefler açısından bu olumsuz yanı, mükellefleri rasyonel davranışlarda bulunmaya, dolayısıyla söz konusu yükümlülüklerden kaçınmaya yöneltmiştir. Vergi sistemlerinin değişen toplumsal ve ekonomik süreçlere ayak uydurması neticesinde ise mükelleflerin vergiye karşı tutumlarının irdelenmesi, vergiden kaçınma ve vergi kaçırımların azaltılarak en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin aşınmasının önlenmesi hususunda önemli bir çalışma alanı olmuştur. Bu çerçevede mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları, psikoloji biliminden faydalanılarak incelenmeye çalışılmış, mükelleflerin vergi karşısında nasıl bir bilince sahip oldukları, ne tür davranışlarda neden bulundukları anlaşılmaya çalışılmıştır.

Bununla birlikte insan olmanın içerdiği bir takım hakların var olduğu, günümüz devletlerinin ortaya çıkma süreçlerinde evrensel anlamda kabul edilmiş bir gerçektir. Bu çerçevede evrensel düzeyde

ortaya çıkan ve dünya toplumunu oluşturan devletler tarafından kabul edilen insan haklarının yazılı olduğu bildirgelerden ve sözleşmelerden söz edebiliriz. Bunlardan küresel düzeyde koruma sağlayan ve Türkiye Cumhuriyeti tarafından da 6 Nisan 1949 tarih ve 1949/3-9119 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen 10 Aralık 1948 tarihli “İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi”nin 17’nci maddesinin 2’nci fıkrasında, hiç kimsenin keyfi olarak mal ve mülkünden mahrum edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.¹ Bir diğer uluslararası belge olan ve daha bölgesel düzeyde koruma sağlayan İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme (İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi) 4 Kasım 1950 tarihinde Roma’da, aralarında Türkiye Cumhuriyeti’nin de bulunduğu Avrupa Konseyi’ne üye devletler tarafından imzalanmıştır. Kendisine eklenen ek protokollerle mükellef haklarını da ilgilendiren maddeleri içeren söz konusu bu sözleşmede yer alan düzenlemeler sözleşmeyi imza eden devletleri bazı yükümlülükler altına sokmaktadır.² Bununla birlikte söz konusu düzenlemeler devletlerin vergilendirme yetkilerine bağlı olarak bir takım takdir haklarının da olduğunu göstermekte ve sahip olunan haklar ile bu takdir yetkisinin çatışabileceği ifade edilmektedir. Zira söz konusu sözleşmeye ilişkin olarak imzalanan Ek 1 Sayılı Protokol’ün Mülkiyetin Korunması başlıklı 1’inci maddesinde; her gerçek ya da tüzel kişinin mallarının dokunulmazlığına saygı gösterilmesi hakkına sahip olduğu, sadece kamu yararına ve kanunun öngördüğü koşullar ve devletler hukukunun genel ilkeleri çerçevesinde mülkünden yoksun bırakılabileceği ifade edilmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında ise, yukarıdaki hükümlerin, devletlerin, malların toplum yararına uygun olarak kullanılmasının düzenlenmesi, vergilerin ya da başkaca yükümlülüklerin ve para cezalarının alınması için gerekli gördükleri kanunları yürürlüğe koymak konusunda sahip bulundukları hakları zedeleyemeyeceği belirtilerek³, esas itibarıyla vergi mükelleflerinin sahip oldukları hakların yanında bir takım yükümlülükler de uymak zorunda oldukları ifade edilmiştir.

Yukarıda görüldüğü üzere mükellef hakları, özellikle 2’nci Dünya Savaşı’ndan sonra önem kazanan insan hakları kavramıyla yakından ilişkilidir. Dünya sistemi içerisinde oluşan uluslararası insan hakları sözleşmeleri, uluslararası insan hakları mahkemesi, insan hakları komisyonları ulusal ve uluslararası diğer organizasyonlar insan haklarının sınırlarını açıkça belli edecek şekilde tanımlamış ve sınırlarını belirlemiştir.⁴

Özellikle son elli yılda ortaya çıkan gelişmeler tüm toplum hayatını etkilediği gibi vergilendirme alanında da ciddi etkiler ortaya çıkarmış, insanı merkeze alan bir vergilendirme anlayışının doğmasına sebebiyet vermiştir. İşte bu insan merkezli anlayış mükellef hakkı kavramının doğmasına felsefi manada da temel hazırlamıştır. Özellikle İngiltere gibi batı demokrasilerinde ortaya çıkan bu anlayış hızlı bir şekilde diğer ülkelerin vergi idarelerine de sirayet etmiş ve genel bir eğilim haline dönüşmüştür.⁵

Mükellef haklarının, insan haklarının ortaya çıkması ve gelişmesine paralel olarak ele alınması yanında, yukarıda ifade edildiği üzere vergi sistemlerinin değişen toplumsal ve ekonomik yapılara ayak

¹ İnsan Hakları Mevzuatı, Seçkin Yayıncılık, 2006, Ankara, s.35

² Haluk Egeli, Mehmet Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi, Sayı 163, Temmuz-Aralık 2012, s.132

³ İnsan Hakları Mevzuatı, Seçkin Yayıncılık, 2006, Ankara, s.64

⁴ Recep Yücedoğru, “Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları” Y.Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2007, s.16-17

⁵ Recep Yücedoğru, a.g.t. s.17

uydurması çerçevesinde kullanılan araçlardan birisi olarak da incelenebilmesi mümkündür. Zira esas itibariyle vergi sistemlerinden beklenen maksimum verimin elde edilmesi temeline dayalı olarak, mükelleflerin vergi ile uyumlarının sağlanması ve vergilendirme yetkisini kullanan devletin zor kullanma yetkisinin arka plana atılarak verginin aslında mükelleflerin yararına bir araç olduğu ifade edilmeye başlanmıştır. Mükelleflerin ise söz konusu yetki karşısında evrensel değerlerle de bağlantılı olarak bir takım haklara sahip olduğu ve bu hakların vergi sistemleri itibariyle yasal düzlemlere oturtulması gerektiği sonucuna varılabilir.

İnsan haklarının gelişmesine paralel olarak mükellef haklarının, köken itibariyle Magna Carta ile gündeme geldiği ifade edilebilir. Zaman içinde de mükellef hakları gerek evrensel insan haklarının sınırlandırıcı etkilerini kabul etmeleri gerekse vergi sistemlerinin etkinlik ve verimliliğinin sağlanması amacıyla devletlerin öncelikle yasal düzenlemelerinde kendisine yer bulmuştur. Daha sonra ise gerek devletlerin kendilerinin mükelleflere karşı vergilendirme yetkisini kullanırken uyması gerektiği kuralının gerekse mükelleflerin sahip olduğu hakların neler olduğunu gösteren “bildirgelerin” ortaya çıktığını görüyoruz.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü’nün -kısa adıyla OECD’nin- 1990 yılında yayımlamış olduğu ve OECD’ye üye ülkelerdeki mükellef hak ve yükümlülüklerinin yasal durumu konusunda yapılan anket sonuçlarını da içeren raporda⁶, bazı ülkelerde henüz düzenlenmiş bir haklar bildirgesinin olmadığı, bu konuya ilişkin düzenlemelerin yasal mevzuat hükümleri içinde yer aldığını belirtmiştir. Mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması hususunda ilk girişim İngiliz Vergi İdaresi tarafından Temmuz 1986’da “Mükellef Hakları İmtiyazı”nın yayınlanması ile başlamıştır. ABD’de mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması diğer ülkelerden farklı olarak kanun şeklinde yapılmıştır.⁷ ABD Kongresi, Mükellef Hakları Bildirgesini 1988 yılında kabul ve ilan etmiştir. Daha sonra, 1996 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 2 ve 1998 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 3’ü yasalaştırarak vergileme sürecinde mükelleflerin sahip olduğu hak ve ödevlerin kapsamını daha ayrıntılı bir şekilde kamuoyuna açıklamıştır.⁸

OECD’nin yayımlamış olduğu yukarıda sözü edilen raporda; demokratik toplumlarda vergi mükelleflerinin vergi idareleri olan ilişkilerinde çeşitli hakların yanı sıra bir takım yükümlülüklerle de sahip oldukları belirtilmiştir. Söz konusu hak ve yükümlülüklerin ülkelerdeki gelir idarelerinin karşı karşıya oldukları çeşitli çevresel ve kültürel farklılıklar nedeniyle değişiklik gösterdiği ancak yine de hak ve yükümlülükler konusunda ortak noktaların bulunduğu ifade edilmektedir. Yapılan çalışmalar sonucunda üye ülkelerde kabul ortak kabul gören mükellef hak ve yükümlülüklerinin şunlar olduğu belirtilmiştir:⁹

- Doğru bilgilendirilme, dinlenilme ve yardım alma hakkı
- İtiraz (başvuru) hakkı
- Vergiyi doğru miktardan fazla ödememe hakkı

⁶ OECD, Committee of Fiscal Affairs, “Forum On Tax Administration- Taxpayers Rights and Obligations- Practice Note, http://www.oecd.org/ctp/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (Erişim: 11.04.2014)

⁷ Recep Yücedoğlu, a.g.t. s.17

⁸ Recep Yücedoğlu, a.g.t. s.18

⁹ OECD, a.g.r

- Kesinlik hakkı
- Mahremiyet hakkı
- Gizlilik ve sır saklama hakkı

Söz konusu temel mükellef haklarının aynı zamanda bir takım yükümlülükleri de beraberinde getirdiğini ifade eden rapor, söz konusu denge durumunun vergi sistemlerinin etkin ve verimli çalışmasını sağladığını öne sürmektedir. Mükelleflerin yükümlülükleri ise şu şekilde sıralanmıştır:¹⁰

- Dürüst olmak
- Birlikte hareket etmek (işbirliği içinde olmak)
- Doğru bilgi ve belgeleri zamanında temin etmek
- Kayıt tutmak
- Vergileri zamanında ödemek

3- MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI

Mükellef haklarının ortaya çıkışı ve çeşitli ülkelerde farklı hak tanımlamalarının olduğu ancak ortak noktada buluşulan birçok mükellef hakkının bulunduğu çalışmanın önceki bölümlerinde ifade edilmiştir. Üzerinde uygulama örnekleri itibariyle fikir birliğine varılan ve evrensel insan haklarına paralel bir şekilde kabul gören mükellef hakları inceleme alanı içerisinde Temel (genel) haklar ve ikincil (özel) haklar olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutularak değerlendirilmektedir. Bu çerçevede mükellef haklarının aşağıdaki gibi sınıflandırılması mümkün görünmektedir.

3.1- Temel (Genel) Haklar

Temel 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. Temel haklar arasında herhangi bir öncelik ve hiyerarşi olmayıp, tüm mükelleflere vergi kanunların uygunluğu, isleyişi ve geçerliliği sırasında güvence sağlamaktadırlar.¹¹

3.1.1- Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Bu hakkın anlamı, vergi idaresinin mükelleflere saygılı ve nezaket kuralları içerisinde davranması, yetkisini tarafsız ve adil kullanması gerekliliğini ifade etmektedir.¹²

Bu hak, genel itibariyle kişilerin kanun önünde eşit olmalarının bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. T.C. Anayasa'sının 10'uncu maddesinde; "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir" denilerek vergileme yetkisinin kullanımında kanunların belirlediği çerçevede hareket etmek zorunda olan idarenin, mükelleflerin adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkına saygı göstermek mecburiyetinde olduğu ifade edilmiştir.

¹⁰ OECD, a.g.r.

¹¹ Neslihan Koşar, "Avrupa Birliği'nde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellefin Durumu", Y.Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı, İzmir, 2007 s.30

¹² Recep Yücedoğru, a.g.t. s.61

3.1.2- Bilgi Alma Hakkı

Vergi mükellefleri vergi sisteminin isleyişi ve vergilerinin tarh edilmesi konusunda güncel bilgileri elde etme hakkına sahiptirler. Mükellefler ayrıca, başvuru hakları da dâhil 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 imkân tanınmasını beklerler. Bilgi alma hakkı, vergi mükelleflerinin, kendileri hakkında vergi idaresinde bulunan bilgilerin talep edilebilmesini de kapsamaktadır.¹³ Vergi idareleri açısından bir yükümlülüğü ifade eden bilgilendirme, bilgi broşürleri, ücretsiz telefon hatları, video kılavuzları vb. araçlar kullanılarak yerine getirilebilmektedir.¹⁴

3.1.3- Başvuru (İtiraz) Hakkı

Genel olarak vergileme işlemiyle ilgili veya vergi idarelerince yapılan bireysel işlemlere ve alınan kararlara karşı tüm mükelleflerin başvuru hakkı vardır. Başvuru hakkı üç farklı şekilde kullanılabilir. Bunlardan birincisi, mükelleflerin kendileri için vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılmasını veya durum tespit edilmesini istemesidir. İkincisi, mükelleflerin uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi için itiraz veya şikâyet yollarına başvurması, üçüncüsü ise mükelleflerin uyuşmazlığın çözülmesi için yargı yoluna başvurusudur. 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 sahiptir.¹⁵

3.1.4- Vergilemede Belirlilik Hakkı

Belirlilik hakkı, vergilendirme yetkisini kullanan vergi idaresinin uyması gereken kuralların belirli olmasını ve bu kuralların ve vergi sisteminin istikrarlı olmasını ifade eder. Bu durum vergi ödemek ve şekli ödevlerini yerine getirmek mecburiyetinde olan mükelleflerin uymaları gerektiği kuralların ve idarenin uygulamalarının belirli ve bilinebilir olmasını gerekli kılmaktadır. 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.¹⁶

3.1.5- Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergi, mükelleflerin elde etmiş oldukları gelir üzerinden ya da harcamalar üzerinden alınmakta, mükellefler tarafından ödenmesi gereken vergiler de bir takım kayıt ve belgeler üzerinden tespit edilmektedir. Bu çerçevede vergi idareleri mükelleflerin hesap durumları yanında mükellefler hakkında bir takım bilgilere sahip olmaktadır. Yalnızca vergilendirmenin doğru ve hakkaniyetli olarak yapılması amacıyla kullanılması gereken bu bilgilerin mükellef ile vergi idaresi arasında ortak bir sır olarak kalması gerekmektedir. Özel hayatın gizliliği gibi temel bir hak ile de yakından ilişkili olan bu hak, mükellefler hakkında edinilen bilgilerin başkalarına aktarılmasının önüne geçmektedir.

¹³ Neslihan Koşar, a.g.t. s.31

¹⁴ OECD, a.g.r.

¹⁵ Haluk Egeli, Mehmet Dağ, a.g.m. s.133

¹⁶ Neslihan Koşar, a.g.t. s.34

3.1.6- Temsilci Kullanma Hakkı

Gerek vergilemeye ilişkin kurallar bütünüün karmaşık ve anlaşılması zor olması gerekse genelde vergi ile ilgili işlemlerin yapılmasında mükelleflerin zamanlarının yetersiz olması nedeniyle, vergi idaresi ile ilişkilerde mükellefleri temsilen bir başkası yetkili kılınabilmektedir. Kimi vergi sistemlerinde bir takım işlemlerin yapılabilmesi için mükelleflerin bir temsilci vasıtasıyla vergisel işlemleri gerçekleştirmesi mecburi kılınırken, yargısal uyumsuzluklarda da vergi mükelleflerinin mahkeme huzurunda temsil edilebilmesinin de sağlanması gerekliliği doğabilmektedir. Zira temsil edilebilme hakkı hukuki uyumsuzluklarda yerine getirilmesi en temel haklardan birisidir.

3.1.7- Özel Hayatın Gizliliği

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 8'inci maddesine göre; kişi kendi özel hayatı ve ailesinin hayatı başta olmak üzere konutuna ve yazışmalarına saygı gösterilmesini bekleme hakkına sahiptir.¹⁷

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.¹⁸

3.2- İkincil (Özel) Haklar

Vergi ilişkisinde mükelleflerin sahip olduğu ve daha özellikli durumlara ilişkin bu hakların kapsamı, temel haklar gibi geniş şekilde değerlendirilmemektedir. Özel haklar olarak da adlandırılan ancak literatürde hangi hakların bu kapsamda değerlendirilebileceğine ilişkin bir görüş birliği olmayan bu hakları şu üç başlık altında açıklayabiliriz; vergi tahsilâtı sırasındaki haklar, vergi yargısına başvurma hakkı ve yargısal çözüm sırasındaki haklar, vergi denetimi sırasındaki haklar.

3.2.1- Vergi Tahsilâtı Sırasındaki Haklar

Verginin zaman içerisinde ekonomi ve devlet ilişkisi çerçevesinde farklı tanımları yapılmış olsa da, en genel tanımıyla vergi; kişilerden kamu giderlerini karşılamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak istenen parasal bir yükümlülük olarak tanımlanabilir.¹⁹ Bu tanımda açıkça görüleceği üzere, devlet gücünü temsil eden iktidarlar, kişilerden vergi tahsil etme yetkisine sahiptir ve bu yetki zor alım yetkisini de içermektedir. Vergilendirme yetkisinin içerdiği ve vergilendirme süreci içerisindeki son aşama olan tahsil işlemi, mükellefler açısından üzerlerine düşen kamu borcunu ödemenin yanında, kendilerine tanınan bir takım hakları da içermektedir.

3.2.2- Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasındaki Haklar

Vergi kanunlarının uygulanmasında, mükellefle vergi idaresi arasında çeşitli anlaşmazlıklar çıkabi-

¹⁷ İnsan Hakları Mevzuatı, Seçkin Yayıncılık, 2006, Ankara, s.44

¹⁸ Recep Yücedoğru, a.g.t. s.67

¹⁹ İsmail Türk, "Kamu Maliyesi", Turhan Kitapevi, 8. Bası, Ankara, 2010, s.111

lır. Bu anlaşmazlıklar vergiyi doğuran olay veya hukuki durumun oluş ve özellikleri gibi teknik konular ile ilgili olabileceği gibi, bunların vergi kanunları yönünden gerektirdiği sonuçlar konusundaki anlayış farklılığından da kaynaklanabilir.²⁰

Mükellefler ile vergi idareleri arasındaki uyuşmazlıkların yegâne çözüm yeri, yargı organları da değildir. Zira kimi uyuşmazlık konusu edilen durumlarda yargı aşamasına gitmeden idari aşamada bir takım pratik denilebilecek çözüm yolları da öngörülmüş olabilir. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıkları idari ve yargısal olmak üzere farklı yöntemlerle çözüme kavuşturulabilmektedir. Bu çerçevede mükelleflerin uyuşmazlık çözümü aşamasına has bir takım haklara da sahip olduğu görülmektedir. Bu haklar öncelikle çözüm yollarına başvurulmasına ilişkin olarak karşımıza çıkmaktadır. Başvuru kanallarının yeterinde açık ve anlaşılabilir ve öğrenilebilir olması mükellefler açısından oldukça önemlidir.

3.2.3- Vergi İncelemeleri Sırasındaki Haklar

En önemli kamu geliri olan verginin doğru olarak tahsil edilebilmesi devletler ve vergi idareleri açısından çok önemlidir. Bütçe dengelerinin makro ekonomik göstergelerden birisi olması kayıt dışı ekonomi ile mücadele gibi hususlar verginin doğru ve tam olarak toplanabilmesini önemli hale getirmektedir. Vergiye karşı mükellef tepkilerinden birisi olan vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olguları yukarıda anlatılan nedenler dolayısıyla vergi incelemelerinin de vergilendirme yetkisi içinde değerlendirilebilmesine neden olmaktadır. Mükelleflerin hesap ve işlemleri üzerinden alınması gereken verginin doğruluğunun araştırılması ve sağlanması olarak tanımlanabilecek vergi incelemesi ya da daha genel anlam içermesi sebebiyle vergi denetimi, mükellef ile vergi idaresi arasında farklı bir ilişki doğurması sebebiyle, bu özel alana has mükellef haklarının da ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Söz konusu bu farklı ilişki alanına ilişkin olarak ifade edilebilecek olan mükellef hakları aşağıdaki gibi sıralanabilir:²¹

- Denetim süreci ve bu süreçte yapılacak işler hakkında bilgi verilmesi
- Denetimin uygun yer ve zamanda yapılması ve mükellefin faaliyetlerine, malına ve özel hayatına saygı gösterilmesi
- Denetim sırasında mükellefle işbirliğine gidilmesi ve elde edilen bulguların anlaşılır şekilde açıklanması
- Denetim sırasında ulaşılan sonuçların değerlendirilmesi ve mükellefin başvuru hakkı²²

4- MÜKELLEF HAKLARININ UYGULAMA ÖRNEKLERİ

1990'lı yıllardan itibaren, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları esas itibarıyla "mükellef odaklı" bir yaklaşımın benimsenmesine bağlı olmuştur. Söz konusu bu anlayış çerçevesinde farklı ülkelerde farklı yasal düzenlemelerde var olan mükellef haklarının giderek diğer ülkelerde de bildirgeler şeklinde ortaya çıktığı görülmektedir. Çalışmanın bu bölümünde mükellef hakları konusunda farklı ülkelerdeki uygulama örneklerine kısaca değinilecektir.

²⁰ Yılmaz Özbacı, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Şubat, 2012, s.1043

²¹ Recep Yücedoğru, A.g.t. s.79,80

²² Haluk Egeli, Mehmet Dağ, a.g.m. s.135

4.1- Amerika Birleşik Devletleri'nde Mükellef Hakları

ABD İç Gelir İdaresi- Internal Revenue Services (IRS)'in yeniden yapılanması ile ilgili yasal düzenlemeler, IRS'in kuruluşu olan 1862 yılına kadar uzanmaktadır. IRS, Amerikan iç savaşının giderlerini finanse etmek için kurulmuş, daha sonra ise tüm savaşlardaki harcamaları finanse etme işlevini üstlenerek bugünkü anlamda bir iç gelir idaresi seklini almış ancak günümüze gelinceye kadar birçok yasal ve idari değişikliklerden geçerek yeniden yapılandırılmıştır.²³

Amerikan kamuoyu tarafından "Vergi Yükümlüsü Haklar Demeci" (Taxpayer Bill of Rights) olarak isimlendirilen üç adet kanuni düzenleme yapılmıştır.²⁴

- Vergi Yükümlüsü Haklar Demeci-1 (1988)
- Vergi Yükümlüsü Haklar Demeci-2 (1996)
- Vergi Yükümlüsü Haklar Demeci-3 (1998)

Çeşitli kanunlarla ABD federal vergi mükelleflerine tanınmış olan mükellef hakları şunlardır:²⁵

- Mükelleflerin Hakları Konusunda İdarece Bilgilendirilmesi ve Haklarının Korunması: IRS personeli mükellefin IRS ile teması boyunca, mükellefe haklarını açıklar ve riayet eder.
- Mahremiyet ve Gizliliğe Riayet: Kanunların yetki verdiği haller dışında, IRS mükellefin verdiği bilgileri hiç kimseye açıklayamaz. Mükellefin, IRS'in kendisinden niçin bilgi istediğini ve bu bilgiyi nasıl kullanacağını ve istenen bilgiyi vermezse ne olacağını bilme hakkı vardır.
- Mesleki ve Nazik Muamele Yapılması: Mükellef bir IRS görevlisinin kendisine mesleki, adil ve nazik bir tarzda muamele etmediği kanaatinde ise, bu durumu görevlinin amirine bildirmelidir. Eğer amirin cevabı tatmin etmezse IRS müdürüne yazabilir.
- Mükelleflerin Temsil Edilme Hakkı: Mükellef IRS ile kendisi bizzat temas edebileceği gibi yazılı yetki verdiği bir başka kişi de kendisini IRS'de temsil edebilir. Temsil edecek kişi, avukat, yeminli müşavir veya kayıtlı ajan gibi IRS'de çalışmasına izin verilmiş kişilerden biri olmalıdır.
- Mükelleflerin Doğru Vergi Miktarını Ödemesi: Mükellef sadece kanunlara göre ödemesi gereken miktarı, ne az ne çok, ödemek ile sorumludur. Mükellef verginin tamamını vadesinde ödeyemiyorsa, aylık taksitler halinde ödeme imkânına sahiptir.
- İtiraz ve Yargıya Başvurma Hakkı: Mükellef IRS'in talep ettiği vergi miktarı veya yaptığı bazı icrai takibat işlemleri ile mutabık değil ise itiraz ve uzlaşma birimine olayın gözden geçirilmesi için başvurabilir. Ayrıca olayın incelenmesi için mahkemeye gidebilir.
- Bilgi İsteme Hakkı: 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 isteyebilirler. IRS bu isteği kanuni süresi içinde yerine getirir.²⁶

Bununla birlikte 2012 yılının Eylül ayında yayınlanan "Your Rights as a Taxpayer" adında bir bildiride, IRS kendi görevini; "Amerikan vergi mükelleflerine yardımcı olmak ve vergi sorumluluklarını

²³ İsmail Özgür Aslan, "Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.55

²⁴ İsmail Özgür Aslan, A.g.t. s.55

²⁵ Güneş Çetin, "Mükellef Hakları Ve Vergiye Gönüllü Uyum", Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Manisa, 2010 s.37

²⁶ Güneş Çetin, a.g.t. s.38,39

yerine getirmeleri konularında üst kalitede hizmet almalarını sağlamak ve vergi yasalarını herkese eşit ve dürüst bir şekilde uygulamak” olarak ifade etmiştir.²⁷ Söz konusu bildiride yukarıda sıralanan haklar, mükelleflere duyurulmuştur.

4.2- Avustralya

Avustralya Vergi İdaresi (Australian Taxation Office-ATO), ilk kez 1997 yılında Mükellef Hakları Tüzüğünü ortaya çıkarmış ve ardından ilgili müzakere süreçleri başlatılarak önerilerin sunu ve değerlendirilmesi yapılmıştır.²⁸

2003 yılında gözden geçirilerek “Vergi Yükümlülerinin Hakları ve Sorumlulukları Bildirgesi” (Taxpayers’ Charter) olarak ilan edilmiştir. 2003 yılında yayınlanan bildirelerin temel özelliği bildirgede yer alan hak ve yükümlülüklerin çok açık bir şekilde açıklanmasıdır. Bu haklardan bazıları aşağıdaki gibidir:²⁹

- Mükelleflere Adil, Eşit ve Makul Ölçülerde Davranılma Hakkı: Vergi idaresi mükellefe tarafsız davranacağını ve vergi kanunlarından almış olduğu yetkilerini adil bir şekilde kullanacağını belirtmiş.
- Aksi İspatlanmadığı Sürece Mükellefin Dürüst Olduğu ve Kendisine Bu Şekilde Davranılmasını Bekleme Hakkı: Bu hakka göre aksi ispatlanmadığı sürece mükellefler dürüst kabul edilir.
- Mükellefin Vergisel Yükümlülüklerini Anlaması ve Yerine Getirebilmesi İle İlgili Her türlü Yardım Alma Hakkı: Mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken gereksinim duydukları her türlü yardımın idare tarafından sağlanması hedeflenmektedir.
- Mükellefin Temsilci Seçebilme ve Vergi İşlerinde Danışmanlık Hizmetinden Yaralanabilme Hakkı: Mükellefler vergisel yükümlülüklerini bizzat kendileri yapabilecekleri gibi kendilerinin bir temsilci aracılığı ile de yürütebilirler.
- Mükellefin Gizlilik Hakkı: Mükellefin vergisel işlemleri sırasında gerekli olan her türlü bilgiyi vergi dairesi bilmek durumundadır. Mükellefin bu bilgileri vergi dairesine vermesi gerekir. Vergi daireleri de bu bilgilerin gizli kalmasını sağlamalıdır.
- Mükellefe Ait Sırların Saklı Tutulması Hakkı: Mükellefe ait bilgilerin saklanması ve korunmasıyla ilgili olarak vergi kanunlarında da belli hükümler vardır.
- Mükelleflerin Bilgilendirme Hakkı: Avustralya’da mükellefler vergisel yükümlülüklerine yerine getirebilmek için kendilerine ait olan her türlü bilgiyi vergi dairesinden talep edebilirler. Ayrıca, her türlü bilgi, doküman, özelge, kılavuz ve kitaplara vergi dairesi aracılığıyla ulaşma hakkına sahiptirler.

4.3- Yeni Zelanda

Yeni Zelanda 1980’li yılların başında yaşadığı ekonomik ve mali kriz sonrasında ekonomik ve mali sistemde kamu yönetimi ile birlikte köklü değişiklikler gerçekleştirmiş vergi sistemini de yeniden

²⁷ Your Rights as a Taxpayer Department of the Treasury Internal Revenue Service Publication 1 (Rev. September 2012) <http://www.irs.gov> (Erişim:30.03.2014)

²⁸ Neslihan Koşar, a.g.t. s.55

²⁹ Güneş Çetin, a.g.t. s.39-41

düzenlemeye tabi tutmuştur.³⁰ 1994 yılında çıkarılan vergi yasalarıyla da mükellef hakları konusunda vergi idaresi olan Yeni Zelanda İç Gelir İdaresi amaçları arasında, mükellef odaklı anlayışın sağlanmasına ilişkin düzeltmelere gidilmiştir.

Bu çerçevede yayımlanan Yeni Zelanda Haklar Bildirisinde (Inland Revenue Charter) yükümlülerin hakları şu şekilde belirlenmiştir.³¹

- Güvenilir Tavsiye ve Bilgi
- Gizlilik ve Mahremiyet
- Tutarlılık ve Eşitlik
- Vergi Yükümlülerinin Sorgulama Hakkı
- İyi Hizmete Adanmışlık

4.4- Haklar Şartı ve Kanada'da Mükellef Hakları

Mükellef hakları konusunda anayasal hükümlerle koruma sağlanması hususunda Kanada önemli bir yere sahiptir. Zira Kanada Haklar Şartı olarak adlandırılan ve temel hakları içeren belge ülkede yüksek yasa konumunda kabul edilmektedir.³²

Kanada vergi yükümlülerinin hakları, ABD vergi yükümlülerinin hakları ile benzerlik göstermektedir. Vergi yükümlüsü hakları şunlardır.³³

- Adil Muamele: Vergi yükümlüleri kanunların adil ve tarafsız olarak uygulanması beklentisi hakkına sahiptir.
- Naziklik ve Kibarlık: Vergi yükümlüleri nazik ve saygılı davranılma hakkına sahiptir.
- Gizlilik ve Mahremiyet: Vergi yükümlüleri, kişisel ve finansal bilgilerinin yetkisiz kullanımı ve ifşa edilmesine karşı korunma hakkına sahiptirler.
- Çok Dilli Hizmet: Vergi yükümlüleri, belirlenmiş iki dilli ofislerde kendi seçtikleri resmi dilde hizmet alma hakkına sahiptir.
- Bilgilendirme: Vergi yükümlüleri, hakları, yetkileri ve yükümlülükleri hakkında tam, doğru ve net bilgilendirme hakkına sahiptir.
- Yetkiler: Vergi yükümlüleri kanunca izin verilmiş her türlü faydayı alma hakkına sahiptir.

4.5- İngiltere'de Haklar Bildirgeleri ve Mükellef Hakları

İlk anayasal belge olarak nitelendirilen ve insan hakları konusunda temel taşı olarak kabul edilen Magna Carta Libertatum, 1215 yılında İngiltere'de kabul edilmiştir. Mükellef haklarını konusunda da söz konusu "Özgürlük Beratı" önemli bir yer teşkil etmektedir. Zira temelinde bir vergi ayaklanması sonucunda ortaya çıkan bu belge, vergi temelinde İngiltere'de parlamenter sisteminde de gelişmesinin önünü açmıştır. Mükellef hakları konusunda bu denli önemli ölçüde öncülük eden İngiltere'de, bilindiği üzere yazılı anayasal hukuk kurallarından ziyade içtihat hukuku gelişmiştir. Magna Carta ile başlayan ve Petition of Rights, Bill of Rights ile devam eden ve parlamenter demokrasi ve insan hakları

³⁰ İsmail Özgür Aslan, A.g.t. s.80

³¹ İsmail Özgür Aslan, A.g.t. s.80,81

³² Neslihan Koşar, a.g.t. s.17

³³ İsmail Özgür Aslan, A.g.t. s.59,60

konularında yazılı belgeler olarak karşımıza çıkan bu belgeler, Anglo-Sakson hukuk sisteminde (Common Law) bildirgeler geleneğinin gelişmesine de ışık tutmaktadır.

İngiltere’de İç Gelir İdaresinin (Inland Revenue - IR) yeniden yapılandırılması ve modernizasyonu için çalışmalara 1993 yılında başlanmış, mükellef odaklı yönetim anlayışı için IR’in çalışma prensipleri; mükellefleri anlama, sorunlarını çözme, IR ile yükümlü ilişkilerini hızlı ve etkin bir şekilde kurma ve yükümlülerin vergiye uyumunu arttırmaya yönelik olmak üzere yeniden belirlenmiştir.³⁴

Vergi mükelleflerine müşteri odaklı yaklaşım anlayışı kabul edildikten sonra mükelleflerden gelen öneriler dikkate alınmış, mükelleflere etkin ve kaliteli hizmet vermek ve yardımcı olmak amacıyla yeni düzenlemeler yapılarak bu durum Vergi Mükellefleri Bildirisi (The Taxpayer’s Charter) olarak ilan edilmiştir. Bildiride yer alan düzenlemeler şunlardır:³⁵

- **Adil Davranma:** Vergi yükümlülerine vergi işlemlerinde tarafsız davranılacağı, yükümlülerin kanuna uygun ödeme yapacakları, yükümlüler arasında ayırım yapılmaksızın eşit davranılacağı bildirilmiştir.
- **Vergi Yükümlülerine Yardımcı Olunması:** Vergi işlemlerinin doğru yapılacağı, hak ve yükümlülükler konusunda yükümlülerin bilgilendirileceği, anlaşılır form ve kitapçıklar verilerek doküman desteği sağlanacağı, danışma ofislerinden bilgi ve destek verileceği ve tüm işlemlerde nazik ve anlayışlı davranılacağı bildirilmiştir.
- **Verimli Hizmet Sağlanması:** Vergi yükümlülerine gecikmeden en kısa sürede ve doğru olarak işlerini sonuçlandıracak hizmet verilmesi, özel işlemlerin tamamıyla gizli tutulması, yükümlüce verilen bilgilerin sadece kanunun izin verdiği şekilde kullanılması, ortaya çıkacak maliyetleri kanuna uygun olarak en aza indirgenmesi, vergi idaresinin giderlerinin düşük tutulması hedeflenmektedir.
- **İdarenin Yaptığı İşlemlerden Sorumluluğu:** İdarece standartların belirlenmesi ve nasıl yerine getirileceğinin yayınlanması, idarenin işlemlerinden memnun kalınmaması durumunda; nasıl şikayette bulunulacağının anlatılması, vergi ile ilgili işlemlerin idareden yeniden gözden geçirilmesinin talep edilmesi, yargıya gidilebilmesi, şikayetlerin milletvekilince (Parlamento vergi idaresi komisyonu üyesi) ombudsmana iletilebilmesi imkânı tanınmıştır.

4.6- Fransa’nın Mükellef Haklarına Yaklaşımı

Ülkemiz idare hukukunun kaynağını ve temel örneğini teşkil eden Fransa idare hukukunda mükellef haklarının, idarenin eylem ve işlemlerine çizilen kanuni çerçeve içerisinde kendisine yer bulduğu görülmektedir.³⁶ Daha açık bir ifadeyle vergi idaresinin eylem ve işlemleri kanunilik ilkesine uyduğu çerçevede mükelleflerin sahip olduğu bir takım haklar da korunmuş olmaktadır.

Bunun dışında Fransa’da mevcut uygulamalar ve kanuni düzenlemeler ülkede kabul edilmiş mükellef haklarının neler olduğunu bizlere göstermektedir. Söz konusu hakların bir kısmı aşağıda sıralanmıştır.³⁷

³⁴ İsmail Özgür Aslan, A.g.t. s.68

³⁵ İsmail Özgür Aslan, A.g.t. s.68,69

³⁶ Neslihan Koşar, a.g.t. s.60

³⁷ Neslihan Koşar, a.g.t. s.60,61

- Bilgi Alma Hakkı: Fransa'da vergi mükelleflerine daha fazla belirlilik sağlamak için özelgeler yoluyla bilgi alma hakkı sağlanmaktadır. Özelgeler 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.
- Başvuru Hakkı: 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 ettiğinden daha az olması gerektiği temeline dayanılarak yapılabilmektedir.
- Ek Süre İsteme Hakkı: Başvuru hakkında ayrı olarak vergi mükelleflerine verginin ve vergi cezasının ödenmesi için vergi idaresinden ek süre istenmesi fırsatının tanınmasından ayrı bir hak olarak kabul edilmektedir.
- Yargısal Başvuru Hakkı: Vergi mükellefleri ayrıca vergi idaresi ile çözümleyemedikleri uyuşmazlıkları yargı organlarına götürme hakkına sahiptirler.
- Vergi Denetimi Sırasında Haklar: Vergi idaresi mensupları vergi mükellefi ile ilgili inceleme yaparken ya da diğer vergi mükelleflerinin ellerindeki bilgileri toplamaya çalışırken mükelleflerin mesleki sırlarına saygı göstermek zorundadırlar.
- Gizlilik Hakkı: 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.

5- TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARI

Türkiye'de mükellef hakları konusu söz konusu hakların bir sınıflandırmaya tabi tutularak incelenebilir. Ancak çalışmanın ikinci bölümünde yapıldığı gibi bir sınıflandırma yerine, mükellef haklarının kaynakları bakımından bir sınıflandırmaya tabi tutularak değerlendirilmesinin daha yararlı olacağı düşüncesindeyiz. Bu çerçevede Türkiye'de mükellef hakları değerlendirilirken öncelikle Anayasal hükümlere değinilecek ardından vergi kanunlarında yer alan haklardan bahsedilerek son olarak dünya-daki gelişmelere paralel olarak Türkiye'de de uygulanan mükellef hakları bildirgesine yer verilecektir.

5.1- Anayasa'da Mükellef Hakları

Halen yürürlükte bulunan 1982 Anayasası, temel hak ve özgürlükler konusunda kendisinden önceki anayasaya göre daha katı bir tutum sergilemekle birlikte, zamanla gerçekleştirilen değişikliklerle bir nebze de olsa uluslararası standartlara yaklaştırılmıştır. Mükellef haklarına ilişkin öncelikli düzenlemelere de Kıta Avrupası hukuk sistemine dâhil ülkelere benzer şekilde Türkiye'de de anayasa'da rastlamak mümkündür. Bu durum yazılı hukuk kurallarının uygulandığı ve bireysel hak ve özgürlüklerin temel olarak anayasalarda tanınması geleneğinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte mükellef hakları konusunda Anayasada yer alan hükümler, diğer temel hak ve özgürlükler gibi vatandaşa yüklenen ödevlerle birlikte düzenlenmiştir. Bu durum da yani devlet karşısında bir takım haklara sahip olan vatandaşların bunun yanında ödevlerinin de bulunduğunun kendilerine hatırlatılması, anayasanın yukarıda bahsedilen özelliğinin bir diğer tezahürü olarak kabul edilebilir.

Anayasanın 73'üncü maddesi genel itibariyle, mükellef haklarının temel çerçevesini çizen ve doktrinde vergileme ilkeleri olarak tanımlanan; vergilerin kanuniliği ilkesi, genellik ilkesi, adalet ilkesi, eşitlik ilkesi, mali güce göre ödeme ilkesi gibi ilkeleri anayasal düzenleme şekline getirmektedir. Bu durum bu ilkelere bağlı kalmak zorunda olan devlet organlarına mükellef haklarını tanıması ve koruması yönünde bir yüküm getirmektedir.

Bunu dışında mükellef hakları arasında da değerlendirilebilecek temel hak ve özgürlüklerden, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, mülkiyet hakkı, hak arama hürriyeti, bilgi edinme hakkı gibi haklar da mükellef haklarının anayasal dayanaklarını oluşturmaktadır.

5.2- Vergi Kanunlarında Mükellef Hakları

Türk vergi hukukunda vergileme ile ilgili usul hükümlerini düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile vergi alacağı dâhil diğer bazı kamu alacaklarının tahsil usullerini düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK), mükellef haklarının birincil yasal dayanakları olarak çeşitli düzenlemeler içermektedir. Söz konusu kanunlarda yer alan düzenlemelere ayrıntısıyla yer verilmeyecek olup, kanunlarda yer alan mükellef hakları olarak kabul edilecek hükümlere başlıklar halinde değinilecektir.

5.2.1- Vergi Usul Kanunu'nda Mükellef Hakları

Türk vergi sisteminin temel usul kanunu olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, giriş bölümü haricinde beş kitaptan oluşmaktadır. Kanunun "Vergilendirme" başlıklı "1. Kitap" olarak adlandırılan bölümünde mükellef haklarına ilişkin birçok hüküm bulunmaktadır. Kanunun "Mükellefin Ödevleri" başlıklı "2. Kitap"ında esas itibariyle vergi idaresinin vergi mükelleflerinden yerine getirmelerini beklediği bir takım yükümlülükler yer verilmiştir. Mükellef haklarına ilişkin olarak diğer hükümlere ise kanunun, "Ceza Hükümleri" başlıklı 4'üncü ve "Vergi Davaları" başlıklı 5'inci kitabında rastlamak mümkündür.

Yukarıda belirtilen bölümlerde yer alan mükellef haklarını idari ve yargısal başvuru hakları, bilgi alma hakları, vergi yükümlüsüne ait bilgilerin gizliliği, vergi yükümlüsünün temsilci kullanma hakkı ve denetim esnasındaki hakları olarak gruplandırılabiliriz.³⁸

5.2.1.1- İdari Başvuru Hakları

Vergi mükelleflerinin vergilendirme sürecinde esas itibariyle vergi idaresi başvuru ve diğer uygulama şekillerinde ortaya çıkan haklarını ifade eden idari başvuru hakları şu şekilde sıralanabilir:³⁹

- Ek Süre Talep Hakkı (VUK Md.17)
- Düzeltme Hakkı (VUK Md.122)
- Şikâyet Hakkı (VUK Md.124)
- Pişmanlık ve İslah (VUK Md.371)
- Vergi Cezalarında İndirim İsteme Hakkı (VUK Md.376)
- Uzlaşma (VUK Ek Md. 1 ve 11)
- Terkin (VUK Md. 115)

³⁸ İsmail Özgür Aslan, A.g.t. s.157

³⁹ İsmail Özgür Aslan, A.g.t. s.157

5.2.1.2- Yargısal Başvuru Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Davaları" başlıklı 5'inci ve son kitabında, mükellef ile vergi idaresi arasında çıkabilecek uyuşmazlıklarda yetkili vergi yargısı alanının idari yargılama usulüne tabi vergi mahkemeleri olduğu belirtilmiş ve mükelleflerin yargısal başvuru haklarının olduğu ifade edilmiştir.

Mezkûr kanunun "Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar" başlıklı 377'inci maddesi aşağıdaki gibidir:

"Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir."

5.2.1.3- Bilgi Alma Hakkı

Söz konusu bu hakkın çerçevesi Vergi Usul Kanunu'nun 21'inci maddesinde tanımlanan ve vergileme yetkisinin aşamalarından birisi olan Tebliğ müessesesi ile bu müessesenin esasları belirleyen 1'inci kitabın 5'inci kısmında yer alan hükümlerde belirlenmiştir. Bununla birlikte VUK'un 413'üncü maddesinde düzenlenen "Mükelleflerin izahat talebi" başlıklı hükmü de bilgi alam hakkı kapsamında değerlendirilebilmektedir.⁴⁰

5.2.1.4- Mükellefe Ait Bilgilerin Gizliliği ve Korunması Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde "Vergi Mahremiyeti" başlığı ile yer alan düzenleme, mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin gerek şahıslarına gerekse iş, hesap ve işlemlerine ilişkin bilgilere mazhar olmak durumunda olan kimselerin, öğrendikleri ve gizli kalması gereken bilgileri ifşa edemeyeceklerini ifade etmektedir. Bu hükmüm tamamlayıcısı mahiyetinde olan hüküm ise kanunun 362'nci maddesinde, vergi mahremiyetinin ihlali durumunda Türk Ceza Kanunu'na göre cezalandırılacağını belirten hükmüdür.

Bu hakkın kapsamında kanunda yer alan bir diğer hüküm ise 152'nci maddede düzenlenmiştir. Söz konusu maddede; vergi idaresi tarafından mükellefler ve vergi sorumluları hakkında edinilen bilgilerin, Maliye Bakanlığı'na belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde, istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacağı belirtilmektedir.

Son olarak mükelleflere ait bilgilerin gizliliğine ilişkin olarak kanunun 152/A maddesinden söz edilebilir. Zira "Uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi" başlıklı maddede, uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, kanun kapsamında girmeyen vergisel yükümlülükler de dâhil olmak üzere, Maliye Bakanlığı'nın, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bilgi toplayabileceği belirtilmiştir. Bu madde hükmü ile mükellefler açısından uluslararası anlaşmalar çerçevesinde hukuki bir koruma sağlanmaktadır.

5.2.1.5- Mükelleflerin Temsilci Kullanma Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı 10'uncu maddesi aşağıdaki gibidir;

"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküller-

⁴⁰ İsmail Özgür Aslan, A.g.t. s.171

rin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir”

Bu kapsamda değerlendirilebilecek bir diğer düzenleme kanunun 378’inci maddesinde yer almaktadır. Söz konusu madde hükmü şöyledir;

“Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler”

5.2.1.6- Mükelleflerin Vergi Denetimi Kapsamındaki Hakları

Vergi denetimi, vergi yükümlülerinin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirirken yasalara uyup uymadığının denetlenmesidir. Vergi denetimi sadece defter ve belge üzerinde yapılan bir denetim olmayıp, arama, yoklama, inceleme hatta bilgi toplama faaliyetleri de denetimin birer parçasını oluşturmaktadır. Vergi yükümlülerinin tüm bu süreçlerde; denetlenme öncesinde, sırasında ve sonrasında bazı hakları bulunmaktadır. Bu haklar, VUK’un çeşitli hükümlerinde düzenlenerek güvence altına alınmıştır. Söz konusu haklardan bazıları aşağıda başlıklar itibariyle sıralanmıştır:⁴¹

- Kimlik İbrazı İsteme Hakkı (VUK Md.129)
- İzahat İsteme Hakkı (VUK Md.140)
- Makul Yer ve Saatte İnceleme İsteme (VUK Md.139, 140)
- Aramanın Yargı Kararına Dayanması (VUK Md.142)
- Ele geçen Defter ve Belgelerin Korunması (VUK Md. 143)

5.2.2- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Mükellef Hakları

Kamu alacağının özel alacaklardan farklı özellikleri sahip olması nedeniyle söz konusu alacakların tahsil usullerinin de özel hukuktan ayrı olarak kamu hukuku içerisinde düzenlenmesi gereği olarak ayrı düzenlenen bu usul esaslar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da (AATUHK) yer almaktadır.

Bir kamu alacağı olan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden doğan alacaklar mükellefler açısından vergi borcu anlamına gelmektedir. Dolayısıyla tahsile ilişkin usul ve esasların düzenlendiği bu temel kanunda mükellef haklarına temas eden hükümlerin yer alması da kaçınılmazdır. Mezî kanunda yer alan mükellef hakları da VUK’da yer alan hakların tabi olduğu sınıflandırma çerçevesinde açıklanabilmektedir. Ancak çalışmanın bu bölümünde bu haklara yalnızca başlıklar itibariyle yer verilecektir.

Vergi yükümlüsünün AATUHK’da yer alan idari başvuru haklarını, düzeltme, kefalet, mahsup, tecil, terkin oluşturmaktadır.⁴²

Vergi yükümlüsünün AATUHK kapsamında idarenin işlemlerine karşı dava açma hakları bulunmaktadır. Bunlar; 15’inci maddede düzenlenen İhtiyati Hacze İtiraz, 20’nci maddede düzenlenen İhtiyati Tahakkuka İtiraz ve 58’inci maddede düzenlenen Ödeme Emrine İtiraz olarak sıralanabilir.⁴³

⁴¹ İsmail Özgür Aslan, A.g.t. s.182

⁴² İsmail Özgür Aslan, A.g.t. s.193

⁴³ İsmail Özgür Aslan, A.g.t. s.203

Bunun dışında mezkûr kanunda 107'nci maddede bilgilerin gizliliği hakkı, 35'inci maddede de kanuni temsilci kullanma hakkına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

5.3- Mükellef Hakları Bildirgesi

Modern anlamda mükellef hakları Türkiye'nin gündemine ilk olarak IMF ile yapılan 19'uncu Stand-by Anlaşmasına ilişkin 26 Nisan 2005 tarihli niyet mektubunda yer alan vergi reformu taahhüdü ile gelmiştir.⁴⁴

16 Mayıs 2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun ile de yapılan vergi reformu çerçevesinde önemli bir adım atılmıştır. Söz konusu kanunun 1'inci maddesinde kanunun amacı şu şekilde ifade edilmiştir:

*"Bu Kanunun amacı; gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; 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 Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir."*

Kanunun 1'inci maddesinde vurgu yapılan mükellef hakları Türk Vergi Hukukunda anayasa ve kanunlarda yer almakta iken yeni dönemle birlikte uluslararası gelişmelere paralel olarak farklı şekilde ifade edilmeye başlamıştır.

Bu çerçevede 25 Şubat 2006 tarihinde Erzurum'da düzenlenen vergi dairesi başkanları toplantısında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ülkemizde vergi anlayışını değiştirdiğinin bir ifadesi olarak Mükellef Hakları Bildirgesi bizzat Maliye Bakanı tarafından okunarak ilan edilmiştir. Vergi yükümlülerinin hakları ilk kez bir Bildirge ile kamuya açıklanmış ve Gelir İdaresi Başkanlığının internet sayfasında yayınlanmıştır.⁴⁵

Bildirgede yer alan ve vergi idaresinin mükelleflere karşı yerine getirmekle kendisini zorunlu kıldığı taahhütler aşağıdaki gibidir:⁴⁶

- Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.
- Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.
- Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.
- Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.
- Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.
- Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.

⁴⁴ Recep Yücedoğru, a.g.t. s.117

⁴⁵ İsmail Özgür Aslan, A.g.t. s.210

⁴⁶ "Mükellef Hakları Bildirgesi" <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476> (Erişim: 30.03.2014)

- Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.
- Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.
- Şikâyetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
- Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.

6- SONUÇ

Mükellef hakkı kavramının ortaya çıkışı ve gelişimi temel hak ve özgürlükler ve vergi sistemlerinde yaşanan dönüşümler çerçevesinde açıklanabilir. Zira insanın insan olmaktan kaynaklanan ve en gelişmiş örgütlenmiş insan toplulukları olan devletler karşısında korunması gereken temel hak ve özgürlükleri, esas itibarıyla mükellef haklarının da temel dayanağını oluşturmaktadır. Bunun dışında ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinin yaşanan ekonomik sorunlar ve yapılan bilimsel çalışmalar neticesinde geliştirdiği yeni anlayışlar, vergi müessesesinin farklı boyutlarını da ortaya çıkarmıştır. Psikolojiden yararlanılarak ortaya atılan vergi bilinci, vergi algısı, mükellef davranışları, vergi kayıp ve kaçaklarını önleme ve vergilemede etkinliği sağlamada vergi idarelerine vergileme karşısında başka yükümlülükler getirmiştir.

Devlete karşı sahip olunan ve çeşitli güvencelere bağlanan temel hakların yanında bütçe hakkı kavramı olarak ifade edilen ve esas itibarıyla vergileme yetkisi karşısında vergi ödemekle yükümlü kişilerin sahip olduğu bir takım hakların kazanılması mükellef hakları kavramını gündeme getirmiştir. Bu gelişmelerin yanında mükellef hakları kavramı zaman içerisinde yukarıda bahsi geçen çalışmalarında katkısıyla gittikçe önem kazanmıştır.

Farklı hukuk sistemlerinde farklı şekillerde kendisine yer bulan mükellef hakları günümüzde birçok ülkede gerek anayasal gerek yasal düzenlemelerin yanında vergi idarelerince açıklanan bildirimlerde kabul edilmiş durumdadır. Ancak ne var ki mükellef haklarının salt bir takım düzenlemelerde yer alması tek başına yeterli kabul edilmemektedir. Vergi sistemlerinin söz konusu hakların korunması hususunda gereken tedbirleri almaları ve uygulama araçlarını kullanmaları gerekmektedir. Mükellef hakları konusunda yaşanan sorun da buradan kaynaklanmaktadır. Mükellef odaklı yaklaşım çerçevesinde düzenlemeler yapılması tek başına yeterli olmayıp, adil ve etkin işleyen bir vergi sistemi için mükellef haklarına ciddi anlamda koruma sağlayan yardımcı düzenlemelerin ve uygulama araçlarının harekete geçirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ASLAN, İ. Ö. "Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006
- BUYRUKOĞKLU, S., ERASA, İ. "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi", Vergi Dünyası, Sayı 375, Kasım, 2012
- ÇETİN, G. "Mükellef Hakları Ve Vergiye Gönüllü Uyum", Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Manisa, 2010

- EGELİ, H., DAÇ, M. “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi, Sayı 163, Temmuz-Aralık 2012
- İnsan Hakları Mevzuatı, Seçkin Yayıncılık, 2006, Ankara
- KOŞAR, N. “Avrupa Birliği’nde Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellefin Durumu”, Y.Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı, İzmir, 2007
- OECD, Committee of Fiscal Affairs, “Forum On Tax Administration- Taxpayers Rights and Obligations-Practice Note, [http://www.oecd.org/ctp/administration/Taxpayers’ Rights and Obligations-Practice Note.pdf](http://www.oecd.org/ctp/administration/Taxpayers%20Rights%20and%20Obligations-Practice%20Note.pdf) (Erişim: 11.04.2014)
- ÖZBALCI, Y. “Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, Şubat, 2012
- TÜRK, İ. “Kamu Maliyesi”, Turhan Kitapevi, 8. Bası, Ankara, 2010
- “Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Rehberi” T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Şubat 2013, [http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocument s%2FDosya%2FMukellefHaklari.pdf](http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocument%2FDosya%2FMukellefHaklari.pdf) (Erişim: 30.03.2014)
- YÜCEDOĞRU, R. “Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları” Y.Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2007
- Your Rights as a Taxpayer Department of the Treasury Internal Revenue Service Publication 1 (Rev. September 2012) <http://www.irs.gov> (Erişim:30.03.2014)