T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKU AÇISINDAN MÜKELLEF HAKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: EDİRNE MERKEZ İLÇE ÖRNEĞİ

DENİZ GÜNAYDIN

TEZ DANIŞMANI
DR. ÖĞR. ÜYESİ AYKUT TAVŞANCI

EDİRNE 2024

Tezin Adı: Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi: Edirne Merkez İlçe Örneği

Hazırlayan: Deniz GÜNAYDIN

ÖZET

VUK' da kanun koyucu mükellefi; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ya da tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır. Vergi mükellefiyeti vergiyi doğuran olay ile birlikte gerçekleşir ve vergiyi doğuran olay her vergi bakımından yasalarla belirlenmiştir. Vergileme iki taraflı bir işlemdir. Bunlardan biri vergi tahsilatını cebren dahi yapmaya yetkili devlet, diğer taraf ise vergilendirmenin muhatabı olan mükelleftir. Bu işlem itibariyle her iki tarafın da sahip olduğu haklar ve yerine getirmesi gereken yükümlülükler bulunmaktadır. Günümüzde, mükellef haklarının açıklanması ve bunların korunmasına yönelik çalışmalara önem verilmesi, bir ülkede devletin vergileme işlemine ve mükelleflerine yaklaşımının bir göstergesi kabul edilir hale gelmiştir. Aynı zamanda mükelleflerin haklarının bilincinde olması vergileme sürecinin sağlıklı işleyebilmesi açısından da önem arz etmektedir. Özetle, mükellefin sahip olduğu hakların farkında olarak vergileme sürecinde bulunması hem birey hem de toplum için son derece önemlidir. Bu çalışma ile Edirne Merkez ilçe özelinde bulunan mükelleflerin farkındalık düzeyleri tespit edilerek değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Mükellefi, Mükellef Hakları, Hak

Name of Thesis: Evaluation of Taxpayer Rights in terms of Turkish Tax Law: Edirne Central District Example

Prepared by: Deniz GUNAYDIN

ABSTRACT

The taxpayer of the law in VUK; According to tax laws, it is defined as real or legal persons who inherit tax debt. Tax liability occurs together with the taxable event and the taxable event is determined by law in terms of each tax. Taxation is a two-sided process. One of them is the state authorized to collect tax even by force, and the other party is the taxpayer who is the addressee of taxation. As of this transaction, both parties have rights and obligations to fulfill. Today, the explanation of taxpayer rights and the importance of efforts to protect them have become an indicator of the approach of the state to taxation and taxpayers in a country. At the same time, it is important for taxpayers to be aware of their rights in terms of a healthy functioning of the taxation process. In summary, it is extremely important for both the individual and the society to be aware of the taxpayer's rights in the taxation process. With this study, the awareness levels of taxpayers in Edirne Central district will be determined and evaluations will be made.

Keywords: Taxpayer, Taxpayer Rights, Right

ÖNSÖZ

Vergiler, geçmişten günümüze devletin en önemli gelir kalemlerinden olmuştur. Dolayısıyla vergiye dair tüm süreç ve işlemler de gün geçtikçe ön plana çıkmıştır. Zaman içerisinde devletin mükellefler üzerinde sınırsız olan bu gücü sınırlandırılmış ve mükellefe yönelik birtakım haklar gündeme gelmiştir. Özellikle gelişmiş ülkelerde daha hızlı bir şekilde ilerleme gösteren mükellef hakları kavramı, Türkiye'de dünyada yaşanan gelişmeler kapsamında 2006 yılında GİB tarafından Mükellef Hakları Bildirgesinin yayımlanmasıyla ivme kazanmıştır. Devletin en önemli gelir kalemi olan vergileri toplama sürecine mükelleflerin uyum sağlaması son derece önem arz etmektedir. Mükellefler sahip olduğu hak ve ödevleri ne kadar iyi bilirseler vergiye uyumları o kadar yüksek olacaktır. Aynı zamanda vergi kayıp ve kaçakları azalarak idarenin işleri kolaylaşacaktır. Tüm bunlara ek olarak sahip olduğu hakların bilincinde olan mükellef, idareden kaynaklı eksik veya hatalar mevcut ise bunların telafisi için talepte bulunarak kendini koruma altına alabilecektir. Yaptığımız bu araştırma ile birlikte yaşadığımız mükelleflerin sahip olduğu hakları ne derece bildiğine dikkat çekmek istedik. Çalışmanın benzer alanda araştırma yapacak arkadaşlara faydalı olmasını ve literatüre katkıda bulunmasını temenni ederim.

Tez çalışmamın her safhasında bilgi, deneyim ve desteğini esirgemeyen kıymetli ve saygıdeğer danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Aykut TAVŞANCI' ya tüm katkı ve yönlendirmelerinden dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Hayatımın her aşamasında maddi ve manevi olarak bana destek olan beni bu günlere getiren canım aileme teşekkürü borç bilirim. Ayrıca her zaman yanımda olan ve bu çalışmaya başlamam konusunda beni yüreklendiren sevgili eşim Nurullah DEMİRTAŞ'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **i**
ABSTRACT ..... **ii**
ÖNSÖZ ..... **iii**
İÇİNDEKİLER ..... **iv**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **vii**
KISALTMALAR ..... **viii**
GİRİŞ **1**
I. BÖLÜM **2**
MÜKELLEF HAKKI KAVRAMI, GELİŞİMİ VE SINIFLANDIRILMASI **2**
Hak Kavramı ve Sınıflandırılması 2
Hak Kavramı 3
Hakların Sınıflandırılması 4
Kamu Hakları 4
Özel Haklar 5
Mali Haklar 6
Kişisel Haklar 6
Karma Nitelikli Haklar 7
İnsan Hakları 7
Mükellef Kavramı 8
Mükellef Hakkı Kavramı ve Gelişimi 11
Mükellef Haklarının Hukuksal Temelleri 16
Birinci Derece Yasal Kaynaklar 16
Anayasa 16
Uluslarüstü Kaynaklar 18
İkinci Derece Yasal Kaynaklar 20
Kanunlar 21
Mükellef Hakları Bildirgeleri 21
İdareden Doğan Kaynaklar 23
II. BÖLÜM **25**
2. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARI **25**
İngiltere 25

Fransa....28
ABD....32
Türkiye....35
Genel Haklar (Temel Haklar)....35
Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hakkı....36
Başvuru Hakkı....37
İdari Başvuru Hakkı....38
Yargısal Başvuru Hakkı....38
Vergide Belirlilik Hakkı....40
Özel Hayatın Gizliliği Hakkı....41
Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı....42
Temsilci Kullanma Hakkı....42
Özel Mükellef Hakları....43
Tarh ve Tahsil Sırasındaki Haklar....43
Mahsup....44
İhtirazi Kayıtla Beyan....44
Pişmanlık ve Islah....44
Vergi Alacağının Tecili....46
Vergi Alacağının Terkini....47
Cezalarda İndirim....47
İdari Yollar Sırasındaki Haklar....49
Vergi Hatalarının Düzeltilmesi....49
Uzlaşma....50
Yargılama Sırasındaki Mükellef Hakları....54
Denetim Sırasındaki Mükellef Hakları....56
III. BÖLÜM....64
EDİRNE MERKEZ İLÇE' DE MÜKELLEF HAKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE ARAŞTIRMA VE VERİLERİN ANALİZİ....64
Araştırmanın Amacı....64
Araştırmanın Önemi....65
Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı....66
Araştırmanın Evren ve Örneklemi....67

İstatistiksel İncelemeler 67
TARTIŞMA.....80
SONUÇ VE ÖNERİLER.....86
KAYNAKÇA.....90
EKLER.....99

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Genel Mükellef Hakları 36
Tablo 2: Katılımcıların Tanıtıcı Bilgileri 68
Tablo 3: Vergi kanunlarında yer alan mükellef haklarına ilişkin haklar hakkındaki bilgilerin dağılımı 69
Tablo 4: Vergi ve vergi idaresi ile ilgili maddelere verilen yanıtların dağılımı 72
Tablo 5: VKMH ve VVİ puanları ve iç tutarlılık düzeylerine ilişkin bilgiler 73
Tablo 6: Katılımcıların tanımlayıcı özelliklerine göre VKMH ve VVİ puanlarının karşılaştırılması.....75
Tablo 7: VKMH ve VVİ puanları arası ilişki düzeyleri 78

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
CMUK	Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
GATT	Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
HMRC	İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi
IRS	ABD Gelir İdaresi
İYUK	İdari Yargılama Usul Kanunu
NATO	Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	Türk Dil Kurumu
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi, eskiden beri devletlerin elde ettiği en önemli gelir kaynaklarından biri olmuştur. Her geçen yıl değişen şartların sonucu olarak vergilendirme süreci de değişime uğramıştır. Dünya çapında yaşanan gelişmeler ile ülkemizde de vergilendirme konusunda yenilik gereksinimi doğmuştur. Gelir idaresi, mükellef odaklı bakış açısına doğru geçiş için adımlar atmıştır. Vergi bilincinin oluşması vergiye gönüllü uyumu arttıracak en önemli etkenlerdendir. Mükellefler vergi dairesine karşı ödev ve sorumluluklarını yerine getirirken birtakım haklara sahip olmaktadır. Bu haklar VUK' da yer alarak mükellefi güvence altına almıştır. Bu çalışmada öncelikle hak, mükellef, mükellef hakkı gibi vergilendirme sürecinin temel ifadeleri açıklanmıştır. Türkiye' de ve seçilmiş OECD ülkelerinden olan Fransa, İngiltere, ABD gibi ülkelerin vergi sistemleri, mükelleflerin sahip olduğu hakları değerlendirilmiştir. Aynı zamanda bu çalışmada Edirne ilindeki mükellefler kapsamında çalışma gerçekleştirilmiştir. Anket çalışması ile mükelleflerin sahip olduğu hakların farkındalığı üzerine görüşleri alınarak değerlendirmeler yapılmıştır.

Çalışmamızın birinci bölümünde; hak, mükellef ve mükellef hakkı kavramları, hakların sınıflandırılması, hukuki dayanakları, mükellef hakkının gelişim süreci hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

İkinci bölümde, Türkiye'de ve seçilmiş OECD ülkelerinden İngiltere, ABD, Fransa gibi ülkelerde mükelleflerin sahip olduğu haklar, mükellef haklarının gelişim süreçleri hakkında bilgiler verilerek açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise, Edirne ili ve anket çalışmasına katılanların hakkında kısaca bilgi verilmiş olup, araştırmanın verilerinin analizine yer verilmiştir. Çalışmanın son kısmında da anket çalışmasında bulunan tüm yargılar ve verilen cevaplar bulunmaktadır.

Sonuç kısmında, yapılan çalışmanın sonucu değerlendirilerek birtakım yorum ve önerilerde bulunulmuştur.

I. BÖLÜM

MÜKELLEF HAKKI KAVRAMI, GELİŞİMİ VE SINIFLANDIRILMASI

Hak kavramı özellikle II. Dünya Savaşı sonrası önemli hale gelmiştir. Zaman içerisinde hak kavramı gelişme göstererek alt başlıklar halinde ele alınmaya başlamıştır. Bu bağlamdaki alt başlıklardan biri de mükellef hakkı kavramıdır. Günümüz koşullarında mükellef hakkının anlaşılabilmesi ve öneminin kavranabilmesi için mükellef hakkı kavramının gelişim sürecinin açıklanması son derece önemlidir.

İlk olarak uluslararası alanlarda önem kazanan mükellef odaklı bakış açısı zamanla ülkemizde de önem kazanmıştır. İdare ile mükellef arasında sağlıklı ve kaliteli bir ilişkinin kurulması açısından mükellefin sahip olduğu hakların bilincinde olarak hareket etmesi en önemli adımlardan biridir. Ülkemizde ve dünyada mükellef odaklı yaklaşımın benimsenmesi ile vergiye uyumun da arttığı dikkat çekmiştir.

Tüm bu gelişmelerden yola çıkarak mükellef haklarının değişim sürecini ve bu anlamda yaşanan ilerlemeleri bilerek farklı bir değerlendirme yapmak hem idare hem birey açısından son derece önemlidir.

Hak Kavramı ve Sınıflandırılması

Hak kavramı tarihsel süreç boyunca net bir tanımlamaya sahip olmamakla birlikte en geniş tabiri ile kişiye hukuken koruma sağlayan ve bu korumadan yararlanma yetkisi tanıyan menfaat şeklinde nitelendirilmiştir. Hak, farklı çeşitlere ayrılmaktadır. Farklı tanımları ve türleriyle birlikte detaylı şekilde açıklanacaktır.

Mükellef, Vergi Usul Kanunu mad.8/1'de "üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişiler" olarak belirtilmiştir. Vergilendirmenin pasif tarafını oluşturan vergi mükellefleri, hem vergi sebebi ile üzerlerine düşen borcu ödemek hem de şekli

ödevlerini yerine getirmekle sorumludur. Vergilendirme ilişkisinden dolayı devlet ile vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklar mükellef hakları olarak ele alınmaktadır. Aşağıda mükellef ve mükellef hakları kavramları farklı yönleriyle ele alınacaktır.

Hak Kavramı

Hak kavramının birçok tanımı olmakla birlikte bazı tanımları şöyledir:

TDK'da hak kavramı; "*dava ve iddiada gerçeğe uygunluk, doğruluk, adalet, adaletin ve hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı kazanç, emek karşılığı ücret veya verilmiş emekten doğan manevi yetkidir*"[1] .

Hak, bireylere kamu düzenince tanınmış olan bir irade gücü, bir rıza gösterme yetkisidir[2].

Hakkın hukuksal anlamda ifadesi, kanunlarca koruma sağlanan ve yararlanılması kişinin tercihine bağlı olan çıkarlar şeklindedir[3].

Hak tanımı farklı şekillerde yapıldığı gibi teoriler kapsamında da çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Bu teorilerin bazıları; Beyan Teorisi, İrade Teorisi, Menfaat Teorisi, Özgürlük Teorisidir.

İrade Teorisine göre hak, farklı iradelerin birbirlerine olan üstünlüğünü açığa çıkarmaktadır. İrade gücünü esas alması ve içerik açısından yeterli görülmemesi sebebi ile eleştiri almıştır. Bir diğer teori olan menfaat teorisi kapsamında hak, menfaat neticesinde doğmaktadır ve böylece hukuksal olarak menfaat korunmuş olmaktadır. Bu teori de irade kavramının etkinliğine yer vermemesi nedeni ile eleştiri almıştır. Hakkın söz konusu olabilmesi için iradenin mevcut olması gereklidir. Karma Teorisi

[1] Türk Dil Kurumu [TDK], *www.tdk.gov.tr*.
[2] Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2011, s.320.
[3] Bilge Öztan, *Medeni Hukukun Temel Kavramları*, Turhan Kitapevi, Ankara, 2003, s.58.

kapsamında ise hak, hem İrade hem de Menfaat Teorisi birlikte ele alınmıştır. Hak tanımını kapsayan bir diğer teori Beyan Teorisidir. Bu teori kapsamında hakkın açıklanması kanun koyucu sorumluluğuna bırakılmıştır. Kanun koyucu hakkın hangi şekilde ve nasıl değerlendirileceğine karar veren konumundadır[4].

Anlaşılacağı üzere hak tanımı üzerinde kesin kabul görmüş bir tanım yoktur.

Hakların Sınıflandırılması

Haklar kendi aralarında farklı şekillerde ele alınmaktadır. Bunlar; Kamu hakları, özel haklar ve insan hakları şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Kamu Hakları

Vatandaşlar ve devlet arasındaki ilişkileri baz alan haklar kamu haklarıdır. Bir hak ancak yasa tarafından tanındığı durumda hak statüsünde değerlendirilebilmektedir. Devletin kamu hakları kapsamında vatandaşa karşı birtakım sorumlulukları bulunmaktadır. Vatandaşların da bu durum neticesinde devlete karşı talepte bulunma hakları doğmaktadır[5]. Bunlara örnek olarak; vatandaşlık hakkı, seçme ve seçilme hakkı, dilekçe ve bilgi edinme hakkı gösterilebilir.

Jellinek kamu hakları ayrımını üç grupta ele almıştır: negatif statü hakları, pozitif statü hakları, aktif statü hakları[6]. Negatif statü hakları, kişinin özel alanının

[4] Doğan Gökbel, *Mükellef Hakları*, (Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi), Eskişehir, 2000, s.5.
[5] Doğan Gökbel, *a.g.e.*, s.7; Mehmet İlhan, *Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç ve cezaları İle Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi*, (Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), Uşak, 2015, s.19.
[6] Georg Jellinek*, L'Etat Modern et son droit, Trad. Par G. Fardis*, c. II, Paris, 1912, s. 51'den aktaran Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998, s. 323.

sınırlarına yönelik haklardan oluşmakla birlikte devlete sadece bir karışmama ödevi yükler. Bu nedenle negatif bir davranış şeklinde nitelendirilmiştir[7].

Pozitif statü hakları, vatandaşın devletten olumlu bir hizmet alması veya temel hakların yerine getirilmesini beklemesi gibi haklar grubudur. Sosyal devlet anlayışına bağlı haklar grubuna örnek olarak sağlık hakkı, öğrenim hakkı, eğitim hakkı verilebilir[8].

Aktif statü hakları ise toplumun yönetime katılmasına vesile olan oy kullanma, referandum, örgütlenme gibi siyasi hakları barındırmaktadır[9].

Özel Haklar

Özel haklar, insanlar arasındaki iletişimi belirleyen ve özel hukuk kuralları sonucunda sahip olunan haklar şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu hakların kazanılması, kullanımı ve sona ermesi özel hukuk kuralları kapsamında gerçekleşir. Ayni haklar, fikri haklar, velayet hakkı, kişilik hakkı, evlenme hakkı bu haklara örnek olarak gösterilebilir[10]. Medeni kanun madde 8'de bazı istisnalar haricinde özel haklar açısından kişiler arasında eşitlik esası geçerlidir. Kural olarak ise herkese eşit ve genel olarak tanınmış haklardır.

Özel hakları farklı sınıflandırmalara ayırmak mümkündür. Biz burada en genel anlamıyla kişiler açısından yapılan sınıflandırma üzerinde duracağız. Bu anlamda özel hakları üç sınıfta toplayabiliriz; mali haklar, kişisel haklar ve karma haklardır.

---

[7] Münci Kapani, *Kamu Hürriyetleri*, 6. b., Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:453, Ankara, 1981, s. 6.
[8] Gös. yer.
[9] Gös. yer.
[10] Aytekin Ataay, *Medeni Hukukun Genel Teorisi*, s. 365; Turgut Akıntürk, *Medeni Hukuk*, s. 30.

Mali Haklar

Bir kişinin para ile ölçülebilen hak ve borçları malvarlığı olarak tanımlanmaktadır. Maddi bir değer ifade eden, paraya çevrilmesine imkan olan haklar mali haklar şeklinde ifade edilmektedir[11]. Bu haklar, devredilebilir ve mirasçılara intikal edebilen haklardır. Örnek olarak; aynî haklar, fikri haklar, alacak hakkı vb. şeklindedir[12].

Mülkiyet hakkı, alacak hakkı, fikri haklar gibi mamelek haklar genellikle başkasına devir edilebilir ve ölüm ile mirasçılara geçerler. Kanun bazı durumlarda istisnai olarak mamelek haklarının başkasına devredilemeyeceğini ve miras yolu ile geçemeyeceğini kabul etmiştir. Devir ve intikali mümkün olmayan haklara örnek olarak eşya hukukunda düzenlenen intifa ve oturma hakkı verilebilir (MK. m. 797, 823). Manevi tazminat hakkının mirasçılara geçebilmesinin koşulu, miras bırakan tarafından ileri sürülmesidir (MK. m. 25, BK. m. 49).

Kişisel Haklar

Şahsi haklar olarak da anılan kişisel haklar para ile ölçülemeyen, sahibi için sadece manevi değeri olan, başkasına devredilemeyen ve mirasçılara geçmeyen, kişilerin manevi çıkarlarını koruyan haklardır[13]. Kişisel hakların korunmasına yönelik hükümler asıl olarak Türk Medeni Kanunu'nda (MK. m. 23 ve 24) ve bu kanunun tamamlayıcısı durumunda olan Borçlar Kanunu'nda (BK. m. 49), ayrıca ceza ve basın kanunlarında yer almaktadır. Bu haklara örnek olarak; şahsın ismi, sırları, sağlığı, resmi, hayatı, şeref ve haysiyeti, vücut bütünlüğü, düşünce özgürlüğü gibi manevi değer ve varlıklar, şahıs varlığı haklarındandır[14].

---

[11] Enver Bozkurt, *Genel Hukuk Bilgisi*, Nobel Yayınları, Ankara, 2003, s.164.
[12] Oğuzhan Ardıç, *Medeni Hukuk*, İkinci Baskı, Ankara, 2003, s.128; Kemal Oğuzman, *Medeni Hukuk Dersleri Giriş*, s. 80-81.
[13] Akıntürk, Turgut, a.g.e., s. 36; Bozkurt, Enver, a.g.e., s. 164.
[14] Oğuzhan Ardıç, a.g.e., s.129.

Karma Nitelikli Haklar

Bir takım haklar vardır bunları tam olarak şahsi ya da mal varlığı hakları olarak nitelendirmek mümkün olmamaktadır. Fikri ve sanat eseri üzerindeki haklar bu hakların örneğidir. Fikir ve sanat eserini yapan sanatçı eser üzerinde iki yönlü hakka sahiptir. Hem maddi olmayan parayla ölçülemeyen manevi haklara sahiplerdir hem de parayla ölçülebilen maddi nitelikli hakları vardır. Patent, ticaret ünvanı ve marka üzerindeki haklar açısından da aynı durumlar söz konusudur[15].

İnsan Hakları

İnsan hakları, özel haklar ile kamu hakları olarak haklar kendi aralarında sınıflandırılmıştır. İnsan hakları ise genel anlamda tüm insanlığa yönelik olan soyut haklardır.

İnsan hakları, insanı diğer canlılardan ayıran vazgeçilmez temel haklardandır. İnsan " *bilen, yapıpeden, kıymetlerin sesini duyan, tavır takınan, önceden gören ve önceden tayin eden, isteyen, hür hareketleri olan, tarihi olan, idealleştiren, kendisini bir şeye veren, seven, çalışan, eğitilen, devlet kuran, inanan, sanat ve tekniğin yardımcısı olan, konuşan bir yapıya sahip varlıktır*"[16].

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, insan hakları alanında en önemli belgedir. Beyanname' de herkesin ırk, dil, din, inanç, cins, maddi imkan dâhil hiçbir fark gözetmeden haklarından aynı oranda faydalanabilme gerekliliği vurgulanmış ve temel insan haklarına değinilmiştir[17].

Türkiye'de insan haklarının tarihine bakıldığında anayasal süreçle beraber pozitif hukuk alanında yer bulduğu görülmektedir. İlk anayasamız olan 1876 yılında

---

[15] Hıfzı Veldet Velidedeoğlu, *Türk Medeni Hukuku*, c. I, Başlangıç ve Şahsın Hukuku, Üçüncü Baskı, İstanbul Matbaacılık- TAO – 1948, s.88-91.
[16] Takiyettin Mengüşoğlu, *İnsan Felsefesi*, Remzi Kitapevi, İstanbul. 1971.
[17] İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, md.2. , https://www.ihd.org.tr/insan-haklari-evrensel-beyannames/: (20.02.2023).

kabul edilen "Kanun-i Esasi" ile temel bireysel haklar açıkça tanınmış özellikle "gizli oy" hakkı ortaya çıkmıştır. İnsan hakları kavramına 1924 yılında kabul edilen "Teşkilat-ı Esasiye Kanunu" içeriğinde de yer verilmiştir. "Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi" öncülüğünde özgürlük kavramından bahsedilmiştir. Batı'da çok daha öncesinde yer edinen sosyal haklar ve devletin sosyal niteliği ilk olarak "1961 Anayasası'nda" yer almıştır. Türkiye'de son olarak 1982 Anayasası yürürlüğe girmiş, içeriğinde özgürlük kısmı büyük oranda yok sayılmış fakat sosyal kültürel ve iktisadi hakların dışında üçüncü kuşak haklar da yer almıştır[18].

Mükellef Kavramı

Mükellef, arapça kökenli bir kelime olup zahmet, zorluk, yorgunluk, zorlu iş anlamlarına gelen külfet kelimesinden türetilmiştir. Külfete katlanan manasında olan mükellef kelimesi bir şeyleri yapmaya zorunlu kılınmış olan[19], şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Mükellef kavramı Vergi Usul Kanunu madde 8'de, *"vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir"* şeklinde ifade edilmiştir Kişinin vergi mükellefi olabilmesi için şu iki şartın bir arada bulunması gerekir. Bunlardan birincisi verginin oluşmasına sebep olan olay muhatabın kişiliğinde gerçekleşmeli ikinci olarak ise, muhatabın vergiyi ödemesi sonucunda kişinin mal varlığında eksilme gerçekleşmelidir[20]. Fiil ehliyeti şartı aranmayan vergi mükellefiyeti için hak ehliyeti yeterli kabul edilmektedir[21].

Mükellefler farklı kıstaslara göre sınıflandırılabilir. Sınıflandırmanın bir örneği olan kişiliğe göre vergi mükelleflerinin ayrımı medeni kanunda yer alan kişi kavramıyla uyum sağlamaktadır. Kişi, medeni kanuna göre; hak sahibi olan ve

[18] İbrahim Nusret Yüce, *Özel Hastane Çalışanlarının Hasta Haklarına Yönelik Bilgi Ve Tutumlarının Ölçülmesi,* (Biruni Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2018, s.9.
[19] Ferit Devellioğlu, *Osmanlıca Türkçe Ansiklopedik Lügat,* Aydın Kitapevi, Aydın, 2001, s.120.
[20] Hande Emiroğlu, *Teori Ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları,* (Celal Bayar Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi), Manisa, 2011, s.43.
[21] Ateş Oktar, *Vergi Hukuku,* 8. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2012, s.69.

borçlanan şahıstır. Buna ek olarak medeni kanunda kişi kavramından tüzel ile gerçek kişi olarak bahsedilmiştir. Bununla birlikte kişilerin vergiyi doğuran bir olayla birebir karşılaşmaları halinde bahsi geçen şahıslar mükellef terimi ile anılacaktır. Vergi mükellefleri, bu iki kişi ile sınırlı kalmamıştır vergi hukukunda farklı mükelleflere de yer verilmiştir. Tüzel kişiliğe bağlı olmasa da iş ortakları vergi mükellefi kabul edilerek kurumlar vergisine tabi tutularak bu durumun en iyi örneğini oluşturmaktadır[22].

Mükellefler, vergiyi doğuran olaylara göre tam ve dar mükellefiyet olarak iki başlık altında ele alınmaktadır. Bu kavramlar hem Kurumlar Vergisi Kanununda hem de Gelir Vergisi Kanununda yer almaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununda mükellefiyet[23]:

"Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler".

Gelir Vergisi md.3'e göre:

Tam mükellefiyet, Türkiye'de yerleşmiş olan ve vergiye tabi bir geliri olan tüm gerçek kişilerle birlikte resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmaktadırlar. Tam mükellefiyette esas olan şahıs hangi ülkede olursa olsun elde ettiği gelir üzerinden vergilendirilmesidir. Burada hedef alınan şahıstır.

---

[22] Şükrü Kızılot & Doğan Şenyüz, *Vergi hukuku*, Yaklaşım, Ankara, 2007, s.44.

[23] 26205 Sayılı 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete, *https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5520&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5*: (02.01.2023).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde tam mükellefiyette ölçüt olarak kullanılan Türkiye'de yerleşme kavramı iki madde halinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar (İkametgâh, Kanunu Medeninin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)"

Birinci maddede ikametgah ilkesi benimsenmiştir. Tam mükellef sayılmak için sadece Türkiye'de ikametin bulunması yeterli olup başka şarta gerek duyulmamıştır. Örnek olarak; meslek faaliyetlerinin sürdürüldüğü yer, aile yaşamının sürdürüldüğü yer gösterilebilir.

İkinci madde ise oturma süresi esasını baz almıştır. Burada konaklama yerinin bir önemi yoktur. Konaklanan yer otel, kiralık daire, şahsa ait bir yer olabilir. Önemli olan bir takvim yılı içerisinde altı aylık sürenin aşılmış olmasıdır. Örneğin, bir gerçek kişi 1 Eylül 2022 tarihinden 10 Haziran 2023 tarihine kadar Türkiye'de kalsa bile Türkiye'de yerleşmiş sayılmaz. Çünkü altı aylık süre 2022 takvim yılı içinde geçmemiştir[24].

Gelir Vergisi Kanunu madde 5'te yerleşme sayılmayan haller ayrıca düzenlemiştir. Buna göre:

"Aşağıda sayılan yabancılar Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar dahi yerleşmiş sayılmayacaklardır:

1. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benziyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadiyle gelenler;

[24] Tuncel Atabey, *Gelir Vergisi Rehberi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, 2011, s.4.

2. Tutukluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmıyan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar" şeklinde sayılmıştır.

Gelir vergisi md.6'da ise dar mükellefiyet esaslarına yer verilmiştir:

"Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler" bahsi geçen hükümle bir nevi tam mükellef dışında kalan ve ülkemizde vergiye tabi gelir elde eden gerçek kişileri dar mükellef olarak nitelendirmiştir.

Mükellef Hakkı Kavramı ve Gelişimi

Mükellef hakkı kavramına baktığımızda standart bir tanımı olmamasına karşın çeşitli tanımlamalar literatüre geçmiştir. Bazı tanımlar şöyledir:

İnsan haklarının alt kategorisi olarak karşımıza çıkan mükellef hakları, idare ve mükellef çerçevesinde vergilendirme olayı boyunca mükelleflere tanınmış haklar bütünü şeklinde tanımlanabilir. Mükellef haklarının hukuksal niteliğine baktığımızda mükelleflerin pozitif veya negatif bir istekte bulunma yetkisinin olduğu ve bu duruma aykırı hareket edilmesi halinde hukuki koruma teminatı oluşturan haklar olduğu görülmektedir[25].

Bir diğer tanımda vergilendirme kaynaklı durumlar mevcut olduğunda mükellefe tanınmış haklar şeklinde mükellef hakkı tanımı yapılmıştır[26].

Mükellef hakkı tali ve asli şeklinde ifade edilen haklardan oluşmaktadır. Bu bağlamda mükellef hakkı asli, tali kaynaklar ve yasa, anayasa ve diğer yasalar kapsamında mükelleflerin sahip olduğu haklar olarak karşımıza çıkmaktadır.

[25] Adnan Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, Vergi Sorunları Dergisi, 209, 2010, s.10.
[26] Doğan Gökbel, *a.g.e.*, s.9.

Mükellef, sahip olduğu haklar çerçevesinde vergilendirme sürecinde bir takım işleri yapmayı veya yapmamayı tercih etmekte özgürdür[27].

Mükellef haklarını ele alan farklı bir tanımlamada mükellef hakları, uygulanış biçimlerine göre vergi kanunlarına uygun davranmaya dikkat eden ve vergilerin tahsilat sürecinde gerçekliği talep eden mükelleflerin elinde bulundurduğu hakları içermektedir. Bu durum vergi mükellefleri ile idareler arasında meydana gelmektedir. Bir diğer hak türü ise, mükellef ve kanunlar arasındaki etkileşimden kaynaklanan haklardır[28].

Mükellef hakları tarihsel gelişim süreci kapsamında ele alındığında 1215 tarihli Magna, devletin vergilendirme kapsamında elinde bulundurduğu gücün sınırlandırılmasının temel dayanağını oluşturmaktadır[29]. Magna, "kanunsuz vergi olmaz" ilkesinin hukuksal dayanaklarının oluşturulması amacını güden bir belge olmakla birlikte yalnızca İngiltere'de değil tüm dünyada vergilendirme anlayışını değiştiren ve vergilendirmenin hukuki temellerinin oluşturulmasına fırsat tanıyan bir belge niteliğindedir[30].

Mükellef haklarının dünyadaki gelişme süreci değerlendirildiğinde üç aşamada şekillendiği görülmektedir. İlk aşama mükelleflerin korunması sürecidir. İkinci Dünya Savaşından 1970'lere kadar geçen süreçte vergi tabanının genişletilmesi süreci ise ikinci aşama olarak sınıflandırılmıştır. İkinci aşamada, idare ve mükellef arasındaki etkileşim güçlendirilerek yasal dayanaklara bağlanmış ve içi daha dolu hale getirilmiştir. Bir diğer aşamada ise, 1980–1990 yıllarına denk gelmekle birlikte vergilendirme alanında yapılan reformlar aracılığı ile mükellefin güvence altına alınması daha geniş temele taşınmaktadır, devlet odaklı mükellefin korunması anlayışından, mükellef odaklı "mükellefin hakları" tabirine geçilmiş "mükellef hakları

[27] Billur Yaltı, *Vergi yükümlüsünün hakları*, İstanbul: Beta, 2006, s.3.
[28] Recep Yücedoğru, *Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları*, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2007, s.43.
[29] Adnan Gerçek, "Vergilemede mükellef hakları ve Türkiye'deki durumun incelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 209, 2006, s.122.
[30] Tülin Canbay, *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (AntikçağdanGünümüze)*, D. Yayınları, Ed., Bursa, 2009, s.41.

bildirgeleri" gündemde yerini almıştır[31]. Yani süreç ilerledikçe devlet odaklı bakış açısından mükellef odaklı bakış açısında geçildiği görülmektedir.

1986 yılında İngiltere Vergi İdaresi tarafınca yayınlanan "Mükellef Hakları İmtiyazı" mükellef hakları kavramının açıklanarak kamuoyuna duyurulması hususunda yapılan önemli çalışmalardan biri olmuştur. Yayınlanan imtiyazın asıl amacı olan "mükelleflere eşit ve verimli hizmet takdim edilmesini temin etmek" 1991'de daha kısa ve anlaşılması kolay duruma uyarlanmıştır. 2000'li yıllarda yeniden revize edilen "Vergi Mükellefleri İçin İmtiyaz", mükellefler açısından "hizmet taahhüt beyanı" içeriği bulunan kitapçık olarak baskı yapılmıştır. Buna ek olarak İngiltere'de yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi, hem mükelleflerin he de çalışanların görüşlerine dikkat çekmektedir. Bildirgede müşteri tabiriyle nitelendirilen mükelleflere İngiltere Gelir İdaresi, etkin verimli ve adil hizmet sunmayı amaç edinmiştir[32].

1948 yılında Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından yayımlanan ve uluslararası alanda güvence veren ve 1949 yılında Türkiye Cumhuriyeti tarafından 9119 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı "İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi" kabul edilmiştir. Beyannamenin maddelerinde kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunduğu ve bununla birlikte hiç kimsenin mülkiyetinden yoksun kılınamayacağı ortaya konulmuştur[33]. Bahsi geçen bildirgeler ile idarenin keyfi uygulamalarının sınırlandırılması amaçlanmıştır.

Roma'da 4 Kasım 1950 tarihinde imzalanmış olan İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına ilişkin Sözleşmenin Ek protokolü insan haklarına saygı yükümlülüğü maddesinde: "*Yüksek Sözleşmeci Taraflar kendi yetki alanları içinde bulunan herkesin, bu Sözleşme'nin birinci bölümünde açıklanan hak ve*

[31] Billur Yaltı, *a.g.e.*, s.130.
[32] Ersan Öz ve Davut Buzkıran, *Taxpayer Rights in Turkey About The Solution in Taxation Disagreements by Suggestions with Examples Around The World, International Conference Of Interdisciplinary Studies*, 2015, http://www.ersanoz.com/sunumlar/mukellef-haklari-usa.pdf, (08.01.2023), s. 6.
[33] T.C. Resmi Gazete, https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7217.pdf, (16.04.2023), s. 3.

özgürlüklerden yararlanmalarını sağlarlar."[34]. Bu madde ile vergi mükelleflerinin hak ve yükümlülükleri sınırlandırılmış ve mükellef hakları ile insan hakları arasında sıkı bir bağ olduğunu söyleyebiliriz. İnsan hakları kavramı daha geniş kapsamlı olmakla birlikte mükellef hakları kavramının "başlangıç noktası" nı oluşturmaktadır[35].

Mükellef haklarına ilişkin kayda değer gelişmelerin 1990'lı yıllara denk geldiği görülmektedir. OECD'nin hazırlamış olduğu raporda yer alan ifadeler değerlendirildiğinde üye olan bütün ülkeler vergi sistemlerinde mükellef hakları ile ilgili hak ve yükümlülüklere yer verirken çok az bir kısmının "mükellef hakları bildirgesi" yayınladığı gözlemlenmiştir. Bu süreçte mükellefe yönelik hakların gün geçtikçe daha fazla vurgulanması ile birlikte bu konu üzerinde farkındalık yaratılmaya çalışılmış ve birçok ülke vergi sistemlerini yeniden yapılandırma sürecine girmiştir. Tüm bunlar neticesinde ülkeler "mükellef hakları bildirgesini" açıklamaya önem göstermiştir[36].

Türkiye'de mükellef haklarına 2000'li yılların başında daha fazla önem verilmeye başlandığı görülmektedir. 2005 yılında yeni bir yapılanma olan Gelir idaresi Başkanlığı kurulmuştur. İdarenin temel yaklaşımı ise "mükellef odaklılık" ilkesi üzerine oturtulmuştur. Ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülen kalite çalışmaları ve 2006'da Mükellef Hakları Bildirgesinin ilan edilmesine ek olarak yeni yapılanma bünyesinde Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığının kurulması da ülkemizde mükellef temelli bakış açısının zeminini oluştuğunu gösteren önemli adımlardır[37].

Bahsi geçen bildirge, mükelleflere kolaylık sağlaması için düzenlenmiştir. Mükellef temelli bakış açısı bağlamında saygı, doğru ve dürüst bir şekilde vergilendirme sürecinin bir yük olmaktan öte vatandaş olmanın bir parçası olduğu

[34] Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf: (16.04.2023), s. 6.
[35] Bogumil Brzeziński Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues, Retrieved from, 1990, http://www.profinfo.pl/img/401/pdf40146684_5.pdf, s. 17.
[36] https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf: 20.01.2023.
[37] Derya Tabiloğlu & Fatih Yardımcıoğlu, "Mükelleflerin Hakları Konusundaki Farkındalığı: Sakarya İli Örneği", *ICPESS 2016 ISTANBUL*, 2016, s. 397.

düşünülmesi ve bu bilincin oluşturularak fayda sağlanması amaçlanmıştır. Mükellef Hakları Bildirgesi'nin içeriğine baktığımızda aşağıda yer alan maddelerin önemi vurgulanmıştır[38]:

- Mükelleflere sunulan hizmet kapsamında açık ve güvenilir, yeterli bilgi sağlanacaktır.
- Bilgi Edinme Hakkı Kanunu bağlamında mükellefler talep ettikleri bilgilere ulaşma konusunda ilgili kişilerden yardım alacaktır.
- Vergileme alanında gerçekleşen değişimlerden Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ücretsiz e-posta sisteminde kaydı olan mükelleflere e-posta aracılığı ile iletilecektir.
- Mükelleflerin kişisel ve gizli bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun açıkladığı durumlar dışında kesinlikle açıklanmayacak ve paylaşılmayacaktır.
- Mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmeleri konusunda tüm kolaylıklar sağlanacaktır.
- Gerçekleştirilen işlem ve düzenlemeler çerçevesinde vergi kanunları adaletli, hukuka uygun ve rekabeti gözetir şekilde uygulanması sağlanacaktır.
- Vergi incelemeleri yapılırken, incelemelerin kanuna uygun, adil ve tarafsız şekilde yapılmasına özen gösterilecektir. Yapılan incelemelerin her adımında mükellefler bilgilendirilecektir.
- Şikayeti olan mükelleflerin kimlik ve iletişim bilgilerini paylaşmaları durumunda mükelleflere derhal dönüş yapılacaktır.
- Gelir İdaresi başkanlığı tarafından mükelleflere en iyi ve güvenilir hizmeti sunmak için her zaman yenilenerek en iyi hizmet arayışı içerisinde olunacaktır.

[38] GİB, "Mükellef Hakları Bildirgesi", https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari, (20.01.2023).

Mükellef Haklarının Hukuksal Temelleri

Mükellef hakları hukuki bağlamda üç kategori altında ele alınabilir. Bunlar:[39]

- Birinci derece yasal kaynaklar
- İkinci derece yasal kaynaklar
- İdareden doğan yasal kaynaklardır.

Birinci Derece Yasal Kaynaklar

Birinci derece yasal kaynaklar en üstte yer alan anayasa ve uluslarüstü kaynaklardan oluşmaktadır.

Anayasa

Anayasa iktidarları sınırlandıran, yasalardan üstün kurallar bütünüdür. Anayasaların asli görevi vatandaşların uyacağı kuralları belirlemek olmayıp iktidarlara uygulanacak kuralları oluşturmaktır[40].

1982 Anayasası dördüncü bölüm madde 73 *"Siyasi Haklar ve Ödevler"* başlıklı kısmında vergi ödevi ile ilgili detaylara ve düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca 1982 Anayasası Türkiye'de hala geçerliliği olan anayasayı oluşturmaktadır. Anayasa madde 73 kapsamında yasal bir dayanak oluşturulmuş ve Türkiye'de vergilerin konulması, toplanması gibi işlemler halkın temsilcileri olarak nitelendirilen parlamentoya bırakılmıştır. Söz konusu madde ile devletin, halkın temsilcilerinin izni olmadan vergi koyması ve toplamasına engel olunmuştur[41].

---

[39] (Gökbel, a.g.e., 2000: s.32).
[40] Kenan Buluoğlu, "Anayasanın İşlevi ve Temel Kamu Hizmetleri", *Çağdaş Anayasalarda Ekonomik Sosyal Haklar ve Ödevler Uluslar arası sempozyum,* İstanbul iktisadi ticari ilimler akademisi, 1982, s.25.
[41] T.C. Anayasası, https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/:madde-73, (15.01.2023).

Birçok ülke vergi kanunlarında mükellef haklarına yönelik düzenlemelere yer vermiş olsa da bu düzenlemeler sınırlı ya da yetersiz kalmaktadır mükellef haklarına yönelik detaylı bir uygulama bulunmamaktadır. Anayasa madde 73 başta olmak üzere yasanın diğer genel maddelerinde mükellefin sahip olduğu hakların kaynaklarına yer verilmiştir. Yasallık ilkesinin kaynağını oluşturan en önemli dayanak 73.maddedir, buna göre vergiye ilişkin düzenleme ve açıklamalar kanun koyucu tarafından yapılmalı, yasal düzenlemeler verginin oluşmasına sebep olan temel öğeleri barındırmak zorundadır[42].

1982 Anayasası "Vergi Ödevi" başlığı altında yer alan maddeler şöyledir[43];

- *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür."*
- *"Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır."*
- *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."*
- *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."*

Vergi mükellefleri güvenlik gereksinimleri gereği verdikleri vergilerden emin olmak istemektedir. Vergi kanunlarının mükellefler açısından açık ve anlaşılabilir olması bu anlamda çok önemlidir, anlaşılabilir kanunlar sayesinde güvenilirlik düzeyi artacaktır. Tüm bunlara ek olarak mükelleflerin vergi bilincine sahip olmaları ise idarenin kanuna ve usule uygun hareket etmelerine bağlıdır. Vergi kanunlarında ve vergilerde kesin, net kavramların bulunması son derece önemlidir. Kanunlarda karışık ifadelerin bulunması ve

[42] Duncan Bentley, "*Classifying Taxpayers' Rights*", Taxpayers' Rights: An International Perspective, (Editor: Duncan Bentley), Adelaide: Hyde Park Press, 1998, s. 23-24.
[43] T.C. 1982 Anayasası, *https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf*, (15.01.2023).

anlaşılamaması mükelleflerin duyduğu güvenin azalmasına sebep olacaktır. Bu durum mükelleflerin haklarını arama konusunda güçlük çekmesine sebep olacaktır[44].

Uluslarüstü Kaynaklar

Ülkeler arasında yapılan mali sözleşmeler, insan haklarıyla ilgili sözleşmeler mükellef haklarının uluslarüstü kaynaklarını oluşturmaktadır. Bu sözleşmeler bağlamında insanların defalarca vergilendirilmesi önlenmeye çalışılmıştır. Bahsi geçen uluslarüstü sözleşmelerde bir ülkeden daha fazla ülke sözleşme kapsamında yer almaktadır[45].

Uluslarüstü kaynaklar mükelleflere sağladıkları güvence bakımından üç kısımda toplanabilir[46]:

Bunlardan ilki, yasal bağlayıcılıktan ziyade bireylere moral verecek uluslararası bildirgeler, bildiriler, Birleşmiş Milletler Genel Asamblesi Kararları ve İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi Birinci düzey korumayı oluşturmaktadır. İkinci düzey korumada uluslararası anlaşma, sözleşme gibi unsurlarla yasal koruma söz konusu olmaktadır. Bu koruma düzeyi kapsamınca komite veya komisyonlar oluşturularak katılımcı ülkelerin uluslararası düzenlemelere uygunluğu denetlenir[47]. En üst düzey koruma sağlayan bir diğer koruma düzeyi üçüncü düzey korumadır. Bu yapıya dahil olan ülkeler devlet çerçevesi dışında bir oluşum olan bir yargı kurumu aracılığıyla denetlemeye tabi olur. Tüm ülkeler bu yargı kurumunun yaptığı denetlemeye uygun hareket etmekle yükümlüdür. Üçüncü düzey korumaya en iyi örnek olarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi gösterilebilir[48].

Çifte vergilendirmeyi önlemeye örnek olan OECD Model Anlaşması ve BM tarafından geliştirilen model anlaşmalar sayesinde, uluslararası kuruluşlar tarafından

[44] Nami Çağan, *Vergilendirme yetkisi*, İstanbul, Kazancı Hukuk, 1982, s.173.
[45] Doğan Gökbel, a.g.e., s. 24.
[46] Gökbel, a.g.t., s.33.
[47] İbrahim Ö. Kaboğlu, *Özgürlükler Hukuku* (İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı Üzerine Bir Deneme), İstanbul:Afa, 1994, s.117.
[48] Gös. yer.

hazırlanan standart metinler üzerinden değerlendirmeler yapılarak, vergi anlaşmalarının daha kolay bir şekilde imzalanması sağlanmaktadır. Bu sayede ülkelerle tek tek tüm anlaşma maddelerini belirlemek ve düzenlemek gibi işlerle uğraşılmasına engel olarak mükellefleri ilgilendiren haklara değinmektedir[49]. OECD Model Anlaşmalarından birinde vergilendirmede ayrımcılığa uğramama hakkına yer verilmiştir. Mükelleflere bazı haklar tanıyan bir diğer uluslar üstü kaynak olan Avrupa Birliği Kurucu Anlaşması, Avrupa Birliği bünyesinde sermaye, iş gücü ve ticaret gibi alanlarda gelişmelerin meydana gelmesini beklemektedir. Böylece Avrupa ülkeleri arasındaki ilişkiler olumlu hale gelerek ülkeler arası etkileşim güçlendirilecektir[50].

OECD ve UN Modelleri dışında da ülkelerin kendi yaklaşımları çerçevesinde anlaşma modelleri oluşturma eğiliminde oldukları görülmektedir. Ülkemiz açısından bu durum değerlendirildiğinde uzun yıllar vergi anlaşmalarına kayıtsız kaldığı, konu ve isim benzerliği açısından kapitülasyonları anımsatması sebebi ile ülkemizin vergi anlaşmalarına yaklaşımını olumsuz etkilemiştir[51]. Türkiye, zaman içerisinde anlaşmaların sağladığı ekonomik ve hukuki güvencelere ihtiyaç duyması sebebiyle bu tutumundan vazgeçmiştir. Türkiye, ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasını 1973 yılında Avusturya ile imzalamıştır. Uluslararası vergi anlaşmalarının dünyadaki ilk örneğine bakıldığında 1843 yılında Belçika ve Fransa arasında imzalandığı görülmektedir. Bu süreç değerlendirildiğinde Türkiye'nin vergi anlaşmalarını imzalama konusunda geciktiği söylemek mümkündür[52]. Türkiye OECD Modelinin kendi ülkesel koşullarına uygun olmadığından yola çıkarak, kendi çıkarları kapsamında ayrı bir model geliştirmiştir.

Türkiye 1969 yılında, OECD Modelinin içinde bulunduğu ekonomik koşullara daha uyumlu, ancak oldukça farklı hükümler barındıran bir modeli, "Gelir ve Servet

---

[49] Fatih Karabulut., *Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması*, Vergi Dünyası (398),2014, s.89-98.
[50] Bogumil Brzezınskı, *Taxpayer' Rights: Some Theoretical Issues*, Protection of Taxpayer's Rights European, International andDomesticTaxLawPerspective, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, s. 28-29.
[51]Emin Taylan, *Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin Konu Üzerindeki Çalışmaları*, Vergi Dünyası Dergisi, S.: 37, Ekim 1984, s. 50.
[52] Uğur Kızılgül & Furkan Beşel, *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı*, Maliye Araştırmaları Dergisi, 5(3), 2019, 315.

Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Amacıyla Yapılacak Anlaşmalar için Türk Projesi" ni geliştirmiştir. Türkiye Modeli 1969 yılında T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır. Türk Projesi UN Modeli gibi, OECD Modelinde ikametgâh devletinin vergilendirme yetkisine bırakılan bazı gelirlerin vergilendirme yetkisinin kaynak devletine bırakılması esasına dayanmaktadır. Türk Modeli, ağırlıklı olarak gelirin doğduğu devlet tarafından vergilendirilmesini öngörmesi sebebi ile OECD Modelinin temel prensibinden ayrılmaktadır. Bu konuya paralel olarak, Türkiye'nin gelişmiş ülkelerle imzaladığı anlaşmalarda UN Modeli hükümlerine, gelişmekte olan ülkelerle imzaladığı anlaşmalarda ise OECD Modeli hükümlerine yer verdiği görülmektedir[53].

Gelişmekte olan ülke ile gelişmiş ülke arasında OECD Model anlaşmasının imzalandığı durumda anlaşmada gelişmekte olan ülkeler açısından ağır maddelere yer vermektedir. Bu sebeplerden dolayı, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında bu şekilde imzalanan uluslararası vergi anlaşmalarına gelişmekte olan ülkeler tarafından önemli şerhler koyulmakta ve esasta ikametgâh ülkesinin vergileme haklarını düzenleyen hükümler hafifletilerek kaynak devlete de vergileme hakkı tanınmaktadır[54].

İkinci Derece Yasal Kaynaklar

İkinci derece yasal kaynaklar, kanunlar ve mükellef hakları bildirgelerini içermektedir.

[53] Billur Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları* (1. Baskı), Beta Basım Yayın Dağıtım, 1995, s.50.
[54] Levent Başak, *Türkiye'nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü*, Vergi Sorunları Dergisi, S.: 201, Haziran 2005, s. 83.

Kanunlar

İkinci derece yasal kaynaklardan biri olan kanunlar, kanunilik ilkesinin sonucu olarak vergi sistemlerinde düzeni sağlayan en önemli yazılı hukuk kurallarını oluşturmaktadır. İdare verginin tarh, tahsil, icra aşamalarında vergi mükelleflerine koruma ve güvence sağlamaktadır. Kanunlar, anayasalarca oluşturulan kuralların detaylarının açıklandığı ve hiyerarşi sıralamasında anayasadan sonra gelerek anayasanın kurallarına uygun hareket etme zorunluluğu bulunan yazılı kuralları içermektedir[55].

Mükelleflerin kanunlar kapsamında korunması ve bir takım haklar sağlamasının iki unsuru bulunmaktadır bu unsurların açıklamaları şöyledir; birçok ülke idari kuralları vergi usul kuralları üzerinde tutmakta ve bu durum mükelleflere sınırlı koruma sağlamaktadır. Mükelleflere yönelik koruma sağlayacak düzenlemeler mevzuatta genel olarak bir usulün içerisinde bulunmasına rağmen bu usullerin tam anlamıyla uygulanması pek mümkün bulunmamaktadır[56].

İdare vergilendirme sürecinde etkinlik açısında bazı kaynaklara başvurabilmektedir örneğin; bakanlar kurulu kararları, kanun hükmünde kararname, yönetmelik, genel tebliğ, genelge, özelge ve genel yazılar vb. işlemler kanunlarla mükelleflere tanınmış haklar ve koruma unsurlarının örneklerini oluşturmaktadır ve bunlar sistemi düzenleyen olgular görevini üstlenmiştir[57].

Mükellef Hakları Bildirgeleri

Mükellef hakkı bildirgeleri ikincil yasal kaynak bağlamında değerlendirilen bir diğer olgudur. Mükellef hakları bildirgesi vergi mükelleflerine, anayasa – uluslararası sözleşme – yasa – idari düzenleyici işlemlerde yazılı asli ve tali haklarına dair

[55] Doğan Gökbel, a.g.e., s.32.
[56] Recep Yücedoğru, a.g.e., s. 45.
[57] Yasemin Yenigün, *Vergi bilinci ve vergi uygulamaları karşısında mükelleflerin davranışları: İstanbul örneği*, (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2012, s. 67.

uygulamalarda, idareden bir şey yapmasını veya yapmamasını talep yetkisi veren bir bildiridir[58]. Bu bildirgelerde, mükelleflerin vergileme sürecine dair hakları anlaşılır bir dille açıklanmaya ve özetlenmeye çalışılır, bu sayede mükellefler için daha ulaşılabilir ve anlaşılır olmaktadır[59].

Mükellef hakları bildirgesi kavramının 1215 Magna Carta'ya kadar uzandığı söylenebilir. Eski dönemlerde bildirgeler devlet tarafından hazırlanıp aynı şekilde kamuya sunulmasına karşın, günümüzdekiler devlet dışındaki birimlerden alınan danışma süreci ile ortaya çıkmıştır[60]. Bildirgelerde, vatandaşlara daha kaliteli ve sorumluluk sahibi bir kamu hizmeti sunulması, vergi dairesinin mükellefe yönelik davranışlarının yer aldığı hükümler bulunmaktadır.

Bu bildirgeler her devlette farklılık gösteren öğeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükellef haklarının gelişimi çerçevesinde bir vergi sistemi kurulması için üç aşama gerekmektedir. İlk aşama mükelleflerin istek ve işbirliğinin kazanılması, ikinci aşama vergi sisteminin kanun önünde eşitliğinin sağlanması yani vergilerin genelliği ilkesi ile mükellef haklarının kurulması, son aşama ise denetim ve cezalardan oluşmaktadır[61].

Dünyada yaşanan teknolojik ve ekonomik gelişmeler, küreselleşmenin hızla yaygınlaşmasına neden olmuş ve vergi idarelerinde de değişimi kaçınılmaz kılmış, vergiye olan bakış açısını değiştirmiştir. Bu değişimden sonra vergi; şeffaf kamu giderlerinin karşılanması için adalet, eşitlik ve yasallık ilkelleri bağlamında toplumsal uzlaşmaya dayalı toplanan parasal değerler olarak tanımlanmıştır. Bakış açısı bu yönde olan OECD ülkeleri, gelir idareleri tarafından yayımlanan mükellef hakları bildirgeleri sayesinde bu değişimi belirgin şekilde ortaya koymaktadır. Ülkelerde yayınlanan

---

[58] Selçuk Özgenç, *Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 305, Ocak, 2007, s. 187.
[59] OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, Taxpayer' Rights and Obligations – Practice Note, 2003, p. 6, http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf, (07.10.2023).
[60] Simon James – Kristina Murphy – Monika Reinhart, The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration, The Australian National University Centre for Tax System Integrity, Working Paper 62, 2005, p. 2.
[61] Güneri AKALIN, *Türkiye'de Piyasa Ekonomisine Geçiş ve Ekonomik Kriz-Türk Vergi Sisteminin Piyasa Ekonomisi ile Uyumlaştırılması*, TİSK Yayınları, 2001, s. 4.

bildirgelere örnek olarak; Kanada (Declaration of Taxpayer's Rights - 1985), İngiltere (Taxpayer Charter - 1986), Amerika Birleşik Devletleri (Taxpayer Bill of Rights – 1988), Avustralya (The Australian Taxpayers' Charter - 1997) gösterilebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığının kurulması ile *"mükellef odaklı organizasyon yapısı"* na yönlendiğinin bir kanıtı şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Türkiye açısından da bu gelişmeler dünyadaki gelişmelere uyum sağlayan bir yenilik olmuş ve 2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgesinin hazırlanmasına zemin oluşturmuştur. Mükellef hakları bildirgesinin başlangıç kısmında; Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı olduğu, hizmet sunumunda kaliteye önem verdiği, çalışanların saygılı ve dürüst olma temel ilkesi çerçevesinde çalışacağı, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle idareden hizmet alan herkesin memnun olup sorunlarının çözülmesine olan bağlılığını onaylar[62].

Mükellef hakları bildirgeleri daha çok mükellefe ön yardım sağlayan niteliklerde olup mükellefe yönelik tam bir koruma sağlayamamaktadır.

İdareden Doğan Kaynaklar

Vergi mükelleflerinin sahip olduğu hak ve yükümlülüklerinin sınırları kanunlar çerçevesinde belirlenebileceği gibi kanunlar dışında vergi uzmanları ve yürütme organlarına bahsi geçen olguların tespiti için sorumluluk yüklenmesi de söz konusudur[63]. Bu anlamda yürütme organı sahip olduğu inisiyatifleri, yönetmelikler, tüzükler, genelgeler benzeri öğeleri oluşturmakta kullanabilmektedir.

Anayasa, vergi mükelleflerine düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verilmesi gibi haklar sunabilmektedir. Yürütme organının mükelleflere idari olarak sağlayabileceği haklar daha esnektir bu nedenle mükellefler, idari korumayı kanuni

[62] T.C. Mükellef Hakları Bildirgesi, https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari, (07.10.2023).
[63] Nami Çağan, a.g.e., s. 130.

korumadan önce seçmektedir. Yürütme organının sunmuş olduğu mükellef hakları, mükelleflerin vergi kanunlarına ve sistemlerine uyumunun artmasına yardımcı olmaktadır ve idari haklar, mükellef haklarının kanuni haklar şeklinde vergi sistemi içerisine dahil olmalarında rol almaktadır[64].

Bazı durumlarda idari düzenlemelerin yapısal olarak yasalardan daha pozitif etkiler yaratabilmektedir. Bu etkiler şöyle sıralanabilir[65] :

- İdari düzenlemeler kanuni düzenlemelere göre oluşturulması daha kısa süren olgulardır. Bu açıdan idari düzenlemelerin uygulanma süreci daha hızlı olmaktadır.
- İdari belgelerde yer alan öğeler herkes tarafından anlaşılabilecek düzeyde iken kanunlar kapsamında herkes tarafından anlaşılacak düzeyde olmamaktadır.
- İdari düzenlemeler içerik bakımından mükelleflerin gereksinim ve isteklerine bağlı olarak hızlıca değiştirilebilir özellikte olmasına karşın kanunları bu şekilde değiştirmek oldukça zordur.
- Kanunlar idari düzenlemelere göre daha külfetli ve maliyetlidir.

Vergi idaresi sürecine oldukça olumlu katkılarının olduğu açıkça görülmektedir.

[64] Doğan Gökbel, a.g.e., s. 43.
[65] https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2008.pdf: 20.10.2023, s. 122-123.

II. BÖLÜM

2. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARI

Her ülkenin vergi sisteminin farklı olması sebebiyle mükellef hakları da farklılık gösterebilmektedir ve buna göre sınıflandırılmaktadır. Sınıflandırmanın özünde ise bu hakların uygulanma mekanizması vardır. Hakları elde edildiği kaynağa göre sınıflandırmaya tabi tutabileceğimiz gibi farklı ayrımlara tabi olması da mümkündür[66]. Bu bölümde farklı ülkelerde yer alan mükellef haklarına yer verilecektir. Örnek ülke olarak İngiltere, Fransa, ABD ve Türkiye'deki mükellef haklarından bahsedilecektir.

İngiltere

15. ve 16.yy'larda yapılan savaş harcamaları sonucu krallar despot bir rejim izleyerek halkın ve meclisin rızasını almadan vergi toplama yoluna başvurmuştur[67].

İngiltere'de kralın keyfi vergilendirmelerine son vermek üzere ilk adım 1215 yılında Magna Carta ile başlamıştır[68]. Anlaşmanın 12. maddesi, verginin kanuniliği ve temsilsiz vergi olmaz anlayışının gelişmesini desteklemiştir. Buna göre; *'Kral, kralların esaretten kurtarılması için verilen fidye, büyük oğlunu bir şövalye yapmak ve (bir kez) en büyük kızını evlendirmek için yapılan harcamalar dahil olmamak üzere Genel Meclisin izni alınmaksızın 'vergi' ve 'yardım' toplayamaz. Bu üç amaç için makul bir yardım toplanabilir. Londra şehrinden gelen yardımlar da benzer şekilde*

[66] Doğan Gökbel, a.g.e., s. 46.
[67] Nami Çağan, a.g.e., s.15.
[68] Hatice Yurtsever, The British Tax System and Taxpayers Rights from Magna Carta to Our Time, *Paripex - Indian Journal Of Research*, Volume: 2, Issue: 10, 2013, pp: 18.

ele alınacaktır'[69]. Magna Carta'nın 20. maddesi ise, ölçülülük ilkesinin gelişmesini sağlamıştır. Buna göre; *'suçlara verilen para cezaları, ölçülülük ilkesine göre verilecektir. Ancak verilen para cezaları ise kişilerin geçim kaynağını yok edecek düzeyde olmayacaktır'*[70]. Magna Carta' nın krallarca uygulanmamış olması yeni bir isyana sebep olmuştur. 1628 yılında Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ilan edilmiş ve Haklar Dilekçesine de uyulmayınca 1689 yılında Haklar Demeci (Bill of Rights) ilan edilmiştir. Tüm bu belgelerin ana amacı; kralların halk üzerinde yarattığı baskıyı engellemektir. Yaşanan bu gelişmelerle kazanılan vergileme hakkının (bütçe hakkı) elde edilmesi süreci mükellef haklarının kazanılması süreci ile paraleldir.

Mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması konusunda önemli çalışmalardan biri de 1986'da İngiltere Vergi İdaresi tarafından "Mükellef Hakları İmtiyazı" (Taxpayer's Charter) nın yayınlanmasıdır. 1991 yılında ise, bu imtiyaz kolay anlaşılabilmesi için daha özet ve net hale getirilmiştir[71].

2003'te yenilenen ve 2004'te tekrar incelenen İç Gelir Mükellefleri İçin Bildirge (IR167 Charter for Inland Revenue Taxpayers) adı ile bildirge yeniden revize edilmiştir. Belge 2004'de yayımlanan şekli ile, idarenin "müşteri hizmetlerine genel yaklaşımı" bağlamında mükelleflerin kolay ve hızlı erişim sağlaması için gelir idaresi web sitesinde yayımlanmıştır[72]. Burada belirtilen müşteri kavramı ile mükellefler kast edilmiştir. Mükelleflere en verimli ve etkin hizmet sunumu amaçlanmıştır. İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi [Her Majesty's Revenue and Customs- (HMRC)], gelişen mükellef odaklı vergileme anlayışı kapsamında diğer ülkelerin uygulamaları da dikkate alınarak, ilgili bildirgeyi 2009 yılında tekrar güncellemiştir. 2013 yılında ise, mükellef haklarını değişen gereksinimlere uyarlamak ve vergi sistemini basitleştirmek amacıyla tekrar güncellenmiştir[73]. HMRC, 2020 yılında ilgili bildirgeyi daha açık ve

[69] Magna Carta Libertatum, m.12., https://www.bl.uk/collection-items/magna-carta-1215, Erişim Tarihi:25.04.2023.
[70] Magna Carta Libertatum, m.20., https://www.bl.uk/collection-items/magna-carta-1215, Erişim Tarihi:25.04.2023.
[71] Malcolm James, *The UK Tax System: An Introduction*, 3. Edition, Spiramus Press, s.7.
[72] Simon James, Kristina Murphy, Monika Reinhart, *The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration*, The Australian National University Centre for Tax System Integrity, 2005, Working Paper No. 6; Adnan Gerçek, Çetin Güneş Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar, Simla Güzel, *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Seçkin Yayıncılık, 2015, s.35-36.
[73] Gös.yer.

anlaşılır hale getirmek için son bir düzenleme daha yapılan bildirgede mükellefin hak ve ödevleri de sıralanmıştır.

İngiltere'de mükellef hakları şu şekilde sıralanmıştır[74]:

- *Mükellefe saygı duyulması ve dürüst davranılması*: Mükelleflere nezaketli ve aynı zamanda eşit davranılacaktır. Sorunları dinlenerek, soruları net bir şekilde cevaplanacaktır. Herhangi bir aksi durum olmadığı sürece idareye doğru söylendiği varsayılacaktır.

- *Mükelleflere yararlı, verimli ve etkili bir hizmet sağlanması*: Mükelleflere neyi ve ne zaman ve nasıl yapmaları gerektiğini anlamalarına yardımcı olunacaktır. İdareye iletilen bilgiler en kısa sürede, en verimli şekilde ele alınacaktır ve masraflar minimumda tutulacaktır. Hatalar mümkün olan en kısa süre içerisinde çözüme kavuşturulacaktır.

- *Profesyonel olunması ve dürüstlükle hareket edilmesi*: Kanuna uygun hareket edilecek ve alanında uzman kişiler tarafından konular ele alınacaktır. Ayrıca, "haklarınızı anlamanıza yardımcı olacağız ve karşılaşabileceğiniz maddi sıkıntılara karşı duyarlı olacağız" ifadesi yer almaktadır

- *Mükellefin bilgilerinin korunması ve gizliliğine saygı gösterilmesi*: Mükellefler hakkında elde edilen, alınan veya tutulan bilgiler korunacaktır ve sadece kanun izin verdiğinde paylaşılacaktır. Ek bilgi istenmesi halinde idare ek bilgiye ihtiyaç duyma sebebini açıkça belirtecektir.

- *Başka birinin mükellefleri temsil edebileceği kabul edilmektedir*: Alanında uzman muhasebeci ya da ilgili bir başka kişiyle anlaşma yapılması isteğine saygı gösterilecektir. HMRC, mali müşavirler için birtakım standartlar belirlemiştir. Bu standartlara uygun olmayan kişileri reddetme hakkına sahiptir.

[74] Allıson Chırıstıans, *Taxpayer Rıghts ın the Unıted States*, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2809750, Erişim Tarihi:28.04.2023.

- Şikâyetler, hızlı ve adil bir şekilde ele alınacaktır: Mükelleflerin şikâyetleri veya itirazları mümkün olunan en kısa sürede ele alınacaktır. Vergi idarelerinden yaptıkları şikayet ve itiraz başvurularının adil olarak çözüme kavuşturmasını bekleme hakkına sahiptirler.

- Kuralları esnetenler ya da çiğneyenlerle mücadele edilecektir: Borçlarını ödemeyenler ve iade para talebinde bulunanların talepleri tespit edilecektir.

- 1993 yılında kurulan Hakemlik Ofisi (Adjudicator's Office) mükelleflerin idareye yönelik şikayetlerini değerlendirmek amacı ile kurulmuştur[75]. Mükellefler şikayetlerini bu kuruma da sunabileceklerdir.

Fransa

Fransa'da Ortaçağ döneminde İngiltere'dekine benzer bir yapılanma olan, soylu ve genel kilise temsilcilerinden oluşan bir Genel Meclis bulunuyordu. Kralların elde ettikleri gelirler giderleri karşılayamazsa, kralların vergi toplayabilmesi için Genel Meclisin onayı gerekmekteydi[76]. Fakat krallar bu meclisin onayını almadan keyfi vergilendirme yapmaya başlamışlardır. Soylular ve din adamları dışında kalan halkın ağır bir vergi yükü ile karşı karşıya kalması bu sırada İngiltere'de uygulanan demokratik düzen Fransa'yı da etkisi altına almıştır[77]. Yaşanan bu gelişmeler Fransız devrimine zemin oluşturmuştur.

1789 yılında yaşanan Fransız Devrimi ile derebeylerin ve kilisenin sahip oldukları vergilendirme yetkileri ellerinden alınmıştır. Devrimde hem insan haklarına hem de mükellef haklarına yer verilmiştir. . Fransız Devrimi sonucunda ilan edilen '*İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi*'nin, 13. ve 14. maddelerinde mükellef haklarına yer verilmiştir. Sözü edilen bildirinin 13. maddesine göre; '*Kamusal gücün ve yönetim*

[75] Hasan Aykın, "Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı". *Vergi Sorunları Dergisi*, 2015, 316: 149.
[76] Filiz Giray, *Maliye Tarihi*. 6. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2015, s.59.
[77] Nami Çağan, a.g.e., s.25.

görevlerinin yerine getirilebilmesi için genel bir vergi zorunludur. Bu vergilendirme vatandaşların ödeme güçlerine göre eşit ölçüde bölünmelidir'. Bu madde ile verginin zorunlu bir kamu geliri unsuru olduğu, vatandaşların ödeme gücüne göre adil ve eşit olması gerekliliği vurgulanmıştır. Bildirinin 14. maddesine göre; '*Bütün vatandaşlar, bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini belirlemek, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, vergilerin kullanımını gözlemlemek, verginin miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirleme hakkına sahiptirler*'. Bu madde ile ileride oluşturulacak olan mükellef haklarının temelleri atılmıştır.

2000'li yıllarda Fransa'da dünyadaki gelir idarelerinin yapılandırılmalarına uygun bir şekilde modernizasyon çalışmaları başlamıştır. Uyum için sistemde sadeleştirme, açıklık, yeni teknoloji kullanımı ve deneyim gibi konularda gelişmeler yaşanmıştır[78].

1987 yılında Fransa'da günümüzdeki anlamıyla mükellef hakları bildirgesi yayımlanmıştır. 2005 yılında bildirge, günün şartlarına göre yeniden düzenlenmiştir. Daha sonra 2007 yılında yine aynı amaçlarla düzenlenmiş ve ilk olarak 2010 Bütçe Komisyonunda bahsedilen bir çalışma sonucu ve paydaşlarla yapılan değerlendirmelerin ardından bugünkü haline gelmiştir[79]. Bahsi geçen bildirge 14 madde şeklinde sıralanmıştır[80]:

- **Adil ve tarafsız muamele görme hakkı**: Mükellefler, diğer ülkelerde olduğu gibi adil, eşit ve tarafsız muamele görme hakkına sahiplerdir. Bu hak kapsamında mükellefler nazik, özenli, eşit, profesyonelce, yasalara uygun muamele göreceklerdir. Mükelleflerin sorunları dinlenerek mümkün olan en kısa sürede çözüme kavuşturulacaktır.

[78] Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation", (Ed. Victor Thuronyi), Tax Law Design and Drafting, International Monetary Fund, 1996, Vol. 1: 15; Adnan Gerçek v.d., a.g.e., s.39.
[79] Adnan Gerçek v.d., a.g.e., s.39; Office of the Comissioner for Revenue, 2021, https://cfr.gov.mt/en/cfr/Pages/TaxpayerCharter.aspx, Erişim Tarihi:29.06.2023.
[80] Taxpayers' Charter, https://cfr.gov.mt/en/inlandrevenue/Documents/taxpayers_charter.pdf, Erişim Tarihi:29.06.2023.

- **Dürüst ve vergiye uygun muamele görme hakkı:** Mükelleflerin idareye sunduğu bilgiler aksi ispat edilinceye kadar doğru olarak kabul edilir. Dürüst davrandığı varsayılan mükelleflerin sunduğu bilgilerde herhangi bir eksilik veya hata olması durumunda idarenin görevi bunları takip etmektir.

- **Belirlilik hakkı:** Mükellefler, vergiye dair eylem ve işlemlerinin sonuçları hakkında bilgi alma önceden bilgi sahibi olma hakkına sahiplerdir. Yapılacak herhangi bir soruşturma veya bu sürecin yürütülmesi için gerekli tüm bilgileri isteme soruşturmanın yeri ve zamanı hakkında bilgi edinme hakkına sahiplerdir.

- **Vergi dairelerinden yardım ve bilgi alma hakkı:** Vergi daireleri mükelleflere vergisel süreçler hakkında gerekli açıklamaları yapmak, sade bir dille güncel bilgileri sunmakla yükümlüdür. Yasaların uygulanması konusunda mükelleflere rehberlik ederek süreçleri hızlandırmalıdır.

- **Doğru miktardan fazlasını ödememe hakkı:** Verginin kanunilik ve belirlilik ilkelerinin bir sonucudur. Vergi oranları kanunlarla önceden belirlenerek oranlara uygun şekilde vergilendirme yapılması ve fazla ödemenin engellenmesi amaçlanmaktadır.

- **Vergi kanunların geçmişe yürütülememesi hakkı:** Vergi kanunları dönemin ihtiyaçlarına göre zaman zaman değişebilir veya revize edilebilir. Yeni düzenlenen bu kanunlar yürürlüğe girdikten sonraki sürece etki eder ve geriye yürütülmesi söz konusu değildir.

- **Uyum maliyetlerin en aza indirme hakkı:** Vergi dairesi, mükelleflerin uyum maliyetlerini en aza indirmek için vergi ödevlerinin anlaşılması ve yerine getirilmesini kolaylaştırmaktadır. Bu bağlamda mükelleflerin şekli ödevlerinin yerine getirilmesi için gereken zaman ve çaba minimize edilmeye çalışılmakla birlikte uygulamaya konulacak yeni uygulamalar da paydaşlara sorulmaktadır.

- **Temsilci hakkı:** Vergilendirmeye dair işlemler uzmanlık gerektirmektedir ve bu durum sonucu uyum maliyetleri artmaktadır. Mükellefler, bu işlemlerin gerçekleştirilmesi için kendileri adına işlem yapmaya yetkili uzman kişileri temsilci olarak atama hakkına sahiplerdir.

- **İtiraz hakkı:** Vergilendirme sürecinde zaman zaman farklı konularda hata veya eksik işlemler bulunabilir. Bunlar mükellef kaynaklı olabileceği gibi vergi dairesi kaynaklı da olabilmektedir. Mükellefler, vergi kanunlarına uygun olmayan bir durumun varlığını düşündüğü hallerde vergi dairelerine iptal ve itiraz taleplerini iletme hakkına sahiplerdir.

- **Gizlilik hakkı:** Vergilendirme süreci boyunca vergi daireleri mükelleflere yönelik işlemlerin yürütülmesi için birçok veri toplayabilir. Toplanan bu verilere kanunlarda belirtilen durumlar dışında hiçbir şekilde ifşa edilemez. Vergi dairesi ve personeli mükellefe yönelik bilgi ve belgelerin korunması, saklanması konusunda üzerine düşen sorumluluğu yerine getirmekle yükümlüdür.

- **Mükelleflerin kendilerine dair hangi bilgilerin vergi dairesinde tutulduğunu bilme hakkı:** Mükellefler, şu istisna durumlar hariç vergi dairelerinin kendileriyle ilgili tuttuğu bilgileri görme hakkına sahiplerdir. İstisnalar; hassas ve yasal olarak korunan haklar, kanunlar tarafından tutulması öngörülen, vergi dairelerine gizlilik sağlayan, bir soruşturma, tahakkuk ya da vergilerin tahsilatını zarar verebilecek ve kanunların uygulanmasını tehlikeye atacak bilgilerdir

- **Vergi yükümlülüğünü en aza indiren vergi işlerinin yasal olarak düzenlenmesi hakkı:** Kanunların altyapısı gereği mükellefler vergiden kaçınma yollarına başvurabilmektedir. Bu durumda yasal zemine uyulduğundan herhangi bir yaptırım uygulanmazken kanunlara aykırı hareket edilmesi halinde vergi dairesi bu işlemleri açığa çıkarmak ve gerekli cezalandırmayı yapmakla yükümlüdür.

- **Ödeme planı talep hakkı:** Devletler elde ettiği gelirlerin büyük bir kısmını vergi gelirlerinden sağlamaktadır. Mükelleflerin mali zorluk yaşaması, mücbir sebep kapsamında bulunması gibi hallerde vergi dairesine başvuruda bulunarak uygun şartların sağlanması koşulu ile mali durumuna uygun ödeme planı talep etme hakkına sahiptir.

- **Vergi dairelerinin hizmetleri hakkında şikayette bulunma hakkı:** Mükellefler vergi dairesinin sunduğu hizmetlerden memnun olmadığı durumlarda şikayetlerini ilgili kurum üst yöneticisine, çözüm alamadığı hallerde ombudsmana başvuru yapma hakkına sahiptir.

ABD

ABD'de mükellef haklarının gelişimi farklı bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükellef hakları boyut değiştirerek bağımsızlık mücadelesi halini almış ve mükellefin kendi kendini vergilendirme yetkisine sahip olma durumuna gelmiştir[81]. ABD'de mükelleflerin hak arayış mücadelesini tetikleyen birtakım önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bunlardan biri Pul Vergisi İsyanıdır. Bağımsızlık anlamında atılan ilk adım olarak nitelendirilen bu isyanın temelinde, İngilizler tarafından Pul Yasası adı ile kolonilerden aldıkları vergiler yatmaktadır[82]. Bir diğer önemli gelişme ise Boston Çay Partisi (Boston Tea Party) olayı olarak anılan olaydır[83]. Halkın vergilerden bunalması sonucu Amerika'daki 13 koloninin Büyük Britanya'dan gelen yüksek vergili çayı ve Büyük Britanya'yı protesto etmek amacı ile Boston limanına yanaşan İngiliz Gemilerindeki tonlarca çayı denize döktükleri eylemdir ve 1776 yılında ABD'nin İngiltere'den bağımsızlığını ilanı ile neticelenmiştir. Bağımsızlık Savaşı'nın en önemli tetikleyicilerinden biridir[84].

[81] Nami Çağan, a.g.e., S. 19-20.
[82] Coşkun Can Aktan-Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, *Vergi, Zulüm ve İsyan*, 1. Baskı. Ankara: Phoneix Yayınevi, Ankara, s. 168-169.
[83] www.tarihiolaylar.com, Erişim Tarihi:25.04.2023.
[84] Gös.yer.

ABD İç Gelir İdaresi (IRS), dünya çapında en fazla verginin toplandığı ve en çok mükellefi olan bir ulusal gelir servisidir. 1998 yılında vergi mükelleflerine ödevleri konusunda yardımcı olmak, vergi kanunlarının uygulanması sırasında etkinlik sağlamak gibi amaçlarla yeni bir yapılanma yolunu benimsemiştir[85]. IRS tarafından ABD'de mükellef haklarına yönelik ilk bildirge olan "Taxpayer Bill of Rights" (Vergi Mükellefinin Haklar Demeci) yayınlanmıştır[86].

ABD'de mevcut olan vergi mükelleflerine yönelik haklar şöyledir[87]:

- **Bilgi Alma Hakkı**

Mükellef Hakları Bildirgesi'nin ilk ilkesine göre mükelleflerin vergiye uyum sağlama sürecinde yapmaları gereken yükümlülükleri bilme hakları vardır. Tüm alanlara dair IRS prosedürlerine ve yasalara ilişkin açık ve net bilgi edinme hakkına sahiplerdir. Mükellefler sahip oldukları vergi hesaplarıyla ilgili, IRS kararlarından haberdar olma ve sonuçlarıyla ilgili net açıklama isteme hakkına sahiptir.

- **Özel Hayatın Ve Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı**

Mükellefler, herhangi bir IRS soruşturması, incelemesi veya yaptırım eyleminin yasalara uygun olmasını ve gereğinden fazla müdahaleci olmamasını, tüm yasal süreç haklarına saygı gösterilmesini bekleme hakkına sahiplerdir[88].

Mükellefler, IRS'ye sağladıkları herhangi bir bilginin, kendileri veya kanun tarafından izin verilmedikçe ifşa edilmemesini bekleme hakkına sahiptir. Vergi mükellefleri, çalışanlara ve vergi mükellefi beyannamesi bilgilerini yanlış bir şekilde kullanan veya ifşa eden diğer kişilere karşı uygun önlemlerin alınmasını bekleme hakkına sahiptir[89].

---

[85] IRS, "Taxpayer Bill of Rights", https://www.irs.gov/about-irs, Erişim Tarihi:25.04.2023.
[86] Stafford Smiley, "National Report on Taxpayer Protection in the United States of America", (Ed. Wlodzimierz Nykiel, Malgorzata Sek), Protection of Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective, Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer Business, 2009, s.363.
[87] IRS, "Taxpayer Bill of Rights", https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights, Erişim Tarihi:26.04.2023.
[88] IRS, a.g.m., Erişim Tarihi:27.04.2023.
[89] Gös.yer.

- **İtiraz Etme Ve Yargıya Başvuru Hakkı**

Mükellefler IRS'nin kendileri ile ilgili mevcut ya da önerilmiş işlemlerine karşı itiraz etme ve ek doküman sunma hakkına sahiptir. Mükellefler, süresinde yaptıkları itirazlar ve sundukları belgelerin derhal ve adil şekilde dikkate alınıp değerlendirilmesi ve bu itirazların kabul görmemesi durumunda kendilerine cevap verilmesini isteme haklarına sahiplerdir. Mükellefler idari aşamada çözüme kavuşturamadıkları uyuşmazlıkları yargıya taşıyabilirler, uzlaşma yapılan işlemler için tekrar inceleme talebinde bulunabilirler[90].

- **Doğru Vergi Miktarından Daha Fazlasını Ödememe Hakkı**

Mükellef Hakları Bildirgesi'nin üçüncü ilkesine göre; mükellefler, yalnızca yasal olarak ödenmesi gereken vergi miktarını ödeme hakkına sahiptir. Vergi miktarından fazla ya da az ödeme yapılması söz konusu olamaz. IRS' nin tüm vergi ödemelerini uygun şekilde uygulamasını sağlama yükümlülüğü vardır.

- **Mükelleflerin Temsil Edilme Hakkı**

Mükellef Hakları Bildirgesi'nin dokuzuncu ilkesi uyarınca mükellefler, kendi seçtikleri bir yetkili temsilciyi tutma hakkına sahiptir. IRS ile ilişkilerinde onları temsil eder. Mükellefler, temsilci için gerekli ödemeyi yapamayacak durumda ise düşük gelirli mükellefler kliniğinden (Low Income Taxpayer Clinic) yardım isteme hakkına sahiplerdir.

- **Kesinlik Hakkı**

Mükellefler IRS' nin iş ve işlemlerine karşı yürütecekleri süreçler hakkında, IRS' nin belirli bir vergilendirme dönemini ne zamana kadar inceleyebileceğini ve vergi borcunu ne zamana kadar tahsil edebileceğini bilme hakkına sahiptirler. Ayrıca mükellefler, yapılan incelemelerin sonuçlandıracağı zaman hakkında bilgi sahibi olmalıdır.

[90] Gös.yer.

- **Eşit ve Adil Vergi Sistemi Hakkı**

Mükellef Hakları Bildirgesi'nin onuncu maddesinde; mükellefler, vergi sisteminin temel yükümlülüklerini ve ödeme kabiliyetlerini dikkate almasını bekleme hakkına sahiptir. Mali zorluğa düşen mükellefler, IRS' nin kendi sistemi içerisinde çözüm bulamadığı durumlarda mükellefin avukatı idaresi aracılığı ile haklarını arayabilmektedir.

Türkiye

Türkiye'de mükellef haklarının temeli Vergi Usul Kanunu ve Mükellef Hakları Bildirgelerine dayanmaktadır. Mükellef hakları iki temel grupta toplanabilir bunlar: Genel Haklar (Temel Haklar) ve Özel Haklar (Vergi Kanunlarında Yer Alan Haklar).

Genel Haklar (Temel Haklar)

Temel haklar denildiğinde tüm vergi yükümlülerinin sahip olduğu haklar karşımıza çıkmaktadır. Aralarında herhangi bir öncelik ve hiyerarşi olmayıp, tamamen vatandaş olmanın sonucunda ortaya çıkan haklar akla gelmektedir. Bu haklar idare ile mükellef arasındaki ilişkilerin doğru ve etkin şekilde gerçekleşmesini kapsarken vergi kanunlarının geçerlilik, işleyiş ve uygulanabilirlik konularında mükellefe güvence sağlamaktadır[91].

[91] Haluk Egeli, Mehmet Dağ, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı:163, 2012, s.133.

Tablo 1'de genel mükellef hakları gösterilmektedir.

Tablo 1: Genel Mükellef Hakları

Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hakkı	3071 Sy. Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun. 4982 Sy. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu. 1905 Sy. Kanuna göre İhbar ikramiyesi talep etme hakkı
Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı	TBMM'ye bağlı olan Kamu Denetçiliği idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler. (Anayasa Md. 73.)
Dava Açma Hakkı	2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.
Temsil Hakkı	Vergi ile ilgili işlemlerin mükelleflerin yanı sıra, vekil ya da temsilci veya 3568 sayılı Yasada sayılı meslek mensupları tarafından da yapılabilmesi.
Eşit Muamele Görme Hakkı	Vergi Kanunlarında uygulama birliğinin sağlanması.
Mükellef Memnuniyeti	Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı.

Kaynak:https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/muk_hak_odev_elektr_uyg_ceza_rehberi.pdf, s.19.

Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hakkı

T.C. Anayasa madde 74, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine her türlü dilek ve şikâyetlerin yazılı şekilde başvurulmasını mümkün kılmaktadır.

Mükelleflerin vergiyle ilgili bilgileri edinebilmeleri açısından bilgi alma hakkı oldukça önem arz etmektedir. Bilgi sahibi olmayan mükellefler ne şekilde vergilendirileceğini bilemez, bu süreçte sahip olduğu hak ve yükümlülüklerin farkında olması açısından mükelleflerin son derece yararına olan bir haktır. Bilgi alma hakkı iki farklı şekilde uygulanabilmektedir. Bunlar şöyledir[92]:

[92] Hande Emiroğlu, *Teori Ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları*, (Manisa: Celal Bayar Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi), 2011, s.56.

- Vergi mükellefleri vergilendirme sürecinde oldukları zaman, denetlenmeleri ve yargılanmaları durumunda, mükellef haklarından faydalanmaktadırlar. Buna ek olarak mükellefler vergileme süreci hakkında tüm bilgilere e-devlet üzerinden erişebilir.

- Vergi mükellefleri gelir idaresinden telefon ve sirküler aracılığı ile kendi durumlarını da öğrenebilmektedirler.

Vergi mükellefleri şüphe duydukları, tereddüt ettikleri durumlarda, 213 sayılı VUK'un 413. maddesi gereğince Gelir İdaresi Başkanlığının yetki verdiği kurumlardan ya da Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan özelge talep etme haklarına sahiptirler. Özelgenin yayınlanması ile yürürlüğe giren bu sistemle vergi mükelleflerinin başvurularının ve cevaplarının belirli standartlara kavuşturulması, mükelleflere kesin ve doğru cevaplar verilmesi, kırtasiyeciliğin azaltılması gibi amaçlar gerçekleştirilmiştir[93].

Başvuru Hakkı

Tüm mükelleflerin vergi idarelerince yapılan işlemler ile bu işlemler sonucu oluşan durumlara karşı başvuru yapma hakkı bulunmalıdır[94]. Mükelleflerin başvuru hakkının korunması; kendileri için vergilendirme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılmasını istemelerinin yanı sıra; mükelleflerin uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi için itiraz veya şikayet yollarına başvurmaları ve mükelleflerin yargı yoluna başvurmaları ile mümkün olmaktadır[95]. Bu sebeple vergi mükellefleri hakları idari ve yargısal başvuru hakkı olarak, iki başlık altında incelenmektedir.

---

[93] Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, *Resmi Gazete*, Sayı:27464, 16.01.2010.
[94] Adnan Gerçek, a.g.m., s.129.
[95] Adnan Gerçek, "Vergilemede Mükellef Hakları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", http://www.muhasebetr.com/ozelbolum/014/, Erişim Tarihi:25.02.2023.

İdari Başvuru Hakkı

Vergilendirme süreci sonunda vergi uyuşmazlıklarının yaşanması, bu durumun vergi denetimi veya idari yargı tarafından çözülmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle mükelleflerin idari yargı başvuru hakları gündeme gelmiştir[96].

Ülkemizde başvuru hakkının dayanağı olarak Türk Anayasası'nın 74'üncü maddesi kapsamında yer alan düzenlemeler karşımıza çıkmaktadır. Bu maddeye göre; *"Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir"*[97]. Söz konusu düzenlemede yer alan maddeye göre tüm vergi mükellefleri idari başvuru hakkına sahiptir.

İdare ile mükellef arasında çıkan vergi uyuşmazlıklarının vergi hukukunda barışçıl yollarla çözülmesi uzlaşma ve hataların düzeltilmesi yöntemleri ile mümkün olmasına karşın bu yöntemlere başvurma mecburi olmayıp bu yöntemlere başvuru yoluna gitmeden yargı yolunu tercih etmek de mümkündür[98]. Gümrük vergilerinde bu durumun bir istisnası söz konusudur. Gümrük vergileri bağlamında meydana gelen uyuşmazlıklar için ilk öncelik idari yollara başvuru yapılması şeklindedir[99].

Yargısal Başvuru Hakkı

Mükelleflerin idari başvuru hakkı yanı sıra yargısal olarak da başvuru yapma hakları bulunmaktadır. İdarenin yargısal olarak denetlenmesi ile birlikte uyuşmazlık ortadan kalkarken, hukuk devleti ilkeleri gereği vergi işlemlerinin yasalara uygun

---

[96] Adnan Gerçek, a.g.m., s.129.
[97] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 18.10.1982, https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/, Erişim Tarihi:25.02.2023.
[98] Mualla Öncel- Ahmet Kumrulu- Nami Çağan- Vergi Hukuku, 23. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 2014, s.170.
[99] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi hukuku*, (2. Baskı). Bursa, 2011, Ekin Kitapevi, s.222.

gerçekleştirilmesini sağlayarak kanunilik ilkesi gereklerine uygun hareket edilmesini mümkün kılmıştır[100].

Anayasa madde 36 kapsamında yer alan düzenlemeler Türk hukuk mevzuatında yer alan yargısal başvuru hakkının dayanağı olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre anayasanın 36. maddesinde yer alan "***Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.***" (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 9/11/1982**,** Sayı:17863, md.36) ifadesi ile yargısal başvurunun temeli vurgulanmıştır. Bir diğer madde ise anayasanın 125. maddesinde yer alan istisnaları olmakla birlikte "***İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.***" (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 9/11/1982**,** Sayı:17863, md.125). Fakat bu duruma bazı istisna uygulamalar da söz konusudur.

Vergi Hukuku alanında bunlara ek olarak VUK md. 377 "***Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.***"[101] Düzenlemesine de yer verilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının var olması halinde mükellefler yargı yoluna başvuru yapabileceği gibi yargı yolunun tüketilmesi halinde hak ve özgürlüklerin çiğnenmesi gerekçesi ile Anayasa mahkemesine şahsi başvuru hakkına sahiptirler[102].

Mükellefler ile vergi idareleri arasında oluşan uyuşmazlıklar için direk yargı yoluna başvuru yapılabileceği gibi idari başvurunun istenilen sonuca ulaştırılamaması halinde mükellefler yargı yoluna gidebilecektir[103].

Vergi mahkemeleri, Türk vergi yargısında genellikle yetkili ilk derece mahkemelerdir. Mükellefler Vergi Mahkemeleri'nin kararlarına karşı iki farklı şekilde itirazda bulunabilir. Bu itirazlar vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği ve 20.000

[100] Gös.yer.
[101] Vergi Usul Kanunu, 10703 Sayılı, 10.01.1961 Tarihli Resmi Gazete, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf, Erişim Tarihi:16.04.2023.
[102] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi hukuku*, (11. Baskı). Bursa, 2020, Ekin Kitapevi, s.145.
[103] Doğan Şenyüz v.d., a.g.e., s.303.

TL'yi aşmakta olan kararlara "istinaf" yolu ile "Bölge İdare Mahkemeler" ine ve bunların "581.000"TL'yi aşan kararları için kurul halinde verdiği kararlara ise "temyiz" aracılığı ile "Danıştay" a başvuru yaparak itiraz edebilirler[104].

Vergide Belirlilik Hakkı

Belirlilik hakkı, vergiye ilişkin ödev ve yükümlülükleri olan mükelleflerin, vergiyle ilgili eylemlerinin sonuçlarını önden bilmelerini gerektirmektedir ve bu hak vergide istikrar ilkesinin bir sonucudur. Bu hak kapsamında mükelleflerin özel davranış veya durumlarının sonucunda kuralların onlara hangi şekilde etkilerinin olacağını bilmeleri gerekmektedir[105].

Bu hak ile vergi mükellefleri, vergi konusu ile ilgili olarak sahip oldukları hakları bilerek sorumlu oldukları vergi türüne göre hareket etmek, kanunlar ile ilgili yapılan güncellemeleri takip etmek durumunda kalmaktadırlar. Bu nedenle, vergiler ile ilgili yapılan düzenlemelerin ve kanunların, etkin bir verimlilik açısından vergi kanunları son derece açık ve yalın bir şekilde hazırlanmalı ve yapılan düzenlemelerin vergi mükelleflerinin anlayabileceği şekilde olması gerekmektedir. Vergiler ve kanunlarda yapılan değişiklikler, genellikle mükellefin yararı gözetilerek hazırlanır. Bunların dışında, vergi düzenlemeleri ve kanunluk ilkesi sadece yasama organları tarafından yürütülmektedir. Ülkemizdeki vergiler kanunlar ile konulur. Ancak, vergi türlerinin hangi ortamda ne şekilde uygulanacağı, kanunla belirlenmesi söz konusu olmamaktadır[106].

[104] https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-2023un-olcutleri/678662: 12.09.2023.
[105] Haluk Egeli- Mehmet Dağ, a.g.m., s.133-134.
[106] Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi,* Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998, s.119.

Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 8'inci maddesi uyarınca; "*1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir."*

"2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir."[107].

Vergilemede etkinliğin sağlanması için idareye geniş yetkiler verilmesi, idare tarafından mükellefin özel hayatına, ticari ve mesleki hayatına ait şahsi ve gizli birçok bilgiye erişim sağlamasına neden olmaktadır. Mükellefler hakkında gizli kalması gereken bilgilerin öğrenilmesi ve ifşası gizlilik kavramına uymamaktadır ve idareye duyulan güvenin zedelenmesine, mükellefin maddi veya manevi kayba uğraması gibi sonuçlara yol açabilmektedir[108].

Özel hayatın gizliliği hakkının bir sonucu olarak, vergi idaresinin mükellefin evine ve işyerine girilmesi sureti ile özel alanlara müdahalesini katı kurallara bağlamaktadır. Tüm vergi mükellefleri, vergi makamlarının gereksiz durumlarda özel hayatlarına müdahale etmemesini bekleme hakkına sahiptirler. Mükelleflerin evlerini ve iş yerlerini gereksiz ve şüphe bulunmayan nedenlerle aranmaktan, ödenmesi gereken verginin doğru miktarını saptamak için uygunsuz bilgi ve belge istenmesinden sakınmak olarak bu durum özetlenebilir[109].

---

[107] Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf, Erişim Tarihi:28.02.2023, s.10-11.
[108] Muharrem Özdemir, Vergi Mahremiyeti Sınırları ve İhlali, *Vergi Denetmenleri Dernegi – Vergi Raporu* (59), 2002, s.85.
[109] Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note, https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf, Erişim Tarihi:01.03.2023, s.5.

Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergi idaresi görevlileri, vergi ile ilgili işlemlerin uygulanması esnasında mükelleflere ilişkin çeşitli bilgiler elde etmektedirler. Görevi gereği mükelleflere ilişkin bu bilgileri elde eden kişilerin bunları üçüncü kişilere aktarmamalı, açığa çıkarmamalıdır aksi taktide kamu düzenine uygun hareket edilmemiş olacaktır[110].

Ülkemizde vergi dairelerinin vergi mükelleflerinin bilgilerini saklı tutmasına yönelik düzenleme, vergi sistemi ile birlikte gündeme gelmiştir. Bu sistemde, mükelleflere ilişkin vergisel bilgilerin açığa vurulmayacağı güvencesi ile yapılacak beyanlarda dürüst olunması sağlamak üzere vergi mahremiyeti kurumu düzenlenmiştir[111]. Türk vergi sistemimizde mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliğine yönelik düzenlemeler VUK 5.madde, AATUHK 107.madde, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda yer almaktadır

Temsilci Kullanma Hakkı

Temsilci, kavram anlamı ile başka bir kişi adına ve hesabına hareket eden şeklinde ifade edilmektedir. Temsil ettiği kişiye irade beyanı aracılığı ile hak sahipliği veya borç yükü yükleyebilen kişidir. Aynı zamanda, vergi mükellefleri yasalara göre temsilci belirleyebilecekleri gibi, irade beyanı ile kendileri de bir temsilci belirleyebilmektedirler[112].

Kanuni temsilcilere ilişkin durumların yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nun 10.maddesinde, tüzel kişiler ya da tüzel kişiliği olmayan vakıf gibi kurumların, kısıtlıların ve çocukların mükellef olduğu hallerde bu kurum ve şahıslara ait işlemlerin kanuni temsilciler aracılığıyla gerçekleştirilmesi öngörülmüştür. Bu duruma ek olarak

---

[110] Noyan Alper Ünal, "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası", **Yaklaşım**, Sayı 133, Ocak 2004, s. 100.
[111] Elif Sonsuzoğlu, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, S. 141, Haziran, 2000, s. 116.
[112] Turgut Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, 3. b.,Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 7.

kanuni temsilcilerin sorumluluklarını yapmamaları durumunda bireylerden alınmayan vergiler ve cezalardan da yükümlü tutulacaktır. Söz konusu bu durumla alakalı düzenlemeler Amme Alacakların Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesi kapsamında ve Vergi Usul Kanunu'nun 10/2, 332 ile 333/2,3 maddeleri kapsamında düzenlenmiştir. Ülkemizdeki vergi hukuku bağlamında mükelleflerin temsil hakları kanunların net bir şekilde ifade ettiği durumlarda açığa çıkmaktadır[113].

Özel Mükellef Hakları

Genel mükellef haklarının yanı sıra mükellefler vergi kanunlarının gerçekleştirilmesi esnasında bazı özel durumlarla karşı karşıya kalabilmektedir bu gibi durumlarda sahip olduğu haklar "özel haklar" olarak gruplandırılmıştır. Özel hakları 4 başlık altında toplayabiliriz:

1. Tarh ve Tahsil Sırasındaki Haklar
2. İdari Yollar Sırasındaki Haklar
3. Denetim Sırasındaki Haklar
4. Yargılama Sırasındaki Haklar

Tarh ve Tahsil Sırasındaki Haklar

Mükellefler bazı özel durum ve işlemleri sırasında birtakım haklara sahip olmaktadır tarh ve tahsil sırasında sahip oldukları hakları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Mahsup
- İhtirazi Kayıtla Beyan
- Pişmanlık ve Islah
- Vergi Alacağının Tecili
- Vergi Alacağının Terkini
- Cezalarda İndirim

[113] Adnan Gerçek, a.g.m., http://www.muhasebetr.com/ozelbolum/014/.

Mahsup

Mükellefin üzerine düşen vergi borcunun bütününden mükellefin önceki yaptığı ödemelerin düşülmesi şeklinde ifade edilen mahsup, vergi borcunun kısmi veya tamamen ortadan kalkmasını sağlayan durumlardan biridir. Bu durum ile verginin tarhı sırasında tekrar tekrar vergilendirmeyi önlemek amaçlanmaktadır. Ödenecek doğru vergi miktarının hesaplanabilmesi için daha önce yapılan vergi ödemeleri düşülür[114].

İhtirazi Kayıtla Beyan

Mükelleflerin vergiye konu olacak gelirlerini idareye yapacakları şahsi başvuru ile bildirmesi yapılacak bu beyanının yazılı bir şekilde kanunlara uygun olarak yapılması gerekmektedir[115]. Mükellefler vergi kanunlarının yorum farklarından ya da kanunlarda bulunan istisna, muafiyet gibi işlemler sebebi ile emin olamadıkları durumlarda başvurdukları bir yöntem olan ihtirazi kayıtla beyan, mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açma hakkının olmamasının istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır.

Pişmanlık ve Islah

Vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklere uygun hareket etmeyen mükelleflerin, vergi idareleri tarafından bu uygunsuz davranışlarının tespit edilmeden önce mükellefler tarafından idareye beyanda bulunulması neticesinde idarece cezai yaptırımda bulunulmaması hali pişmanlık ve ıslah olarak belirtilmektedir[116].

---

[114] Doğan Şenyüz v.d., a.g.e., s.166.
[115] Mehmet Tosuner- Zeynep Arıkan, *Türk Vergi Sistemi*, Kanyılmaz Matbacılık, İzmir 2013, s.183.
[116] Yusuf Karakoç, *Türk vergi ceza Hukuku'nda pişmanlık ve ıslah*, 2. b., Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İzmir 1997, s.10.

Pişmanlıktan yararlanmak isteyen mükelleflerin, bazı şartları taşıması gerektiği esas alınmıştır bu şartlar VUK'un 371. Maddesinde şu şekilde sıralanmıştır:

1. Pişmanlık talebinde bulunacak mükellefin talebin konusunu oluşturacak eylemlerinin herhangi bir şekilde ihbarı söz konusu olmamalıdır.

2. Mükellef pişmanlık dilekçesini idareye iletmeden önce kendisi üzerine her hangi bir vergi incelemesi başlamamış olmalıdır. En önemli şartlardan biridir.

3. Kaçakçılık suçunun işlendiğinin tespitinden önce pişmanlık dilekçesi verilmesi gerekmektedir.

4. Mükellefin beyanında hata veya eksiklik söz konusu ise idareye haber verildiği tarihten başlayarak on beş gün içerisinde eksikliğin giderilmesi veya düzeltme yapılması gerekmektedir.

5. Vergi mükellefleri, ilettikleri dilekçede bulunan ödenmesi gereken vergi tutarlarını ödememesi durumunda belirtilen tutara kanunlarda yer alan oranlar kapsamında uygulanacak pişmanlık zammı[117] ile birlikte on beş gün içerisinde ödemekle yükümlüdürler.

Usulsüzlük fiilleri nedeniyle uygulanacak cezalar kapsamında pişmanlık hükümleri uygulanamaz, sadece vergi ziyaı fiili için pişmanlık ve ıslah müessesesi geçerlidir[118]. Pişmanlık müessesinde amaç, vergi idaresi tarafından henüz tespiti sağlanmamış veya tespiti mümkün olmayacak kaçakçılık fiillerinin mükellefin kendisi tarafından ortaya çıkarılması ve ziyaa uğratılan verginin tahsilatının yapılmasıdır.

[117] Pişmanlık zammı; gecikme zammı oranına göre belirlenmektedir. Pişmanlıkla beyanname verilen ve ödeme zamanı dolmuş olan bir verginin normal vergi tarihi ile ödendiği tarihte geçen ay sayısıyla o tarih için geçerli olan gecikme zammı oranının çarpılmasıyla oluşan tutara denilmektedir: Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2018, s. 289.
[118] Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, 50. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020, s. 139.

Vergi Alacağının Tecili

Tecil işlemi, tahsili mümkün bir hale gelen kamu borçlarının, yetkili merciler tarafından ya da vergi kanunlarına dayanarak belirli süre için ileri tarihlere ötelenmesi durumu olarak açıklanmaktadır[119].

AATUHK' nun 48.Maddesinde: "*Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.*" hükmünde tecilin şartlarına yer verilmiştir. Bu madde hükmünden yararlanacak mükelleflerin; başvuru tarihi itibari ile en az üç yıl süreyle ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle yıllık gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması, başvuru tarihinden geriye doğru üç yıla ait vergi beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş olması şartları aranmaktadır (AATUHK. m. 48/A).

Ayrıca bir mükellef tecilden faydalanmak isterse şu şartları taşıması gerekmektedir:

- Vergi idaresine başvuruda bulunması,
- Vergi idaresine teminat göstermesi,
- Mükellefin koşullarının çok zor duruma düşecek olması,
- Tecil hakkı ile ilgili bir faiz uygulamasının var olması gerekmektedir.

İdarenin takdirine bağlı olan tecil hakkı için idare borçlunun borcunu ödeme durumu konusundaki iyi niyetini dikkate alarak incelemede bulunur[120].

[119] Şenyüz v.d., a.g.e., s.264.
[120] Doğan Şenyüz v.d., a.g.e., s.264.

Vergi Alacağının Terkini

Kelime anlamı olarak silme şeklinde ifade edilen terkin, vergi hukuku bağlamında kesinleşmiş bir vergi alacağından vazgeçilmesi ya da tahsilatı yapılmış alacakların mükellefe iadesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır[121]. Terkin yalnızca vergi borcuna ya da cezasına uygulanmakla kalmayıp faizlere de uygulanabilmektedir. Terkin yalnızca tahsil edilmemiş kamu alacakları için düzenlenmiş bir kurum olduğundan, doğal afetten önce tahsil edilen alacaklara uygulanamamaktadır[122].

Vergi alacağının terkini hem Vergi Usul Kanun kapsamında düzenlenmekte hem de Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunu kapsamında düzenlenmektedir[123].

Doğal afetler sebebi ile terkin, Vergi Usul Kanunu'nun madde 115 ve 105 kapsamında düzenlenmiştir. Yangın, sel, deprem gibi doğal afetler nedeni ile mal varlığında ciddi bir hasar bulunan mükellefler, vergi borçlarını silme yoluna gitmektedir. Terkin hakkına sahip olunması kanunda öngörülen şartları taşıma esasına dayanmaktadır[124].

Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim, vergi idaresi ile vergi mükelleflerinin arasında çıkabilecek uyuşmazlıklarda yargı yoluna gitmeden çözüme kavuşturmanın farklı bir yolu olduğunu ifade eden ve sadece cezaları kapsayan bir uygulamadır. Uzlaşmadan farklı olarak pazarlık durumu söz konusu olmamaktadır[125].

---

[121] Bilici, *a.g.e.*, s.139.
[122] Yusuf Karakoç, *Vergi Hukuku* (Genel Vergi Hukuku), Yetkin Yayınevi, Ankara, 2020, s. 157.
[123] Doğan Şenyüz v.d., a.g.e., s.167-170.
[124] Adnan Gerçek, a.g.m., http://www.muhasebetr.com/ozelbolum/014/, Erişim Tarihi:05.03.2023.
[125] Mehmet Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 92.

VUK m.376 kapsamında cezalarda indirimden yararlanma şartları şu şekilde sayılmıştır:

- İhbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvuruda bulunulması,
- İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkının ve indirimden kalan vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat gösterilerek vadesinin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödenmesi,
- Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkının ve indirimden kalan vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının belirlenen süreler içinde ödenmesi,
- İhbarnamenin dava konusu yapılmamış olması.

Mükellef ile idare arasında hiçbir anlaşmazlığın bulunmadığı durumda mükellef cezasını ödemek isterse belirli oranda indirim sağlanır. Bu haktan yararlanmak için ilk olarak dilekçe ile başvuru yapılmalıdır. Bu sayede mükellefin kısmi olarak cezaları ortadan kaldırılmaktadır. Cezalarda indirim hakkından yararlanmayı tercih eden mükellefler uzlaşma müessesine başvuru hakkını kaybetmiş olarak varsayılmaktadır. Mükellef otuz gün içerisinde indirim hakkından vazgeçerek kalan sürede tekrar dava açma hakkına sahip olmaktadır.

Cezalarda indirim yapılacak oranlar cezanın türüne göre değişmektedir. Tahsilât sürecinde şartlar sağlanıyorsa yasada belirlenen oranlarda indirim söz konusudur. Bu oranlar (VUK. m.376);

- Vergi ziyaı, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında 1/2'si
- Üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i oranında indirim söz konusudur.

Cezalarda indirim müessesinin farklı amaçları olmakla birlikte bazılarını şöyle örnekleyebiliriz; vergi uyuşmazlıklarının sayısının düşürülerek verginin/cezanın en kısa sürede hazineye eklenmesini sağlamak[126], vergi dairesinin daha verimli

[126] Bilici, a.g.e., s.140.

çalışmasının sağlanması, etkin bir otokontrol sağlanarak idari yargının yükünün hafifletilmesi[127].

Vergi mükellefleri açısından da kanunda teminat gösterilmesi halinde indirimi üç ay daha ileri atabilme hakkı tanınması ile mükelleflerin ödemede güçlük çekmeden indirimden yararlanması sağlanmıştır.

İdari Yollar Sırasındaki Haklar

Vergi uyuşmazlıkları idari ve yargı aşamasında çözüme kavuşmaktadır. Yargıya intikal etmeden çözüm sağlayan idari yollar, vergi hatalarının düzeltilmesi ve uzlaşma müessesesidir[128].

Türk Anayasası madde 74 İdari Başvuru Hakkını düzenleme altına almıştır. Madde içeriği şöyledir; *"Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir"* ifadesi uyarınca TBMM'ye yazılı şekilde başvuru yapan tüm mükellefler idari başvuru hakkına sahip olmaktadır.

Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi hatası, VUK madde 116'da vergiye dair hesaplarda veya vergilendirmede ortaya çıkan hatalar yüzünden haksız yere, fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak ifade edilmiştir. Vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak sınıflandırılmaktadır.

VUK 116-126 hükümleri vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin uygulamalara yer vermektedir. Vergi dairesi ve mükellef arasında yanlışlığın saptanıp, yargıya

[127] Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2018, s. 126.
[128] Adnan Gerçek, a.g.e., s.129.

başvurmadan işlemlerdeki yanlışlığı telafi etme ve buna bağlı sonuçlara uygun işlemlerin tamamlanması düzeltme işlemi olarak tanımlanmaktadır[129].

Vergi hatalarının düzeltilmesi, yetkili inceleme memurlarının işlemleri, vergi teftişleri ve mükelleflerin yaptıkları başvurular sonucu ortaya çıkarılabilmektedir (VUK md.119). Yapılacak tüm düzeltmeler için vergi idaresi müdürünün kararı şart olarak aranmaktadır. Hatalarda başvuru süresinin bir sınırı bulunmakta olup öngörülen süre, verginin ortaya çıktığı yılı izleyen yıldan itibaren beş yıl olarak düzenlenmiştir (VUK md.114).

Uzlaşma

Uzlaşma kavramının sözcük anlamı, karşıt tarafların arasını bulmak amacıyla uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması şeklinde ifade edilmektedir Farklı bir ifade ile taraflar arasında var olan veya gelecekte çıkması varsayılan fikir ve çıkar ayrılıklarının çözülmesi amacıyla tarafların birbirlerine tavizler vererek uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasını sağlamak olarak tanımlanmaktadır[130]. Vergi hukukunda uzlaşma, mükellef ve vergi idaresi arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların yargıya intikal ettirilmeden idari aşamada çözüme kavuşturulmasını sağlamaktır[131]. Vergi idaresinin tarh ve tahsil edeceği vergi ve cezaların bir kısmından vazgeçme söz konusu iken, vergi alacağının öngörülenden daha kısa bir sürede değer kaybına uğramadan hazineye aktarılması amaçlanmaktadır. Ayrıca uzlaşma müessesesi vergi uyuşmazlıklarında yargı yoluna başvurmaya gerek kalmadan mükellefe ekonomik olarak yarar sağlar[132]. Uzlaşma müessesesi hem vergi idaresi hem de mükellef açısından faydaları bulunan bir uygulamadır.

Uzlaşma müessesesi, Türk vergi sistemine Almanya'da uygulanan uzlaşma müessesesinden esinlenerek 28.02.1963 resmi gazetede yayınlan 205 sayılı yasa ile

[129] Doğan Şenyüz v.d., a.g.e., s. 227.
[130] Yüce, a.g.e., s.83.
[131] Osman Pehlivan, Vergi Hukuku(Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi). Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2013, s.117.
[132] Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s.164.

dâhil olmuştur[133]. 1963 yılından günümüze kadar uzlaşma müessesesi birçok değişim ve gelişime uğramıştır. Bu süreç içerisinde yakın tarihteki önemli bazı gelişmeler şu şekildedir; 28.02.2011 tarihli 6111 sayılı Kanun ile gümrük mevzuatında uzlaşma yapılabilmesi mümkün hale getirilmiştir, 27.03.2018 tarihli 7103 sayılı Kanun madde 15 ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunun ek 11'inci maddesinde yer alan "vergilerle kesilecek cezalarda" ibaresi "vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezalarında" şeklinde değiştirilerek tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı içerisinde yer alan usulsüzlüğe dair cezalar çıkarılmıştır, 26.10.2021 tarihli 7338 sayılı Kanun madde 45 ile yapılan düzenleme ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına dâhil edilmiştir. Ancak uzlaşmaya konu olabilmesi için belirli bir tutarı geçmesi gerektiği kanunda yer alarak bu tutarın 2023 yılı için 15.000 Türk Lirası olarak saptanmıştır. Belirtilen tutarın aşılmaması halinde ise söz konusu olan konu üzerinden uzlaşma sağlanması mümkün olmamaktadır.

Tarihsel gelişim sürecine bağlı olarak Türk vergi sisteminde uzlaşma müessesesi iki türlü başvuru şeklinde yerini almıştır. Bunlar; tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi ile saptanan uyuşmazlığın tarh edilmesinden önce vergi idaresi ile vergi mükellefinin anlaşma sağlamasını ifade etmektedir[134].

Vergi Usul Kanunun Ek 11'inci maddesinin birinci fıkrasında uzlaşmanın konusu: "*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezaları ile 5.000 (15.000 üzeri) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir*." şeklinde açıklanmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 2/1 maddesinde uzlaşmanın kapsamı, "…*vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca*

[133] Yüce,a.g.e., s.84.
[134] Yusuf Karakoç, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2007b, s.41.

yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girer." Bu maddeler ile tarhiyat öncesi uzlaşma konu ve kapsam bakımından sınırlandırılmıştır. En önemli noktalardan biri de uzlaşmaya konu olabilecek vergisel düzenlemelerin yerel yönetimler tarafından gerçekleştirilememesidir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru şartı olarak herhangi bir yasal veya idari düzenleme olmamakla birlikte, ortaya çıkan uyuşmazlığın mükellefin vergi incelemesine tabi tutulmuş olması dâhilinde saptanmış olması gerekliliği tek şart olarak ifade edilebilir[135].

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği 9/1 maddesi gereği nezdinde inceleme yapılan kişiler, vergi incelemesinin başladığı tarih ile inceleme tutanağının imzalandığı tarihe kadar uzlaşma talebinde bulunabilme hakkına sahiplerdir. Uzlaşma gününün belirlenmesi için inceleme elemanı, yükümlünün talebi ile ilgili uzlaşma komisyonu başkanı ile görüşerek uzlaşma gün ve saatini belirler. Belirlenen uzlaşma günü ve saati, uzlaşma gününden en az 15 gün önce yazılı şekilde yükümlüye bildirilir ve inceleme tutanağına kaydedilir. Yükümlünün talep etmesi halinde 15 günlük süreye tabi olmadan daha erken bir gün uzlaşma günü olarak belirlenebilir[136].

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği 14'üncü maddesinin birinci bendinde komisyon, sadece üyelerin tamamının katılması ile toplanacağı belirtilmiş olup kararlar için oy birliği şartı yoktur oy çokluğu ile karara bağlanabilmektedir. Komisyon üyelerinin belirlenen gün ve saatte uzlaşmaya katılamayacağı durumlarda komisyona TÖUY, Madde 14/2 uyarınca yeni üye atanmaktadır. Komisyon, davet yazısında yer alan gün ve saatte yapılan toplantıda uzlaşmasının sonucuna dair bir tutanak düzenlenmelidir[137].

---

[135] Funda Başaran Yavaşlar, *"Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma"*, Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2008, 25(2): 322.
[136] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 10.
[137] Şükrü Kızılot, ve Metin Taş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s.247.

TÖUY 16'ıncı maddesinin 2'inci bendinde uzlaşma tutanağında yer alması gereken hususlar sıralanmıştır. Maddeye göre:

"Mükellefin adı soyadı/unvanı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası, incelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları, üzerinde uzlaşılan vergi miktarı, uzlaşılan ceza miktarı, incelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı" gibi konulara ek olarak uzlaşmaya dair açıklamalar yer alır.

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde, mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru yapamamaktadır, uzlaşılamayan vergi ve cezalara ilişkin olarak vergi dairesince düzenlenen ihbarnameye karşı, tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde yargıya başvurma hakkı ve cezada indirim hakkı saklı kalmaktadır[138].

Tarhiyat sonrası uzlaşma, 3239 sayılı Kanunun 33'üncü maddesine ek olarak düzenlenmiş ve Vergi Usul Kanunun da Ek 1 ile 11 'inci maddelerinde yer alarak gündeme gelmiştir[139]. Bu madde ile vergilerin ve cezaların tarh edilmesinin ardından mükellefler uzlaşma başvurusunda bulunabilme hakkı tanınmıştır. Uzlaşmanın geçerli olabilmesi için mükelleflerin verginin ya da cezanın ihbarını izleyen otuz gün içerisinde uzlaşma başvurusu yapmaları gerekir[140].

Vergi Usul Kanunun Ek 1'inci maddesinde tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusunu oluşturan vergilerin ve cezaların tarh edilme yöntemleri belirlenmiştir. Bu maddeye göre tarh edilebilecek vergiler, ikmalen, re'sen veya idarece gerçekleştirilmelidir. Bunun yöntemler dışında başka yöntemlerle tarh edilen vergilerin uzlaşma kapsamında yer alamayacağı belirtilmiştir[141].

Tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 2'nci maddesinde 5.000 TL'yi aşan usulsüzlük cezalarının uzlaşma konusuna dâhil edilebileceği ifade edilmiştir. Bu

[138] https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/resmigazete/-tarhiyat_oncesi_uzlasma_brosur.pdf, s.12.
[139] Turgut Candan, *Vergilendirme yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara, 2001, s.235.
[140] Candan, a.g.e., 2006, s.259.
[141] Candan, a.g.e., s.242.

madde hem usulsüzlük cezaları hem de özel usulsüzlük cezaları için geçerlidir. 2023 yılı için bu tutar 15.000 Türk Lirası olarak belirlenmiştir. VUK madde 376 kapsamında belirlenen tutarı geçmeyen cezalar için indirim oranın yüzde elli artırımlı yapılabileceği belirlenmiştir.

Mükellefin uzlaşmaya katılması ve uzlaşma komisyonun kendisine son teklif ettiği tutarı kabul etmemesi uzlaşmaya varılamadığı veya sağlanamadığı sonucunu ifade eder[142]. Tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliği madde 13/4-5 uyarınca mükellefe uzlaşma sağlanamaması durumuna karşı vergi mahkemesine dava açma hakkı tanınmıştır. Bu hak, uzlaşmanın sağlanamadığını gösteren bildirinin mükellefe ulaşmasından itibaren başlamaktadır. Uzlaşma sağlanamadığını gösteren tutanağın mükellefe bildirilmesi tarihinde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmışsa mükellefe ek bir süre tanınmaktadır. Bu şekilde bir durumun yaşanması halinde mükellefe tebliğ edilme gününden başlayarak dava açma süresinin 15 gün daha uzayacağı belirtilmiştir.

Uzlaşma müessesi genel anlamda vergiyle alakalı sorunların çözüme ulaştırılmasında etkili bir yöntemdir ve bu sayede yargıya başvuru yapılmadan uyuşmazlıkların çözümü daha kısa sürede çözüme kavuşacaktır.

Yargılama Sırasındaki Mükellef Hakları

Vergi uyuşmazlıkları idari aşamada çözümlenebileceği gibi yargı aşamasında da çözüme kavuşabilir bu duruma bağlı olarak her iki aşamada da mükellefin sahip olduğu birtakım haklar bulunmaktadır[143]. Bunlar, adil yargılanma hakkı kapsamında sınıflandırılan hakları; adil ve tarafsız bir mahkemeye erişim hakkı, duruşma hakkı, susma hakkı, silahların eşitliği hakkı, delil serbestîsinden faydalanma hakkı,

[142] Kızılot ve Taş, a.g.e., s.149.
[143] Haluk Egeli- Mehmet Dağ, a.g.e., s.140.

yargılanma aşamasında avukat isteme hakkı, adli yardımdan faydalanma hakkı, yürütmeyi durdurma isteminde bulunma hakkıdır[144].

Adil yargılanma hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)' nin 6'ncı maddesinde korumaya alınan bir hak olmasının yanı sıra açıkça belirtilmeyen hakları içermektedir. Bu hak mükellefler açısından son derece önemli bir haktır. Anayasa madde 36'da "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."* Şeklinde yer almıştır.

Mahkemeye başvuruda bulunma hakkı Anayasa madde 125 çerçevesinde; *"İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır."* hükmü ile mükelleflerin yargı yoluna gitme seçeneği açıkça yer almıştır. İYUK madde 7, dava açma süresi, Danıştay'da ve idari mahkemelerde altmış gün ve vergi mahkemelerinde ise otuz gündür. Özel kanunlarla ayrı bir süre gösterilmediği sürece bu süreler geçerli olmaktadır.

Anayasa madde 38 kapsamında bağımsız ve tarafsız bir mahkemede yargılanma hakkının adil bir yargılanma gereği olduğuna dikkat çekilmiştir. Adaletin yerini bulmasının şartı bağımsız ve tarafsız bir mahkemede yapılan yargılama sonucunda verilecek hükümdür. Mahkemelerin bağımsızlığı; Hâkimin karar aşamasında çevresel faktörlerden etkilenmeden, yürürlükteki mevzuatı gerçekleşen olaylara uygulaması şeklinde ifade edilmektedir[145].

Vergi hukukunda susma hakkı, mükellefin kendi aleyhine olan delilleri veya beyanları idareye sunmama hakkıdır. Mükellefe tanınan bu hak, idarenin delillere ulaşma yetkisini sınırlandıran bir durumdur[146].

---

[144] Şenyüz ve diğerleri, s. 148; Ceyda Kükrer, Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları, Nobel Bilimsel Eserler, 2016, s. 67.

[145] Anayasa Çalışma Metinleri 3, https://www.tepav.org.tr/upload/files/1299851562-0.Yarginin_Bagimsizligi_ve_Tarafsizligi.pdf, (Erişim Tarihi: 12.09.2023).

[146] Yaltı, a.g.e., s.140.

Mükelleflerin kendi iddia ettikleri durumları delillerle ispat ettikleri ilkeye delil serbestîsi denilmektedir[147]. İddiaların ispatlanması konusunda her türlü maddi delil kullanılabilir. Delil serbestîsinin istisnai durumları bulunmaktadır bunlar; yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunmayan tanıktır. Delil çeşitlerine örnek olarak; defter, belge, tutanak, özel sözleşmeler, şahit beyanları, bilirkişi görüşleri, keşif, karineler ve ikrar gösterilebilir[148].

Yürütmenin durdurulması hakkı 1964 yılından bu yana uygulanmakta olan ve ülkemizde idari yargılama hukukunun en eski hükümlerinden biridir[149]. Yürütmenin durdurulma isteminde bulunmak için bazı şartlar gereklidir[150]; giderilmesi imkânsız zararların ortaya çıkma ihtimali ve işlemlerin açıkça hukuka aykırı olması gibi. Yürütmenin durdurulması kararı ile davalar tamamen kapanmaz sadece idarenin vermiş olduğu kararın yargılama sonuna kadar uygulanması askıya alınır.

Denetim Sırasındaki Mükellef Hakları

Vergi denetiminin temelinde, vergi usul kanununda yer alan hükümler çerçevesinde mükellefin bu hüküm ve kurallara uyma derecelerinin değerlendirilmesi bulunmaktadır[151].

VUK madde 129 ve madde 136 inceleme ve yoklama memurlarının işlemler öncesinde mükelleflere kendilerini tanıtarak kimlik ibrazında bulunmaları gerekliliğini hükmetmiştir. Bu hükümler ile denetim personeline duyulan güvenin arttırılarak mükelleflerin bu kişilere defter ve belgelerin yalnızca bu kişilere ibraz edilmesi sağlanmak istenmiştir. Mükellefler, denetim yapacak personelden kimliğini

[147] Feride Bakar, Mükellef Hakları ve Türkiye' de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2011, s. 111.
[148] Şenyüz ve diğerleri, s. 323.
[149] Hasan Nuri Yaşar, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Gerekçesi Olarak Anayasaya Aykırılık "Kanısı", İstanbul Hukuk Mecmuası, Cilt: 72, Sayı: 2, 2014, s. 752.
[150] Özgür Biyan, *Vergi Hukuku,* 2. Baskı, Dora Yayınevi, Bursa, 2020, s.336.
[151] Fazıl Tekin - Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 71.

göstermesini isteme ve gösterilmemesi halinde belge ibrazında bulunmama haklarına sahiptir[152].

İnceleme sırasında idareye son derece kapsamlı hakların tanınmış olması mükelleflerin de yapacakları işlemler sırasında haklarının korunmasını gerekli kılmıştır. Buna bağlı olarak da mükelleflere denetim sırasında bazı özel hakların tanınması gerekmektedir.

Bu haklar şu şekildedir[153]:

- **Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı:**

Mükellefler, denetimi yapacak görevlilerin denetim iznini ya da denetim elemanlarının kimliğini görmek isteme hakkına sahiptirler.

- **Vergi İncelemesinin Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı:**

İnceleme yapacak görevliler incelemeye başlamadan önce mükelleflere inceleme konusu ve kapsamı ve sonuçları hakkında gerekli açıklamaları yapmalıdırlar (VUK 140/1)

- **Vergi İncelemesinin İşyerinde/Dairede Yapılmasını Talep Etme Hakkı:**

VUK'un 139'ncu maddesi, vergi denetiminin mükellefin iş yerinde yapılması gerektiğine dikkat çekmiştir. VUK'un 139/2'nci maddede ise bazı sayılan durumlarda inceleme dairede yapılabilir bu durumlar şu şekildedir:

  - İş yerinin müsait olmaması,
  - Ölüm,
  - İşin terk edilmesi gibi zaruri sebepler,

---

[152] Adnan Gerçek, a.g.m., http://www.muhasebetr.com/ozelbolum/014/, Erişim Tarihi:06.03.2023.
[153] Ahmet Erol, *Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları II*.Yaklaşım, (208), 2010, s.112-119; Mehmet İlhan, *Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç ve cezaları İle Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi*, (Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), Uşak, 2015, s.18.

iş yerinde inceleme yapılmasına imkan vermiyorsa ya da hem mükellef hem inceleme yetkilisi talep ederse dairede inceleme mümkündür.

- **Defter ve Belgelerin Usulüne Uygun Olarak İstenmesini Talep Etme Hakkı:**

VUK md. 139 gereği vergi denetimi vergi mükellefinin iş yerinde yapılmadığı zamanlarda, mükellefler defter ve belgelerin istenmesi işleminin resmi bir yazı ile yapılmasını isteyebilir. VUK'un 14'üncü maddesi defter ile belgelerin teslim edilmesi işlemi için on beş günlük süre öngörmüştür.

- **Defter ve Belgeleri İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı:**

VUK madde 14 kapsamında zaruri haller nedeniyle defter ve belgelerini zamanında ibraz edemeyen mükellefler ibraz için ek süre talep etme hakkına sahiplerdir ve verilecek bu süre 15 günden az olmamaktadır.

Vergi İnceleme Raporlarının Mevzuata Uygun Olmasını İsteme Hakkı:

VUK'un 140/5'inci maddesi bağlamında, inceleme yapmakla yükümlü veri dairesi personelleri vergi kanunlarıyla bağlantılı tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere gibi yaptırımlara uymayan inceleme raporu düzenleyemeyeceği için mükellefler, bu raporların mevzuat hükümleri çerçevesinde düzenlenmesini talep etme haklarına sahiplerdir.

- **İşyerinde Yapılan İncelemelerde Resmi Mesai Saatleri Dışında İnceleme Yapılmamasını İsteme Hakkı:**

VUK'un 140/3'üncü maddesi uyarınca, iş yerinde çalışanın rızası olmadıkça mesai saatleri haricinde inceleme yapılamayacağı açıkça ifade edilmiş ve bu madde kapsamında mükellef, inceleme elemanından bu duruma uygun hareket etmesini isteme hakkına sahiptir.

- **İncelemenin İşyerinin Faaliyetini Engellememesini İsteme Hakkı:**

Vergi incelemesi sırasında düzenlenecek tutanak ve incelemeye dair alınacak güvenlik hazırlıklarının mesai saatleri dışında da yapılması mümkündür fakat işletmenin bu işlemler sebebiyle mevcut düzeninde herhangi bir aksama yaşanmamalıdır (VUK 140/3).

- **İncelemenin Her Aşamasında Bilgi Alabilme Hakkı:**

Hakkında inceleme başlatılacak mükellef, vergi incelemesinin her safhasında geçireceği süreçlere dair bilgi talep etme hakkına sahiptir.

- **İhtiyati Haciz Sebebine İtiraz Edebilme Hakkı:**

"Borçlu kendisi dinlenmeden verilen ihtiyatî haczin dayandığı sebeplere, mahkemenin yetkisine ve teminata karşı; huzuriyle yapılan hacizlerde haczin tatbiki, aksi hâlde haciz tutanağının kendisine tebliği tarihinden itibaren yedi gün içinde mahkemeye müracaatla itiraz edebilir." (İcra ve İflas Kanunu, 19/6/1932 Sayı : 2128, madde 265).

- **Fiili Envanter Yapılması Halinde, İnceleme Görevlisi Tarafından Onaylanan Giderlerin Ödenmesini Talep Etme Hakkı:**

İnceleme elemanları gerekli gördüğü takdirde işletme bünyesinde bulunan mevcut kaynakların fiili envanterinin yapılmasını isteyebilir buna bağlı olarak yapılacak envanter sonucu ortaya çıkacak masrafların ödemesi hazine tarafından yapılır (VUK md. 134).

- **El Konulmuş Defter ve Vesikalardan Faydalanma Hakkı / Süresi Gelen Beyanları İçin Arama Kapsamında El Konulan Defter ve Belgelerden Bilgi Alabilme Hakkı:**

VUK'un 144'üncü maddesi hükümlerinde, inceleme süreci boyunca mükellefin yerine getirmesi gereken yükümlülük ve ödevler bir yandan devam etmektedir. Mükellefler, beyannamelerini düzenleyebilmek adına vergi inceleme

elemanlarının gözetimi altında incelemeye konu olan belge ve defterler üzerinde inceleme yapma, örnek oluşturma ve gerekli bilgilere erişim sağlama hakkına sahiptir.

- **Arama Kararının Gösterilmesini İsteme Hakkı:**

Sulh Yargıcı tarafından verilen arama kararı, mükellefin talep etmesi halinde kendisine ibraz edilmelidir.

- **Hakkında Yapılan İhbarın Doğru Çıkmaması Sonucunda Muhbirin Adını İsteme Hakkı:**

VUK'un 142'nci maddesi uyarınca, mükellefler ihbarda belirtilen hususların bulunmaması durumunda hakkında ihbarda bulunanın adını idareden öğrenebilme hakkına sahiptir.

- **İnceleme Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı:**

Vergi mükelleflerinin istemeleri halinde inceleme sırasında süreçleri daha etkin, daha kaliteli yönetebilmek için yanlarında mali müşavir ya da avukat bulundurma hakkına sahiptirler.

- **İncelemenin Kanunda Belirtilen Sürelerde Bitirilmesini İsteme Hakkı:**

VUK'un 140'ıncı maddesi altıncı fıkrasına göre tam inceleme olan vergi denetimleri bir yıl içinde, sınırlı inceleme gerektiren denetimlerde incelemenin altı ay içerisinde tamamlanması gerekir.

İnceleme bu süreler içerisinde tamamlanamazsa ek süre talep edilebilir. Verilecek bu ek süre altı aydan fazla olmamak koşulu ile verilebilir.

- **Vergi İnceleme Tutanaklarının Taslağını Görme Hakkı:**

Mükellefler, talep etmeleri halinde Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16. Maddesi uyarınca itirazların tutanağa işlenebilmesi için iki gün önceden mükellefin bilgisine sunulur.

Mükellef, başlatılan vergi incelemesi tutanaklarına Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı internet sitesinde yer alan mükellef portalı üzerinden bahsi geçen tutanak taslaklarına ulaşabilmektedir.

- **Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı:**

Mükellefler, VUK'un 141'inci maddesi uyarınca inceleme elemanları tarafından hazırlanan tutanaklara eklemek istediği görüş veya taleplerini inceleme belgelerine kaydedilmesini talep edebilirler.

- **Vergi Mahremiyetine Uyulmasını İsteme Hakkı:**

Mükellef, inceleme sırasında ve sonrasında mahremiyet ilkelerine uyulması talebinde bulunma hakkına sahiptir ve uyulmaması halinde şikayette bulunabilir.

- **Müracaat ve Şikâyet Hakkı:**

Vergi mükelleflerine kanunla tanınan müracaat ve şikayet hakkı şu şekilde kullanılabilir:

- Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER)'e; bireysel başvuru,
- mektupla başvuru,
- alo (150) hattı veya
- https://www.cimer.gov.tr/

yolları ile, vergi mükellefleri şikayette bulunabilmektedirler. Mektup yolu ile VDK Başkanlığına. https://www.gib.gov.tr/vergi_iletisim_merkezi internet adresinde veya (444 0 189)'dan başvuruda bulunulabilir (31.11.2011, 28101 sayılı Resmi Gazete)

- **Uzlaşma Hakkı:**

Vergi kanunlarda yeterli netliğin olmaması, gündeme gelen konuların yoruma açık olması, vergi sistemlerinin karmaşıklığı gibi sebepler bazı uyuşmazlıkların doğmasına sebep olmaktadır. İdare ve mükellef arasında bu uyuşmazlıkların çözülmesi için uzlaşma gibi birtakım yollara ihtiyaç duyulmaktadır[154].

Mükellef, talebine uygun olarak uzlaşmaya başvuru yapabileceği gibi hakkında yapılan idari işlemlere karşı vergi mahkemelerince dava açma yoluna da gidebilmektedir.

Uzlaşma hükümleri Vergi Usul Kanunu madde 376 sonrası eklenen 1-12'de ifade edilmiştir. Uygulamada uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olarak iki şekilde olmaktadır. Uzlaşmaya başvuru süresi olarak ise vergi ceza veya ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde başvuruda bulunulması öngörülmüştür[155].

- **Dava Açma Hakkı:**

Anayasa madde 36 ve madde 125 kapsamında dava açma hakkının dayanakları gösterilmiştir. Madde 36 uyarınca, *" Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."* (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982**,** md.36).

Madde 125 uyarınca, *"Anayasa idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır."* (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982**,** md.125).

Bu madde ile yapılan idari işlemlere yönelik denetim mekanizmasının olduğu ifade edilmiştir.

Vergi incelemesi sürecinde vergi mükelleflerine birçok hak tanınmıştır. Bu hakların amacı, vergi mükelleflerinin usulsüzlük yapmasını engellemek ve

[154] Onur Eroğlu, Ömer Özgür Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi,* 11(2), 2015, 235.
[155] Adnan Gerçek v.d., a.g.e., s.94.

mükelleflerin mağdur olmamasını sağlamaktır. Yapılan çalışmalar ile mükelleflerin sahip olduğu hakların bilincinde olması ve bunlara uygun hareket etmesi hedeflenmektedir.

III. BÖLÜM

EDİRNE MERKEZ İLÇE' DE MÜKELLEF HAKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE ARAŞTIRMA VE VERİLERİN ANALİZİ

Çalışmanın önceki bölümlerinde, mükellef hakları detaylı şekilde açıklanarak farklı ülkelerin mevzuatlarında yer alan mükellef hakları ile birlikte değerlendirmeler yapılmıştır. Üçüncü bölümünde, Edirne ilindeki mükellefler bazında gerçekleştirilen ankete yer verilmiştir. İlk olarak Edirne ili ve çalışmada yer alan kişilerin demografik bilgilerinden bahsedilecektir. Araştırmanın gereklilikleri ve veri analizi yapılırken izlenen yol açıklanacaktır. Son kısımda ise, anket çalışmasında bulunan yargılar tek tek ele alınarak katılımcıların verdiği cevaplar üzerinden çıkarımlar yapılarak sonuca bağlanacaktır.

Araştırmanın Amacı

Temel gelir kaynağı konumunda olan vergiler, devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği gelirler içerisinde en önemli kalemdir. Devletler ihtiyaç duyduğu geliri ne kadar sorunsuz toplarsa kamusal ihtiyaçları o kadar rahat yerine getirebilir. Ancak devletlerin toplumu oluşturan birey ve kurumlardan vergi toplarken uymak zorunda olduğu bazı temel ilkeler bulunmaktadır. Çağdaş hukuk devletlerinde, devletin egemenlik hakkının bir göstergesi olan vergilendirme yetkisi karşısında, zayıf ve korunması gereken konumda olan mükelleflerin sahip olduğu haklar, önemli bir yere sahiptir. Yani mükellef hakları adı verilen ve mükellefi devletin sonsuz vergilendirme yetkisi karşısında koruyan bu hakların pek çoğu düzensiz şekilde de olsa günümüz mevzuatında yer bulmuştur. Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesinin temel kaynağı olan vergiye mükelleflerin gönüllü uyum sağlamasında, mükelleflerin vergi

mevzuatı bağlamında var olan hakları ile yerine getirmesi gereken yükümlülükleri bilmeleri son derece önemlidir[156].

Farklı bir açıdan ele aldığımızda, nasıl ki vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki ilişkileri geliştirmek son derece önemli ise, mükelleflerin haklarını bilmeleri de o derece öneme sahiptir. Çünkü kamu gelirleri içinde önemli bir yere sahip olan vergi gelirlerinin fazlalığı mükelleflerin vergi bilinçleriyle, dolayısıyla hakları ile aynı orantılıdır. Vergi bilinci yüksek ve haklarının farkında olan mükellef vergilerini zamanında ödeyerek vergi gelirlerine olumlu bir katkı sağlarken, vergi bilinci düşük ve haklarını bilmeyen mükellefler ise vergi kaçakçılığına veya vergi ziyaına sebebiyet vererek vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir[157]. Tüm bu düşüncelerden hareketle çalışmanın bu bölümünde VUK' da mükelleflere tanınmış olan hakların farkındalık düzeyini ölçmeye yönelik saptamalar yapılacaktır. Mükelleflerin farkındalık düzeyinin saptanmasından sonra mükelleflerin farkındalık düzeyini ve bilincini arttırmaya yönelik önerilere değinilecektir.

Araştırmanın Önemi

Çalışma farklı açılardan önem arz etmektedir;

İlk olarak, bu konuda yapılan literatür çalışmalarını incelediğimizde çalışmaların çoğunda mükelleflerin haklarını bilme düzeylerinin ölçülmesinden ziyade mükelleflerin vergiye bakış açısı, vergiye gönüllü uyumu, idare ile olan ilişkilerinin etkileri gibi konular üzerinde durulmuştur. Bu çalışmada mükellefe yönelik doğrudan mükellefin sahip olduğu haklar kapsamında daha detaylı sorulara yer verilmiş, mükellefin haklarını bilip bilmediği üzerinde durulmuştur bu sebep ile farklı bir bakış açısı kazandıracaktır.

[156] Derya Tabiloğlu- Fatih Yardımcıoğlu, a.g.m., s.393.
[157] Selçuk Buyrukoğlu- İrem Erasa, "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri Ve Önemi", *Vergi Dünyası Dergisi*, (375), 2012, s.116.

İkinci olarak ise, Edirne özelinde böyle bir çalışmanın yapılmadığı görülmüştür. Yapılan bu çalışmanın ileride yapılacak yeni bir il örneği için karşılaştırma yapmaya imkan tanıması açısından literatüre katkıları göz önüne alındığında çalışmanın önemi artmaktadır.

Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı

Özel Hukuk ve Kamu Hukuku kapsamında mükellef haklarına yönelik birçok kanun maddesine yer verilmiş ve kanunlarda çok geniş bir yer kaplamakta olduğu görülmüştür. Bu nedenle mükellef haklarının tüm yönleriyle incelenmesi oldukça zor bir hal almaktadır. Bu çalışmada sadece Kamu Hukuku dallarından biri olan Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mükellef hakları ele alınmıştır**.**

VUK'nda yer alan temel hakları konusunda mükelleflerin farkındalık düzeyini ölçmek için sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan anket yönteminden yararlanılmıştır. Araştırmada sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan anket yönteminden yararlanılmış ve hazırlanan ankette çalışmanın amacını en iyi yansıtacak sorulara yer verilmeye çalışılmıştır. Çalışmada uygulanan anket formu ile ilgili olarak ön hazırlık safhası yapılmıştır. İlgili alanda gerekli araştırmalar yapılmış ve konusunda uzman olan kişilerden yardım alınmıştır. Ayrıca hazırlanan anket soruları Trakya Üniversitesi Etik Kurulu'nun uygunluk denetiminden geçirilmiştir. Yararlanılan anket soruları için gerekli izinler alınarak çalışma gerçekleştirilmiştir. Anket formunda mükellef hakları ile ilgili 17 adet soru, mükelleflerin vergi ve vergi idaresine ilişkin değerlendirmelerini tespite yönelik 11 adet soru olmak üzere 5'li likert ölçeğe göre hazırlanmış toplam 28 adet soru yer almaktadır. Söz konusu sorularla mükelleflerin haklarına yönelik algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Ayrıca ankette katılımcıların demografik özelliklerini ölçmeye yönelik sorular da yer almaktadır. 5'li likert ölçeği ile hazırlanan bu sorularla mükelleflere " Kesinlikle Biliyorum, Biliyorum, Kararsızım, Bilmiyorum, Kesinlikle Bilmiyorum" seçenekleri sunulmuştur.

Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Mükelleflerin hakları konusundaki farkındalıklarını tespit etmek amacıyla gerçekleştirdiğimiz anket çalışmamızın ana kütlesi Edirne Merkez ilçe genelindeki vergi mükellefleridir. Kaynakların kısıtlı olması, ana kütlenin tamamına ulaşmanın kısıtlı zaman ve yüksek maliyet nedeniyle mümkün olmadığı durumlarda deneklerin araştırmacı tarafından seçildiği bir yöntem olan "kolayda örnekleme" yöntemi ile örnek kitle oluşturulmuştur.

Edirne nüfusu 2022 yılına göre 414.714' dir. Bu nüfus, 208.328 erkek ve 206.386 kadından oluşmaktadır. Yüzde olarak ise: %50,23 erkek, %49,77 kadındır[158].

Gelir İdaresi Başkanlığının verilerine göre Edirne İlinde "Faal Gelir Vergisi Mükellef Sayısı" Mart 2023 itibariyle 11.870' tür. Edirne ili merkez ilçeden rastgele 102 denekten toplanan veriler hakkında değerlendirmeler yapılmıştır.

İstatistiksel İncelemeler

İstatistiksel analizler için R vers. 2.15.3 programı (R Core Team, 2013) kullanıldı. Çalışma verilerinin raporlanmasında minimum, maksimum, ortalama, standart sapma, medyan, birinci çeyreklik, üçüncü çeyreklik, sıklık ve yüzde kullanıldı. Nicel verilerin normal dağılıma uygunlukları Shapiro-Wilk testi ve grafiksel incelemeler ile değerlendirildi. Normal dağılım gösteren değişkenlerin iki grup arası değerlendirmelerinde Bağımsız gruplar t testi kullanıldı. Normal dağılım göstermeyen değişkenlerin iki grup arası değerlendirmelerinde Mann-Whitney U test kullanıldı. Normal dağılım göstermeyen değişkenlerin ikiden fazla grup arası değerlendirmelerinde Kruskal-Wallis test ve Dunn-Bonferroni test kullanıldı. Nicel veriler arası ilişki düzeyinin belirlenmesinde Pearson korelasyon analizi kullanıldı. Ölçek maddelerinin iç tutarlılık düzeylerinin belirlenmesinde Cronbach alfa katsayısı kullanıldı. İstatistiksel anlamlılık $p<0,05$ olarak kabul edildi.

[158] TÜİK, https://cip.tuik.gov.tr.

Tablo 2: Katılımcıların Tanıtıcı Bilgileri

	Min-Maks (Medyan)	Ort±ss
Cinsiyet		
Kadın	33	32,4
Erkek	69	67,6
Medeni hal		
Evli	81	79,4
Bekar	21	20,6
Yaş		
20-29	14	13,7
30-39	41	40,2
40-49	33	32,4
50-59	12	11,8
≥60	2	2,0
Eğitim durumu		
İlkokul	1	1,0
Ortaokul	1	1,0
Lise	20	19,6
Önlisans	33	32,4
Lisans	43	42,2
Lisansüstü	4	3,9
Meslek		
Tüccar	9	8,8
Esnaf	50	49,0
Serbest meslek	40	39,2
Sanayici	3	2,9
Aylık gelir		
0-8000 TL	1	1,0
8001-9000 TL	2	2,0
9001-10000 TL	0	0,0
>10000 TL	99	97,1

Tablo 2'ye göre; Katılımcıların %32,4'ü (n=33) kadın, %67,6'sı (n=69) erkektir. Katılımcıların %79,4'ü (n=81) evli, %20,6'sı (n=21) bekardır. Katılımcıların %13,7'si (n=14) 20-29 yaş arası, %40,2'si (n=41) yaş arası, %32,4'ü (n=33) 40-49 yaş arası, %11,8'i (n=12) 50-59 yaş arası, %2'si (n=2) ise 60 yaş ve üstüdür. Katılımcıların %1'i (n=1) ilkokul, %1'i (n=1) ortaokul, %19,6'sı (n=20) lise, %32,4'ü (n=33) önlisans, %42,2'si (n=43) lisans mezunu iken, %3,9'u (n=4) lisansüstü eğitime sahiptir. Katılımcıların %8,8'i (n=9) tüccar, %49'u (n=50) esnaf, %39,2'si (n=40) serbest meslek sahibi, %2,9'u (n=3) sanayicidir. Katılımcıların %1'inin (n=1) aylık geliri 0-8000 TL arası iken, %2'sinin (n=2) 8001-9000 TL arası, %97,1'inin (n=99) ise >10000 TL'dir.

Tablo 3: Vergi kanunlarında yer alan mükellef haklarına ilişkin haklar hakkındaki bilgilerin dağılımı

	Kesinlikle bilmiyorum	Bilmiyorum	Fikrim yok	Biliyorum	Tam olarak biliyorum	Ort±ss
	n (%)	n (%)	n (%)	n (%)	n (%)	
Tarh ve Tahsil Sırasındaki Mükellef Hakları						
Mükellefin önceden ödediği bir vergi borcunu sonradan hesaplanan vergi borcundan düşebilme hakkı vardır.	1 (1)	17 (16,7)	16 (15,7)	61 (59,8)	7 (6,9)	3,55±0,89
Mükellefin Vergi Usul Kanununa göre kendi beyanına göre yapılan işlemlere karşı dava açamayacak olduğu halde ihtirazi (çekinceli) kayıtla verdiği beyannameler için dava açma hakkı vardır.	0 (0)	28 (27,5)	33 (32,4)	36 (35,3)	5 (4,9)	3,18±0,89
Mükellef kaçakçılık sucu nedeniyle sebep olduğu vergi ziyaı için pişmanlık talebiyle beyanname verdiği takdirde vergi ziyaı cezası kesilmez.	1 (1)	27 (26,5)	32 (31,4)	39 (38,2)	3 (2,9)	3,16±0,89
Mükellefin vergi borcunu çok zor durumda kaldığı takdirde 36 ayı geçmemek üzere düşük bir faiz ödemek suretiyle erteleme hakkı vardır	3 (2,9)	44 (43,1)	20 (19,6)	30 (29,4)	5 (4,9)	2,90±1,02
Mükellefin doğal afetlerden zarar görmesi durumunda vergi borçlarının bir kısmının ya da tamamının silinmesini talep etme hakkı vardır.	0 (0)	26 (25,5)	13 (12,7)	58 (56,9)	5 (4,9)	3,41±0,93
Mükellefin kesilen vergi ve cezaların kendisine bildirildiği tarihten itibaren 30 gün içinde Vergi Mahkemesine dava açma hakkı vardır.	1 (1)	45 (44,1)	18 (17,6)	33 (32,4)	5 (4,9)	2,96±1,00

İdari Yollar Sırasındaki Mükellef Hakları						
Mükellefin vergi idaresi ile arasında çıkan uyuşmazlıkların çözümü için yargı yoluna gitmeden önce uzlaşma talep etme hakkı vardır	1 (1)	35 (34,3)	15 (14,7)	47 (46,1)	4 (3,9)	3,18±0,99
Mükellefin vergi hatasının bulunması durumunda düzeltme talep etme hakkı vardır	0 (0)	25 (24,5)	16 (15,7)	58 (56,9)	3 (2,9)	3,38±0,89
Vergi Dairesince düzeltme talebi reddedilen mükellefin şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvuru hakkı vardır.	0 (0)	36 (35,3)	29 (28,4)	34 (33,3)	3 (2,9)	3,04±0,90
Mükellefin kesilen vergi cezasını dava konusu yapmamış olmak şartıyla ihbarnamenin kendisine bildirildiği tarihten itibaren 30 gün içinde cezalarda indirim talep etme hakkı vardır.	3 (2,9)	**45 (44,1)**	17 (16,7)	34 (33,3)	3 (2,9)	**2,89±1,00**
Yargılama Sırasındaki Mükellef Hakları						
Mükellefin makul sürede ve adil bir şekilde yargılanmayı talep etme hakkı vardır	1 (1)	24 (23,5)	11 (10,8)	62 (60,8)	4 (3,9)	3,43±0,93
Mükellefin soruşturma ve sorgulama sırasında avukat veya temsilci bulundurma ve ondan yardım talep etme hakkı vardır.	1 (1)	9 (8,8)	5 (4,9)	**82 (80,4**)	5 (4,9)	**3,79±0,71**
Denetim Sırasındaki Mükellef Hakları						
Mükellefin kimlik ibrazında bulunmayan denetim elemanlarına bilgi ve belge verme zorunluluğu yoktur.	0 (0)	36 (35,3)	24 (23,5)	35 (34,3)	7 (6,9)	3,13±0,98
Mükellefin vergi incelemesini uygun bir yerde ve mesai saatleri içerisinde yapılmasını isteme hakkı vardır.	0 (0)	34 (33,3)	29 (28,4)	35 (34,3)	4 (3,9)	3,09±0,91
Vergi denetiminden önce mükellefin mektup ya da telefon vasıtasıyla denetimi yapılacak vergi konusuna ilişkin gerekli belgeler konusunda	0 (0)	40 (39,2)	20 (19,6)	38 (37,3)	4 (3,9)	3,06±0,96

bilgilendirilmesini isteme hakkı vardır.						
Mükellefin belgeleri hazırlayabilmesi için belirli bir süre isteme hakkı vardır	0 (0)	31 (30,4)	30 (29,4)	37 (36,3)	4 (3,9)	3,14±0,90
Denetim sürecinde ve sonrasında mükellefin, şahsi bilgilerinin gizli kalmasını isteme hakkı vardır.	0 (0)	22 (21,6)	16 (15,7)	59 (57,8)	5 (4,9)	3,46±0,89

Araştırmaya katılan katılımcıların Tablo 3'teki Vergi kanunlarında yer alan mükellef haklarına ilişkin haklar hakkındaki bilgilerin dağılımı incelendiğinde;

Yargılama Sırasındaki Mükellef Haklarından olan **"**Mükellefin soruşturma ve sorgulama sırasında avukat veya temsilci bulundurma ve ondan yardım talep etme hakkı vardır" maddesine **3,79±0,71** ile diğer ifadelerden daha büyük ortalama değer aldığı ve ifadeyi bildikleri tespit edilmiştir. İdari Yollar Sırasındaki Mükellef Haklarından olan "Mükellefin kesilen vergi cezasını dava konusu yapmamış olmak şartıyla ihbarnamenin kendisine bildirildiği tarihten itibaren 30 gün içinde cezalarda indirim talep etme hakkı vardır" maddesine **2,89±1,00** ile diğer ifadelerden daha düşük ortalama değer aldığı ve ifadeyi bilmedikleri tespit edilmiştir.

Tablo 4: Vergi ve vergi idaresi ile ilgili maddelere verilen yanıtların dağılımı

	Kesinlikle katılmıyorum	**Katılmıyorum**	**Kararsızım**	**Katılıyorum**	**Kesinlikle katılıyorum**	**Ort±ss**
	n (%)	**n (%)**	**n (%)**	**n (%)**	**n (%)**	
Genel olarak vergi oranları çok yüksektir.	0 (0)	15 (14,7)	7 (6,9)	67 (65,7)	13 (12,7)	3,76±0,86
Vergi kayıp ve kaçakları vergi sisteminin adaletsizliğinden kaynaklanmaktadır.	0 (0)	14 (13,7)	11 (10,8)	66 (64,7)	11 (10,8)	3,73±0,83
Toplanan vergilerin kamu hizmeti olarak geri dönmektedir.	19 (18,6)	24 (23,5)	45 (44,1)	12 (11,8)	2 (2)	2,55±0,99
Vergilerin nereye harcandığı konusunda devlet açık ve şeffaftır.	21 (20,6)	26 (25,5)	**41 (40,2)**	14 (13,7)	0 (0)	**2,47±0,97**
Eğitim düzeyinin artması mükellef hakları konusunda farkındalık oluşturmaktadır.	1 (1)	2 (2)	7 (6,9)	86 (84,3)	6 (5,9)	3,92±0,54
Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında mükellef haklarını daha iyi anlayabilir.	0 (0)	0 (0)	1 (1)	**80 (78,4)**	21 (20,6)	**4,20±0,42**
Vergi mevzuatını çok karmaşık bulduğum için anlamakta zorluk çekiyorum.	0 (0)	20 (19,6)	4 (3,9)	71 (69,6)	7 (6,9)	3,64±0,88
Maliye Bakanlığı'nın internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum.	1 (1)	10 (9,8)	43 (42,2)	46 (45,1)	2 (2.)	3,37±0,73
Mükellefin hakları konusunda yeteri kadar bilgi sahibi olması vergi idaresine olan güvenini artırmaktadır.	0 (0)	2 (2)	2 (2)	89 (87,3)	9 (8,8)	4,03±0,43
Vergi idaresi mükellef hakları konusunda halkı yeterince bilinçlendirmektedir.	19 (18,6)	18 (17,6)	48 (47,1)	16 (15,7)	1 (1)	2,63±0,99

Medyada, yazılı ve görsel basında mükellef haklarının anlatılması mükellefin vergi ödeme konusundaki gayretini artıracaktır.	0 (0)	1 (1)	20 (19,6)	60 (58,8)	21 (20,6)	3,99±0,67

Araştırmaya katılan katılımcıların Tablo 4' teki Vergi ve vergi idaresi ile ilgili maddelere verilen yanıtların dağılımı incelendiğinde;

"Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında mükellef haklarını daha iyi anlayabilir" ifadesi 4,20±0,42 ile diğer ifadelerden daha büyük ortalama değer aldığı ve ifadeye katıldıkları tespit edilmiştir. "Vergilerin nereye harcandığı konusunda devlet açık ve şeffaftır." İfadesinin 2,47±0,97 ile diğer ifadelerden daha düşük ortalama değer aldığı ve ifadeye kararsız oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 5: VKMH ve VVİ puanları ve iç tutarlılık düzeylerine ilişkin bilgiler

	Madde sayısı	**Olası puan aralığı**	**Min-Maks (Medyan)**	**Ort±ss**	**İç tutarlılık**
VKMH - Tarh ve tahsil sırasındaki mükellef hakları	6	6-30	11-30 (18)	19,16±4,67	0,910
VKMH - İdari yollar sırasındaki mükellef hakları	4	4-20	7-20 (12)	12,49±3,23	0,874
VKMH - Yargılama sırasındaki mükellef hakları	2	2-10	2-10 (8)	7,23±1,48	0,758
VKMH - Denetim sırasındaki mükellef hakları	5	5-25	10-25 (15,5)	15,87±4,02	0,916
VKMH - Toplam	17	17-85	36-85 (53)	54,75±12,34	0,961
VVİ - Toplam	11	11-55	22-46 (34)	34,03±4,76	0,772

Tablo 5'te görüldüğü gibi; VKMH **Tarh ve tahsil sırasındaki mükellef hakları** alt boyutu 6 maddeden oluşmakta olup maddelerin iç tutarlılık düzeylerinin

0,910 olduğu saptanmıştır. Katılımcıların bu alt boyuttan aldıkları puanlar 11 ile 30 arasında değişmekte olup ortalama 19,16±4,67'dir.

VKMH **İdari yollar sırasındaki mükellef hakları** alt boyutu 4 maddeden oluşmakta olup maddelerin iç tutarlılık düzeylerinin 0,874 olduğu saptanmıştır. Katılımcıların bu alt boyuttan aldıkları puanlar 7 ile 20 arasında değişmekte olup ortalama 12,49±3,23'dür.

VKMH **Yargılama sırasındaki mükellef hakları** alt boyutu 2 maddeden oluşmakta olup maddelerin iç tutarlılık düzeylerinin 0,758 olduğu saptanmıştır. Katılımcıların bu alt boyuttan aldıkları puanlar 2 ile 10 arasında değişmekte olup ortalama 7,23±1,48'dir.

VKMH **Denetim sırasındaki mükellef hakları** alt boyutu 5 maddeden oluşmakta olup maddelerin iç tutarlılık düzeylerinin 0,916 olduğu saptanmıştır. Katılımcıların bu alt boyuttan aldıkları puanlar 10 ile 25 arasında değişmekte olup ortalama 15,87±4,02'dir.

VKMH **toplam** 17 maddeden oluşmakta olup maddelerin iç tutarlılık düzeylerinin 0,961 olduğu saptanmıştır. Katılımcıların bu alt boyuttan aldıkları puanlar 36 ile 85 arasında değişmekte olup ortalama 54,75±12,34'dür.

VVİ **toplam** 11 maddeden oluşmakta olup maddelerin iç tutarlılık düzeylerinin 0,772 olduğu saptanmıştır. Katılımcıların aldıkları puanlar 22 ile 46 arasında değişmekte olup ortalama 34,03±4,76'dır.

Tablo 6: Katılımcıların tanımlayıcı özelliklerine göre VKMH ve VVİ puanlarının karşılaştırılması

		VKMH-Tarh ve tahsil	VKMH-İdari yollar	VKMH-Yargılama	VKMH-Denetim	VKMH-Toplam	VVİ-Toplam
Cinsiyet							
Kadın	33	16,88±3,73	10,61±2,21	6,58±1,94	13,52±2,97	47,58±8,98	35,58±4,35
Erkek	69	20,25±4,70	13,39±3,26	7,54±1,09	17±3,99	58,17±12,30	33,29±4,80
[a]Test değeri (t)		**-3,908**	**-5,072**	**-2,654**	**-4,941**	**-4,924**	**2,317**
p		**<0,001***	**<0,001***	**0,011***	**<0,001***	**<0,001***	**0,023***
Medeni hal							
Evli	81	19 (15-24)	13 (10-16)	8 (7-8)	16 (12-20)	56 (44-68)	34 (30-36)
Bekar	21	17 (14-19)	11 (9-12)	8 (6-8)	12 (12-16)	45 (42-54)	36 (34-37)
[b]Test değeri (z)		**-2,611**	**-2,305**	**-1,387**	**-3,068**	**-2,851**	**-2,681**
p		**0,009***	**0,021***	**0,166**	**0,002***	**0,004***	**0,007***
Yaş							
20-29	14	17 (14-21)	12 (10-14)	8 (6-8)	12.5 (12-16)	50.5 (42-60)	35,5 (34-37)
30-39	41	19 (16-24)	12 (10-16)	8 (6-8)	16 (12-20)	54 (44-68)	34 (32-37)
40-49	33	20 (16-24)	15 (10-16)	8 (6-8)	19 (12-20)	62 (44-68)	34 (28-35)
≥50	14	17 (14-20)	12 (8-15)	8 (7-8)	15.5 (12-18)	51.5 (44-58)	34 (34-37)
[c]Test değeri (χ^2)		**5,718**	**2,242**	**0,768**	**3,424**	**3,649**	**5,596**
p		**0,126**	**0,524**	**0,857**	**0,331**	**0,302**	**0,133**
Eğitim durumu							
İlk/Orta/Lise	22	15,5 (14-18)	10 (8-12)	8 (7-8)	15 (12-16)	48 (41-53)	34 (33-37)
Önlisans	33	18 (14-24)	11 (9-16)	8 (6-8)	14 (12-20)	45 (42-68)	34 (33-37)
Lisans ve üstü	47	23 (18-24)	14 (11-16)	8 (8-8)	20 (13-20)	63 (48-68)	34 (28-36)
[c]Test değeri (χ^2)		**18,853**	**16,195**	**8,048**	**13,202**	**16,126**	**4,476**
p		**<0,001***	**<0,001***	**0,018***	**0,001***	**<0,001***	**0,107**
Meslek							
Tüccar	9	20 (17-24)	13 (9-16)	8 (7-8)	15 (12-20)	55 (42-68)	32 (28-34)
Esnaf	50	18 (14-23)	11 (9-16)	8 (6-8)	15 (12-20)	47,5 (42-66)	34 (32-37)
Serbest meslek	40	21 (17-24)	14 (11,5-16)	8 (7-8)	16 (13,5-20)	60 (47,5-68)	34 (33-36,5)
Sanayici	3	18 (13-20)	12 (11-12)	8 (6-8)	16 (12-18)	51 (48-55)	34 (31-37)
[c]Test değeri (χ^2)		**7,413**	**7,252**	**4,209**	**5,958**	**6,602**	**1,959**
p		**0,060**	**0,064**	**0,240**	**0,114**	**0,086**	**0,581**
Aylık gelir							
≤10000 TL	3	26 (24-26)	16 (16-16)	8 (8-9)	21 (20-21)	71 (68-72)	37 (36-45)
>10000 TL	99	18 (15-24)	12 (10-16)	8 (6-8)	15 (12-20)	52 (43-68)	34 (31-36)
[b]Test değeri (z)		**-2,463**	**-1,967**	**-1,670**	**-2,447**	**-2,518**	**-2,042**
p		**0,014***	**0,049***	**0,095**	**0,014***	**0,012***	**0,041***

[a]Bağımsız gruplar t testi, sonuçlar ortalama ± standart sapma şeklinde sunulmuştur.

[b]Mann-Whitney U testi, sonuçlar medyan (birinci çeyreklik, üçüncü çeyreklik) şeklinde sunulmuştur.

[c]Kruskal-Wallis test, sonuçlar medyan (birinci çeyreklik, üçüncü çeyreklik) şeklinde sunulmuştur.

*p<0,05

Tablo 6'ya göre; cinsiyete göre **VKMH Tarh ve tahsil, İdari yollar, Yargılama, Denetim** alt boyut ve **toplam** puanları ve **VVİ toplam** puanları bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark olduğu saptanmıştır (sırasıyla, p<0.001, p<0,001, p=0,011, p<0,001, p<0,001, p=0,023). Erkeklerin **VKMH Tarh ve tahsil, İdari yollar, Yargılama, Denetim** alt boyut ve **toplam** puanları kadınlardan daha yüksek iken, kadınların **VVİ toplam** puanları erkeklerden daha yüksektir.

Medeni duruma göre **VKMH Yargılama** alt boyut puanları bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark saptanmamıştır (p>0,05). Medeni duruma göre **VKMH Tarh ve tahsil, İdari yollar, Denetim** alt boyut ve **toplam** puanları ve **VVİ toplam** puanları bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark olduğu saptanmıştır (sırasıyla, p=0,009, p=0,021, p=0,002, p=0,004, p=0,007). Evli olanların **VKMH Tarh ve tahsil, İdari yollar, Denetim** alt boyut ve **toplam** puanları bekar olanlardan daha yüksek iken, bekar olanların **VVİ toplam** puanları evli olanlardan daha yüksektir.

Yaşa göre **VKMH Tarh ve tahsil, İdari yollar, Yargılama, Denetim** alt boyut ve **toplam** puanları ve **VVİ toplam** puanları bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark saptanmamıştır (p>0,05).

Eğitim durumuna göre **VVİ toplam** puanları bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark saptanmamıştır (p>0,05). Eğitim durumuna göre **VKMH Tarh ve tahsil** alt boyut puanları bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark olduğu saptanmıştır (p<0,001). Dunn-Bonferroni test kullanılarak gerçekleştirilen değerlendirmeler sonucunda lisans ve üstü eğitime sahip olanların puanlarının ilkokul/ortaokul/lise mezunu ve önlisans mezunu olanların puanlarından daha yüksek olduğu saptanmıştır (sırasıyla, p<0,001, p=0,035). Diğer eğitim düzeyleri arasında fark saptanmamıştır (p>0,05). Eğitim durumuna göre **VKMH İdari yollar** alt boyut puanları bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark olduğu saptanmıştır (p<0,001). Dunn-Bonferroni test kullanılarak gerçekleştirilen değerlendirmeler sonucunda lisans ve üstü eğitime sahip olanların puanlarının ilkokul/ortaokul/lise mezunu ve önlisans mezunu olanların puanlarından daha yüksek olduğu saptanmıştır (sırasıyla, p<0,001, p=0,047). Diğer eğitim düzeyleri arasında fark saptanmamıştır (p>0,05). Eğitim durumuna göre **VKMH Yargılama** alt boyut puanları bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark

olduğu saptanmıştır (p=0,018). Dunn-Bonferroni test kullanılarak gerçekleştirilen değerlendirmeler sonucunda lisans ve üstü eğitime sahip olanların puanlarının önlisans mezunu olanların puanlarından daha yüksek olduğu saptanmıştır (p=0,019). Diğer eğitim düzeyleri arasında fark saptanmamıştır (p>0,05). Eğitim durumuna göre **VKMH Denetim** alt boyut puanları bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark olduğu saptanmıştır (p=0,001). Dunn-Bonferroni test kullanılarak gerçekleştirilen değerlendirmeler sonucunda lisans ve üstü eğitime sahip olanların puanlarının ilkokul/ortaokul/lise mezunu ve önlisans mezunu olanların puanlarından daha yüksek olduğu saptanmıştır (sırasıyla, p=0,004, p=0,020). Diğer eğitim düzeyleri arasında fark saptanmamıştır (p>0,05). Eğitim durumuna göre **VKMH toplam** puanları bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark olduğu saptanmıştır (p<0,001). Dunn-Bonferroni test kullanılarak gerçekleştirilen değerlendirmeler sonucunda lisans ve üstü eğitime sahip olanların puanlarının ilkokul/ortaokul/lise mezunu ve önlisans mezunu olanların puanlarından daha yüksek olduğu saptanmıştır (sırasıyla, p<0,001, p=0,024). Diğer eğitim düzeyleri arasında fark saptanmamıştır (p>0,05).

Mesleğe göre **VKMH Tarh ve tahsil, İdari yollar, Yargılama, Denetim** alt boyut ve **toplam** puanları ve **VVİ toplam** puanları bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark saptanmamıştır (p>0,05).

Gelir durumuna göre **VKMH Yargılama** alt boyut puanları bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark saptanmamıştır (p>0,05). Gelir durumuna göre **VKMH Tarh ve tahsil, İdari yollar, Denetim** alt boyut ve **toplam** puanları ve **VVİ toplam** puanları bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark olduğu saptanmıştır (sırasıyla, p=0,014, p=0,049, p=0,014, p=0,012, p=0,041). Aylık geliri ≤10000 TL olanların puanları daha yüksektir.

Tablo 7: VKMH ve VVİ puanları arası ilişki düzeyleri

		VVİ - Toplam	VKMH - Toplam	VKMH - Tarh ve Tahsil	VKMH - İdari yollar	VKMH - Yargılama	VKMH - Denetim
VVİ - Toplam	r	1,000					
	p	-					
VKMH - Toplam	r	-0,364	1,000				
	p	<0,001*	-				
VKMH - Tarh ve Tahsil	r	-0,297	0,953	1,000			
	p	0,002*	<0,001*	-			
VKMH - İdari yollar	r	-0,357	0,966	0,915	1,000		
	p	<0.001*	<0.001*	<0.001*	-		
VKMH - Yargılama	r	-0,218	0,660	0,520	0,585	1,000	
	p	0,027*	<0,001*	<0,001*	<0,001*	-	
VKMH - Denetim	r	-0,404	0,943	0,836	0,881	0,581	1,000
	p	<0,001*	<0,001*	<0,001*	<0,001*	<0,001*	-

r=Pearson korelasyon analizi

*p<0,05

Tablo 7'de Katılımcıların **VVİ toplam** puanları ile **VKMH Tarh ve tahsil** (r=-0,364, p<0,001)**, İdari yollar** (r=-0,297, p=0,002)**, Yargılama** (r=-0,357, p<0,001)**, Denetim** (r=-0,218, p=0,027) alt boyut ve **toplam** (r=-0,404, p<0,001) puanları arasında negatif yönde istatistiksel olarak anlamlı ilişki olduğu saptanmıştır.

Katılımcıların **VKMH toplam** puanları ile **Tarh ve tahsil** (r=0,953, p<0,001)**, İdari yollar** (r=0,966, p<0,001)**, Yargılama** (r=0,660, p<0,001)**, Denetim** (r=0,943, p<0,001) alt boyut puanları arasında pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı ilişki olduğu saptanmıştır.

Katılımcıların **VKMH Tarh ve tahsil** alt boyut puanları ile **İdari yollar** (r=0,915, p<0,001)**, Yargılama** (r=0,520, p<0,001)**, Denetim** (r=0,836, p<0,001) alt boyut puanları arasında pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı ilişki olduğu saptanmıştır.

Katılımcıların **VKMH İdari yollar** alt boyut puanları ile **Yargılama** (r=0,585, p<0,001)**, Denetim** (r=0,881, p<0,001) alt boyut puanları arasında pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı ilişki olduğu saptanmıştır.

Katılımcıların **VKMH Yargılama** alt boyut puanları ile **Denetim** (r=0,581, p<0,001) alt boyut puanları arasında pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı ilişki olduğu saptanmıştır.

İstatistiksel İncelemeler

İstatistiksel analizler için R vers. 2.15.3 programı (R Core Team, 2013) kullanıldı. Çalışma verilerinin raporlanmasında minimum, maksimum, ortalama, standart sapma, medyan, birinci çeyreklik, üçüncü çeyreklik, sıklık ve yüzde kullanıldı. Nicel verilerin normal dağılıma uygunlukları Shapiro-Wilk testi ve grafiksel incelemeler ile değerlendirildi. Normal dağılım gösteren değişkenlerin iki grup arası değerlendirmelerinde Bağımsız gruplar t testi kullanıldı. Normal dağılım göstermeyen değişkenlerin iki grup arası değerlendirmelerinde Mann-Whitney U test kullanıldı. Normal dağılım göstermeyen değişkenlerin ikiden fazla grup arası değerlendirmelerinde Kruskal-Wallis test ve Dunn-Bonferroni test kullanıldı. Nicel veriler arası ilişki düzeyinin belirlenmesinde Pearson korelasyon analizi kullanıldı. Ölçek maddelerinin iç tutarlılık düzeylerinin belirlenmesinde Cronbach alfa katsayısı kullanıldı. İstatistiksel anlamlılık p<0,05 olarak kabul edildi.

Evans, J. D. (1996). Straightforward statistics for the behavioral sciences. Pacific Grove, CA: Brooks/Cole Publishing

r	Yorum
0,00 — 0,19	Very weak – Çok zayıf
0,20 — 0,39	Weak – Zayıf
0,40 — 0,59	Moderate – Orta
0,60 — 0,79	Strong – Güçlü
0,80 — 1,00	Very strong – Çok güçlü

TARTIŞMA

Bu bölümde Türk Vergi Hukukunda yer alan mükellef hakları konusunda vergi mükelleflerinin farkındalık düzeyinin belirlenmesi amacıyla yapılan bu araştırmada elde edilen bulgular literatür eşliğinde tartışıldı.

Bu araştırmada yer alan katılımcıların %32,4'ü kadın, %67,6'sı erkek olarak bulundu (Tablo 2). Kaba(2018)'nın Sakarya ili özelinde yapmış olduğu çalışmasında katılımcıların %28,5' i kadınlardan oluşmakta iken, %71,5'i erkeklerden oluşmaktadır. Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu (2016)'nun yine Sakarya ili kapsamında yapmış oldukları çalışmalarında, katılımcıların % 66,3' ü erkek ve %33,7' si kadın mükelleflerden oluştuğu belirlenmiştir. Sonuçlar literatürü destekler niteliktedir. TÜİK verilerine göre, Türkiye nüfusunun %49,9 unu kadınlar, %50,1 ini erkeklerin oluşturması ve nüfus yoğunluğunun erkek olması bu sonuçların bir sebebi olabileceğini düşündürmektedir. Katılımcıların %79,4'ü evli, %20,6'sı bekardır. Kaba(2018)'nın çalışmasında da katılımcıların yüzde 62,2' si evli iken, yüzde 37,8' i bekar olarak bulunmuştur. Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu (2016)' nun araştırmasına katılan mükelleflerden %74,1' i evli % 25,9' u ise bekâr olarak saptanmıştır. Literatür incelemeleri dikkate alındığında araştırmaya katılan mükelleflerin daha çok evlidir ve literatüre paraleldir.

Katılımcıların %13,7' si 20-29 yaş arası, %40,2'si 30-39 yaş arası, %32,4'ü 40-49 yaş arası, %11,8'i 50-59 yaş arası, %2'si ise 60 yaş ve üstü olarak bulundu. Kaba (2018)'nın araştırmasına katılan bireylerin yüzde 29,9' unun 18-29 yaş aralığı, yüzde 34,5' inin 30-39 yaş aralığını, yüzde 23,7' sinin 40-49 yaş aralığını ve yüzde 12,8' inin 50-65 yaş aralığını oluşturduğu görülmektedir. Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu (2016)'nun çalışmalarında ankete katılanların % 28' i 20-29 yaş aralığında, % 28' i 30-39 yaş aralığında, %22,3' ü 40-49 yaş aralığında, % 15,2' si 50-59 yaş aralığında ve % 6,4' ü 60 yaş üzeri olarak bulunmuştur. Literatür bulgularından görüleceği üzere çalışmalara katılan mükelleflerin genel itibari ile 50 yaş altı grup olduğu görülmektedir. TÜİK verilerine göre, Türkiye nüfusunun 68,1'i 15-64 yaş arasından

oluşmaktadır. Çalışmalardaki yaş ortalamasının bu yoğunluktan kaynaklanmış olabileceği düşünülmektedir. Veriler literatüre benzerdir.

Katılımcıların %1'i ilkokul, %1'i ortaokul, %19,6' sı lise, %32,4'ü önlisans, %42,2'si lisans mezunu iken, %3,9'u lisansüstü eğitime sahip olduğu belirlendi. Kaba (2018)'in çalışmasında yer alan katılımcıların çoğunluğunu yüzde 35,8 ile lisans (dört yıllık) yüzde 30,7 ile lise seviyesi eğitim grubu, %11,9 ile önlisans (iki yıllık), yüzde 10,2 ile ortaokul/ilköğretim, yüzde 7,5 ile ilkokul, yüzde 3,8 ile lisansüstü (yüksek lisans veya doktora) oluşturmakta ve yüzde 0,2' lik kısmının ise mezun olmadığı görülmektedir. Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu (2016)' nun katılımcılarının Eğitim düzeyleri açısından bakıldığında çalışmaya dâhil olan mükelleflerin % 13,1' i ilkokul, % 14,9' u ortaokul, % 30,1' i lise, % 18,8' i önlisans, % 24,1' i lisans ve %3,9' u lisansüstü eğitime sahip olduğu belirlenmiştir. Bulguların sonuçlarına bakıldığında literatürde katılımcıların çoğunluğunun üniversite mezunu olduğu görülmektedir. Sonuçlar literatüre paraleldir.

Çalışmaya katılanların elde ettikleri gelire göre %8,8' i tüccar, %49'u esnaf, %39,2'si serbest meslek sahibi, %2,9'u sanayici şeklinde saptandı. Yapılan anket çalışmasında tevkifat usulü ile vergilendirilen mükellefler kapsam dışı bırakılmış yalnızca beyanname yolu ile vergilendirilen mükelleflere yönelik düzenlendi. Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu (2016)' nun çalışmalarında ankete katılanların % 3,5' i Tüccar, % 48,6' sı Esnaf, % 45' i Serbest Meslek ve % 8' i Sanayicilerden oluştuğu görülmüştür. İki çalışmada da esnaf grubunun ağırlıklı olduğu gözlenmiştir. Bu benzerlik şehirlerde bulunan esnaf sayısının yoğun olmasından veya bu gruba daha fazla öncelik verilmesinden kaynaklı olabilmektedir. Bu araştırma sonucu literatürü desteklemektedir.

Katılımcıların %1'inin aylık geliri 0-8000 TL arası iken, %2'sinin 8001-9000 TL arası, %97,1' inin ise 10000 TL üzeri olarak belirlendi. Kaba (2018)'in çalışmasında katılımcıların yüzde 43,4' ü 1.501-3.500 TL aralığında, yüzde 32,5' i 3.501-6.000 TL aralığında, yüzde 6,2' si 0-1.500 TL aralığında, yüzde 3,8' i 10.000-15.000 TL aralığında ve yüzde 1,6' sı 15.001 TL ve üzeri aralığında gelir elde etmekte olduğu belirlenmiştir. Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu (2016)' nun çalışmalarında gelir

düzeyleri açısından bakıldığında ise ankete katılanların % 1,4' ü 0-1000 TL arasında, % 34,4' ü 1001-2000 TL arasında, % 35,5' i 2001-3000 TL arasında, % 15,6' sı 3001-4000 TL arasında ve % 13,1' i 4001 TL ve üzerinde yer aldığı belirlenmiştir. Literatürde bu şekilde farkların yaşanmasının en önemli sebepleri araştırmaların yapıldığı dönemlerin farklı olması, uygulanan asgari ücret tarifesinin farklı olması gibi ekonomik koşullarda değişikliklerin bulunması olarak düşünülmektedir.

Çalışmamızda mükelleflerin bilinç düzeylerini belirlemek üzere 28 soruluk anket uygulaması yapılmıştır. Vergi kanunlarında yer alan mükellef haklarına ilişkin hakların bir alt başlığı olan Tarh ve Tahsil Sırasındaki Mükellef Hakları açısından yaptığımız değerlendirme sonucuna göre şu sonuçlar bulundu: (Tablo 3)

Ankete katılanların % 33,4'ü önceden kesinti suretiyle ödediği verginin sonradan hesaplanan vergiden düşebilme hakkı olduğunu bilmediğini, % 59,9'u ihtirazi (çekinceli) kayıtla verdiği beyannameler için dava açma haklarının olduğunu bilmediğini, % 58,9'u kaçakçılık sucu nedeniyle sebep olduğu vergi ziyaı için pişmanlık talebiyle beyanname verdiği takdirde vergi ziyaı cezası kesilmediğini bilmediğini, % 65,6'sı zor durumda kaldığı takdirde borçlarının ertelenmesini isteyebilme hakkı olduğunu bilmediğini, % 38,2'si doğal afetlerden zarar gördüğü takdirde vergi borçlarının bir kısmının ya da tamamının silinmesini talep etme hakkı olduğu bilmediklerini, % 62,7'si kendisine kesilen vergi ve cezalar için 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açma hakkı olduğunu bilmediğini beyan etmiştir.

Sonuçlara göre, mükelleflerin önceden kesinti suretiyle ödediği verginin sonradan hesaplanan vergiden düşebilme hakkı olduğunu ve doğal afetlerden zarar gördüğü takdirde vergi borçlarının bir kısmının ya da tamamının silinmesini talep etme hakkı olduğunu bilme oranları diğer maddelere göre daha yüksek olarak bulundu. Genel olarak yapılan değerlendirmelere göre ise tarh ve tahsil sırasındaki mükellef haklarına ilişkin bilgi düzeylerinin düşük olduğu belirlendi. Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu (2016)' nun çalışmalarında mükelleflerin tarh ve tahsil sırasındaki mükellef haklarına ilişkin bilgi düzeylerinin düşük olduğu sonuçları belirlenmiştir. Bu durumda çıkan sonuçlar literatürü desteklemektedir.

İdari Yollar Sırasındaki Mükellef Hakları konusunda elde edilen sonuçlara göre (Tablo 3): Ankete katılanların % 50' si vergi idaresi ile arasında çıkan uyuşmazlıkların çözümü için yargı yoluna gitmeden önce uzlaşma talep etme hakkı olduğunu bilmediğini, % 40,2' si vergi hatasının bulunması durumunda düzeltme talep etme hakkı olduğunu bilmediğini, % 63,7' si Vergi Dairesince düzeltme talebi reddedildiği takdirde şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına başvuru hakkı olduğunu bilmediğini, % 63,7' si kesilen vergi cezasını dava konusu yapmamış olmak şartıyla ihbarnamenin kendisine bildirildiği tarihten itibaren 30 gün içinde cezalarda indirim talep etme hakkı olduğunu bilmediğini beyan etmiştir. Bu oranlara bakarak mükelleflerin çoğunun idari haklar sırasındaki mükellef haklarına ilişkin bilgi düzeylerinin düşük olduğu belirtilebilir. Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu (2016) çalışmalarında mükelleflerin yarısından coğunun idari haklar sırasındaki mükellef haklarına ilişkin bilgi düzeylerinin düşük olduğu belirtilmiştir. Sonuçların literatüre paralel olduğu görülmektedir.

Mükellefin yargılama sırasındaki haklarına ilişkin sorulara verdikleri cevaplar çerçevesinde Tablo 3' deki verileri değerlendirdiğimizde;

Ankete katılanların % 35,3' ü makul sürede ve adil bir şekilde yargılanmayı talep etme hakkı olduğunu, % 14,7' si ise soruşturma ve sorgulama sırasında avukat ve temsilci bulundurma ve ondan yardım talep etme hakkı olduğunu bilmediğini beyan etmiştir. Bu oranlara bakarak mükelleflerin çoğunun yargılama sırasındaki haklarına ilişkin bilgi düzeylerinin yüksek olduğu söylenebilir. Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu (2016) çalışmalarında mükelleflerin önemli bir çoğunluğunun yargılama sırasındaki mükellef haklarına ilişkin bilgi düzeylerinin düşük olduğu belirtilmiştir. Sonuçlarda çıkan bu farklılıkların sebepleri ankete katılan mükellef gruplarının farklı olmasından veya eğitim düzeylerindeki farklardan kaynaklanmış olabileceği düşünülmektedir.

Mükelleflerin denetim sırasındaki haklarına ilişkin sorulara verdikleri cevaplar ışığında Tablo 3' ü değerlendirdiğimizde;

Ankete katılanların % 58,8' i kimlik ibrazında bulunmayan denetim elemanlarına bilgi ve belge verme zorunluluğunun olmadığını, % 61,7' si vergi

denetiminin uygun bir yerde ve mesai saatleri içerisinde yapılmasını isteme hakkı olduğunu, % 58,8'i vergi denetiminden önce mektup ya da telefon vasıtasıyla denetimi yapılacak vergi konusuna ilişkin gerekli belgeler konusunda bilgilendirilme isteme hakkı olduğunu, % 59,8' i zor durumda kaldığı takdirde belgeleri hazırlayabilmek için ek süre isteme hakkı olduğunu, % 37,3' ü denetim sürecinde ve sonrasında şahsi bilgilerinin gizli kalmasını isteme hakkı olduğunu bilmediğini beyan etmiştir. Bu oranlara bakarak mükellefin genel anlamda denetim sırasında sahip olduğu haklara ilişkin farkındalık düzeyinin düşük olduğu, bu haklar içerisinde denetim sürecinde ve sonrasında şahsi bilgilerinin gizli kalmasını isteme hakkı konusunda farkındalığının daha yüksek olduğu saptandı. Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu (2016) çalışmalarında, mükellefin kimlik ibrazında bulunmayan denetim elemanına bilgi vermek zorunda olmaması, vergi denetiminin uygun bir ve mesai saatleri içerisinde yapılmasını isteme ve vergi mahremiyeti konusundaki bilgi düzeyinin yüksek olduğu söylenebilir. Ancak denetimi yapılacak konu hakkında bilgi istenmesi ve ek süre talebine ilişkin bilgi düzeyleri oldukça düşük olduğu belirtilebilir. Çıkan sonuçlar çerçevesinde vergi mahremiyeti konusunda paralel yanıtlar verildiği saptandı.

Vergi Ve Vergi İdaresi İle İlgili Değerlendirmeler, Mükelleflerin vergi ve vergi idaresine ilişkin görüşlere katılım derecesine bakıldığında (Tablo 4);

Ankete katılanların mükelleflerin %78,4' ü vergi oranlarını yüksek ve % 75,5' i vergi sistemini adaletsiz bulmaktadır. Ankete katılan mükelleflerin% 13,8' i toplanan vergilerin kamu hizmeti olarak döneceğini düşünürken,% 44,1' i kararsız kaldığını ve % 42,1' i ise bu görüşe katılmadıklarını beyan etmiştir. Ankete katılan mükelleflerin % 13,7' si vergilerin nereye harcandığı konusunda devletin açık ve şeffaf olduğunu düşünmekte, % 90,2' si eğitim düzeyinin artması mükellef hakları konusunda farkındalık oluşturacağı inancındadır. Ankete katılanların neredeyse tamamı (%99) basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarını daha iyi öğrenebileceklerini beyan etmekte ve yine büyük bir çoğunluk (%76,5) vergi mevzuatını karmaşık bulduğunu beyan etmektedir. Vergi idaresi ile ilgili görüşlere katılım derecesine baktığımızda; ankete katılan mükelleflerin % 47,1' inin Maliye Bakanlığı′nın internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabildiği görülmektedir.

Teknoloji çağında internetin etkin kullanımı son derece önem arz etmesine rağmen söz konusu oranın düşük olduğu söylenebilir. Ankete katılan mükelleflerin % 96,1' i hakları konusunda yeterince bilgi sahibi olursa vergi idaresine olan güveninin artacağını beyan etmiştir. Ayrıca mükelleflerin % 36,2' si vergi idaresinin mükellef hakları konusunda halkı yeterince bilinçlendirmediğini beyan ederken, % 47,1' i bu konuda kararsız olduklarını beyan etmiştir. % 79,4' ü ise medyada, yazılı ve görsel basında mükellef haklarının anlatılması mükellefin vergi ödeme konusundaki gayretini artıracağını ifade etmiştir. Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu' nun (2016) çalışmalarında da benzer sonuçlar bulunmuştur. Çıkan sonuçlar literatüre paraleldir. Genel olarak vergi mükelleflerinin vergi oranlarını yüksek bulduğu, idareye olan güvenleri konusunda eksiklikler bulunduğu, vergi mevzuatını karmaşık bularak idare tarafından yeterince açıklamaların yapılmadığı gibi sonuçlar saptandı.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergilendirme sürecinin tarihsel gelişimine bakıldığında bu süreçte devletin vergilendirme yetkisi sınırlandırılırken mükellefe de birtakım haklar tanınmıştır. Bu anlamda ilk adımlardan biri olan Magna Carta (1215), İngiltere'de kralın vergilendirme yetkisini sınırlandıran önemli demokrasi adımı olarak anılmıştır. Mükellef hakları, temelinde vergisel işlemlere mükellef tarafından bakabilmek, mükellefe karşı mükellef odaklı bir yaklaşım sergilemek ve en önemlisi ise mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkileri yasal yollarla düzenlemek ve mükellefleri devletin otorite gücüne karşı koruyucu düzenlemeler şeklinde ifadelerden oluşmaktadır. Vergilendirmenin mükelleflere zorla dayatılarak değil gönüllülük esası çerçevesinde yapılması son derece önemlidir. Vergi idaresi tarafından mükelleflere sadece ödev ve sorumluluk yüklemek yerine hakları konusunda bilgi verilerek daha bilinçli mükellefler oluşturulması gerekliliği gündeme gelmiştir. Mükelleflerin yapacağı işlemler sırasında sahip olduğu çeşitli hakları bilerek hareket etmeleri hem idare hem de mükellefler açısından işlemlerin güven ortamında gerçekleşmesine olanak sağlamaktadır.

Uluslararası alanda son derece önemli olan mükellef hakları Türkiye'de de her geçen gün daha önemli bir hale gelmiştir. Bu çalışmada VUK bağlamında mükellefin sahip olduğu haklara değinilerek Edirne merkez ilçe örneği çerçevesinde elde edilen önemli bulgular şöyledir;

- Mükelleflerin tarh ve tahsil sırasındaki haklara ilişkin bilgi düzeyleri;

Önceden ödenen bir vergi borcunun sonradan hesaplanan vergi borcundan düşmesine imkan sağlayan mahsup müessesesine ilişkin mükelleflerin % 33,4'ü bilgi sahibi değildir.

Kendi beyanlarına karşı dava açamayacak oldukları ancak ihtirazi olarak verdikleri beyannamelere karşı kava açabileceklerini bilmeyen mükellef oranı % 59,9' dur.

Kaçakçılık sucu nedeniyle sebep olduğu vergi ziyaı için pişmanlık talebiyle beyanname verdiği takdirde vergi ziyaı cezası kesilmediğini bilmeyen mükellef oranı % 58,9' dur.

Vergi borçlarının ertelenmesine imkan sağlayan tecil müessesesine ilişkin mükelleflerin % 65,6' sı bilgi sahibi değildir.

Vergi borcunun kısmen ya da tamamen silinmesine imkan tanıyan terkin müessesinden haberdar olmayan mükellef oranı % 38,2' dir.

Vergi mahkemesine kendisine kesilen vergi ve cezalar için otuz güç içinde dava açma hakları olduğunu bilmeyen mükellef oranı % 62,7' dir.

- Mükelleflerin idari yollar sırasındaki haklara ilişkin bilgi düzeyleri;

İdare ve mükellef arasındaki uyuşmazlığa ilişkin yargıya intikal etmeden çözüm yolu sunan uzlaşma müessesesinden haberdar olmayan mükellef sayısı % 50′ dir.

Vergi hatasının bulunması durumda düzeltme talep edebilme hakkı olduğunu bilmeyen mükellef oranı % 40,2' dir.

Vergi dairesince düzeltme talebi reddedilen mükellefin şikâyet yolu ile maliye bakanlığına başvuru hakkının olduğunu bilmeyen mükellef oranı % 63,7' dir.

Dava edilmemiş olmak şartıyla kesilen cezaya karşı indirim hakkı sağlayan cezalarda indirim müessesinden haberdar olmayan mükellef oranı % 63,7' dir.

- Mükelleflerin yargılama sırasındaki haklara ilişkin bilgi düzeyi;

Adil ve makul sürede yargılanmayı isteme hakkı olduğunu bilmeyen mükellef oranı % 35,3' tür.

Avukat ve temsilci bulundurma hakkı olduğunu bilmeyen mükellef oranı % 14,7' dir.

- Mükelleflerin denetim sırasındaki haklara ilişkin bilgi düzeyi;

Kimlik ibraz etmeyen vergi denetim elemanına bilgi verme zorunluluğunun olmadığını bilmeyen mükellef oranı % 58,8' dir.

Uygun yer ve zamanda denetim yapılması isteme hakkı olduğunu bilmeyen mükellef oranı % 61,7' dir.

Vergi denetiminden önce mektup ya da telefon vasıtasıyla denetimi yapılacak vergi konusuna ilişkin gerekli belgeler konusunda bilgilendirilme isteme hakkı olduğunu bilmeyen mükellef oranı % 58,8' dir.

Zor durumda ise belgeleri hazırlayabilmesi için ek süre isteme hakkı olduğunu bilmeyen mükellef oranı % 59,8' dir.

Denetim sürecinde ve sonrasında şahsi bilgilerinin gizli kalmasını isteme hakkı olduğunu bilmeyen mükellef oranı % 37,3' tür .

Tüm bunlara ek olarak Vergi ve vergi idaresi ile ilgili değerlendirmeler kapsamında elde edilen sonuçlara göre;

Mükellefler, vergi oranlarını yüksek ve vergi sistemini adaletsiz bulmaktadır. Ankete katılan mükelleflerin çok az bir kısmı toplanan vergilerin kamu hizmeti olarak döneceğini düşünürken ankete katılan mükelleflerin çok küçük bir kısmı vergilerin nereye harcandığı konusunda devletin açık ve şeffaf olduğunu düşünmektedir. Mükelleflerin büyük çoğunluğu eğitim düzeyinin artması mükellef hakları konusunda farkındalık oluşturacağı inancındadır. Ankete katılanların neredeyse tamamı vergi mevzuatını karmaşık bulduğunu, açık ve anlaşılır şekilde ifade edilen mevzuatlar sayesinde daha iyi anlaşılacağını belirtmişlerdir. Vergi idaresinin teknolojiyi aktif kullanamadığı çıkan sonuçlar arasında yer almaktadır. Mükelleflerin büyük çoğunluğu hakları konusunda yeterli bilgiye sahip olduğu taktirde idareye olan güvenlerinde artış olacağı kanısındadır. İdareye olan güven vergi ödeme bilinçlerinde de önemli değişime sebep olacaktır.

Sonuçlar değerlendirildiğinde, genel olarak mükelleflerin sahip olduğu hakların birçoğunu bilmediği hatta bazı hakları konusunda fikrinin olmadığı sonucuna varılmıştır. Yeterli bilince sahip olmayan vergi mükellefleri vergilendirme sürecini anlamakta da zorluk yaşamaktadır. Vergi idaresi tarafından belirli dönem ve aralıklarla mükelleflere yönelik olarak yayınlanacak her türlü bilgilendirme içerikli görseller, yazılı metinler, medya paylaşımları mükelleflerin bilinçlenmesi açısından son derece önem arz etmektedir. Özellikle günümüz teknoloji çağında gerek resmi internet sitesi gerek sosyal medya paylaşımları ile mükellefin kolay ve hızlı bilgi sahibi olması sağlanarak idareye olan güvenin arttırılması açısından önerilebilir. Mükellef ve idare arasında olumlu ilişkilerin kurulması sayesinde bilinçli bir toplum oluşarak vergi kaçırma eğilimlerinde azalış söz konusu olacaktır. Teknolojik gelişmeler çerçevesinde idare, vergi uygulamalarına bunları entegre ederek mükellef hakları alanında kendini geliştirmiş teknik ve idari personel istihdam etmesi ile mükelleflere yardımcı olacak uzman kadrolar oluşturmalıdır. Bunlardan daha kalıcı ve uzun vadeli olacak bir yol ise, vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşmasına katkı sağlamak amacıyla sadece vergi haftalarında bazı okullarda yapılan etkinliklerin yetersizliğinin yanında vergi ile ilgili konuların ilköğretimden itibaren müfredatlara yerleştirilmesinin mükellef hakları açısından son derece önemli olduğu düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

AKALIN Güneri, Türkiye'de Piyasa Ekonomisine Geçiş ve Ekonomik Kriz-Türk Vergi Sisteminin Piyasa Ekonomisi ile Uyumlaştırılması, *TİSK Yayınları*, 2001.

AKTAN Coşkun Can -Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, *Vergi, Zulüm ve İsyan*, 1. Baskı. Ankara: Phoneix Yayınevi, Ankara, 2002.

ARDIÇ Oğuzhan, *Medeni Hukuk*, İkinci Baskı, Ankara, 2003.

ARSLAN Mehmet, *Vergi Hukuku* (Yedinci Baskı), MKM Yayınclık, Bursa, 2011 ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku* (Dördüncü Baskı), Ekin Kitapevi, Bursa, 2008.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf: (16.04.2023).

AYKIN Hasan, "Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2015.

BAKAR Feride, *Mükellef Hakları ve Türkiye' de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2011.

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, İstanbul, 2008.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, Külcüoğlu Kültür Merkezi, Afyon 2006.

BENTLEY Duncan, "Classifying Taxpayers' Rights", Taxpayers' Rights: An International Perspective, (Editor: Duncan Bentley), Adelaide: Hyde Park Press, 1998.

BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, 23. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, 50. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020.

BİYAN Özgür, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Dora Yayınevi, Bursa, 2020.

BOZKURT Enver, *Genel Hukuk Bilgisi*, Nobel Yayınları, Ankara, 2003.

BRZEZINSKI Bogumil, Taxpayer' Rights: Some Theoretical Issues, Protection of Taxpayer's Rights European, International andDomesticTaxLawPerspective, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009.

BRZEZİŃSKİ Bogumil, Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues, Retrieved from, http://www.profinfo.pl/img/401/pdf40146684_5.pdf, 1990, (Erişim Tarihi: 22.04.2023).

BULUOĞLU Kenan, "Anayasanın İşlevi ve Temel Kamu Hizmetleri", Çağdaş Anayasalarda Ekonomik Sosyal Haklar ve Ödevler Uluslararası Sempozyum, *İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi*, 1982.

BUYRUKOĞLU Selçuk - İrem Erasa, "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri Ve Önemi", *Vergi Dünyası Dergisi*, (375), 2012.

CANBAY Tülin, *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim* (Antikçağdan Günümüze), D. Yayınları, Ed., Bursa, 2009.

CANDAN Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2001.

CANDAN Turgut, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

CHIRISTIANS Allıson, Taxpayer Rıghts ın the Unıted States, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2809750, Erişim Tarihi:28.04.2023.

ÇAĞAN Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul, Kazancı Hukuk, 1982.

DEVELLİOĞLU Ferit, *Osmanlıca Türkçe Ansiklopedik Lügat*, Aydın Kitapevi, Aydın, 2001.

EGELİ Haluk, Mehmet Dağ, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı:163, 2012.

EMİROĞLU Hande, *"Teori Ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları"*, (Celal Bayar Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi), Manisa, 2011.

EROĞLU Onur, Ömer Özgür Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(2), 2015.

EROL Ahmet, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-II", *Yaklaşım Dergisi*, (208), 2010; Mehmet İlhan, *"Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç ve cezaları İle Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi"*, (Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), Uşak, 2015.

GERÇEK Adnan, *Vergilemede Mükellef Hakları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, http://www.muhasebetr.com/ozelbolum/014/, Erişim Tarihi:25.02.2023.

GERÇEK Adnan, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 209, 2010.

GİB, *Mükellef Hakları Bildirgesi*, https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari, Erişim Tarihi: 20.01.2023.

GİRAY Filiz, *Maliye Tarihi*, 6. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2015

GÖKBEL Doğan, "*Mükellef Hakları"*, (Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi), Eskişehir, 2000.

GÖZLER Kemal, *Hukuka Giriş*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2011.

GÜNEŞ Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998.

IRS, *Taxpayer Bill of Rights*, https://www.irs.gov/about-irs, Erişim Tarihi: 25.04.2023.

IRS, *Taxpayer Bill of Rights*, https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights, Erişim Tarihi: 26.04.2023.

İLHAN Mehmet, *"Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç ve cezaları İle Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi"*, (Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), Uşak, 2015.

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, md.2. , https://www.ihd.org.tr/insan-haklari-evrensel-beyannames/: (20.02.2023).

JAMES Malcolm, The UK Tax System: An Introduction, 3. Edition, Spiramus Press.

JAMES Simon, Kristina Murphy, Monika Reinhart, The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration, The Australian National University Centre for Tax System Integrity, 2005, Working Paper No. 6; Adnan Gerçek, Çetin Güneş Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar, Simla Güzel, Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi, Seçkin Yayıncılık, 2015.

JELLINEG Georg, L'Etat Modern et son droit, Trad. Par G. Fardis, c. II, Paris, 1912, s. 51'den aktaran Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998.

KABOĞLU İbrahim Ö., *Özgürlükler Hukuku* (İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı Üzerine Bir Deneme), İstanbul: Afa, 1994.

KAPANİ Münci, *Kamu Hürriyetleri*, 6. b., Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:453, Ankara, 1981.

KARABULUT Fatih, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması", *Vergi Dünyası* (398), 2014.

KARAKOÇ Yusuf, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 4. b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KARAKOÇ Yusuf, *Türk Vergi Ceza Hukuku'nda Pişmanlık ve Islah*, 2. b., Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İzmir 1997.

KARAKOÇ Yusuf, *Vergi Hukuku* (Genel Vergi Hukuku), Yetkin Yayınevi, Ankara, 2020.

KIZILGÜL Uğur & Furkan Beşel, "Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(3), 2019.

KIZILOT Şükrü & Doğan Şenyüz, *Vergi hukuku*, Yaklaşım, Ankara, 2007.

KIZILOT Şükrü, ve Metin Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

KÜKRER Ceyda, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, Nobel Bilimsel Eserler, 2016.

Magna Carta Libertatum, m.12., https://www.bl.uk/collection-items/magna-carta-1215, Erişim Tarihi: 25.04.2023.

MENGÜŞOĞLU Takiyettin, *İnsan Felsefesi*, Remzi Kitapevi, İstanbul. 1971.

OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, Taxpayer' Rights and Obligations-Practice Note, 2003: https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf, Erişim Tarihi: 20.01.2023).

OĞUZMAN Kemal, *Medeni Hukuk Dersleri Giriş*, Yedinci Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994.

OKTAR Ateş, *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2012.

ÖNCEL Mualla - Ahmet Kumrulu- Nami Çağan- *Vergi Hukuku*, 23. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 2014.

ÖZ Ersan ve Davut Buzkıran, *Taxpayer Rights in Turkey About The Solution in Taxation Disagreements by Suggestions with Examples Around The World*, International Conference Of Interdisciplinary Studies, 2015, http://www.ersanoz.com/sunumlar/mukellef-haklari-usa.pdf, (08.01.2023).

ÖZDEMİR Muharrem, "Vergi Mahremiyeti Sınırları ve İhlali", Vergi Denetmenleri Dernegi – *Vergi Raporu* (59), 2002.

ÖZGENÇ Selçuk, "Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 305, Ocak, 2007.

ÖZTAN Bilge, *Medeni Hukukun Temel Kavramları*, Turhan Kitapevi, Ankara, 2003.

PEHLİVAN Osman, *Vergi Hukuku(Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi)*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2013.

SABAN Nihan, *Vergi Hukuku*, Der Yayınevi, İstanbul, 2002

SMİLEY Stafford, "National Report on Taxpayer Protection in the United States of America", (Ed. Wlodzimierz Nykiel, Malgorzata Sek), Protection of Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective, Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer Business, 2009.

SONSUZOĞLU Elif, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, S. 141, Haziran, 2000.

ŞENYÜZ Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi hukuku*, (11. Baskı)., Ekin Kitapevi, Bursa, 2020.

ŞENYÜZ Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi hukuku*, (2. Baskı)., Ekin Kitapevi, Bursa, 2011.

T.C. 1982 Anayasası, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf, (15.01.2023).

T.C. Anayasası, https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/:madde-73, (15.01.2023).

T.C. Resmi Gazete, https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7217.pdf, (16.04.2023).

TABİLOĞLU Derya & Fatih Yardımcıoğlu, "Mükelleflerin Hakları Konusundaki Farkındalığı: Sakarya İli Örneği", *ICPESS 2016*, ISTANBUL, 2016.

TAYLAN, Emin, "Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin Konu Üzerindeki Çalışmaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.: 37, Ekim 1984.

Taxpayers' Charter, https://cfr.gov.mt/en/inlandrevenue/Documents/taxpayers_charter.pdf, Erişim Tarihi: 29.06.2023.

Taxpayers' *Rights and Obligations – Practice Note*, https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf, Erişim Tarihi: 01.03.2023.

TEKİN Fazıl - Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

TOSUNER Mehmet - Zeynep Arıkan, *Türk Vergi Sistemi*, Kanyılmaz Matbacılık, İzmir 2013.

TOSUNER Mehmet - Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2018.

TÜİK, https://cip.tuik.gov.tr.

Türk Dil Kurumu [TDK], www.tdk.gov.tr.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 18.10.1982, https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/, Erişim Tarihi: 25.02.2023.

ÜNAL Noyan Alper, "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası", *Yaklaşım*, Sayı 133, Ocak 2004.

VANİSTENDAEL Frans, "Legal Framework for Taxation", (Ed. Victor Thuronyi), Tax Law Design and Drafting, International Monetary Fund, 1996, Vol. 1: 15; Adnan Gerçek v.d.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı: 27464, Erişim Tarihi: 16.01.2010.

Vergi Usul Kanunu, 10703 Sayılı, 10.01.1961 Tarihli Resmi Gazete, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf, Erişim Tarihi:16.04.2023.

www.tarihiolaylar.com, Erişim Tarihi:25.04.2023.

YALTI Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta, 2006.

YALTI Soydan Billur, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları* (1. Baskı), Beta Basım Yayın Dağıtım, 1995.

YAŞAR Hasan Nuri, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Gerekçesi Olarak Anayasaya Aykırılık "Kanısı", *İstanbul Hukuk Mecmuası*, Cilt: 72, Sayı: 2, 2014.

YENİGÜN Yasemin, *"Vergi Bilinci Ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Davranışları: İstanbul Örneği"*, (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2012.

YURTSEVER Hatice, "The British Tax System and Taxpayers Rights from Magna Carta to Our Time", *Paripex - Indian Journal Of Research*, Volume: 2, Issue: 10, 2013.

YÜCE Mehmet, Vergi Yargılama Hukuku, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.

YÜCE İbrahim Nusret, "*Özel Hastane Çalışanlarının Hasta Haklarına Yönelik Bilgi Ve Tutumlarının Ölçülmesi"*, (Biruni Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2018.

YÜCEDOĞRU Recep, "*Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları"*, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2007.

213 Sayılı VUK, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf: Erişim Tarihi: 16.04.2023.

26205 Sayılı 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5520&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5: Erişim Tarihi: 02.01.2023.

https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-2023un-olcutleri/678662: Erişim Tarihi: 12.09.2023.

EKLER

ANKET FORMU

Değerli Katılımcı;

Bu anket, Türkiye'de mükelleflerin vergiye bakış açısının ortaya konması ve mükelleflerin vergi ile ilgili ödevleri yerine getirirken sahip olduğu haklara ilişkin bilgi düzeylerinin ölçülmesi amacıyla düzenlenmiş olup tamamen bilimsel amaçlı olarak kullanılacaktır. Kimlik bilgileriniz istenmemektedir. Anket sorularına vereceğiniz objektif yanıtlar, çalışmada istenilen amaca ulaşılmasını sağlayacaktır. Anketi cevaplamak için ayırdığınız zaman ve çalışmaya bulunduğunuz katkı için şimdiden teşekkür ederiz.

Dr.Öğr.Üyesi Aykut Tavşancı
Trakya Üniversitesi İİBF
Öğretim Üyesi

Deniz Günaydın
Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi

1.Bölüm

Cinsiyetiniz: Kadın (**0**) Erkek (**1**)

Medeni Haliniz: Evli (**0**) Bekar (**1**)

Yaşınız: 20-29 (**0**) 30-39 (**1**) 40-49 (**2**) 50- 59 (**3**) 60 ve üstü (**4**)

Eğitim Durumunuz: İlkokul (**0**) Ortaokul (**1**) Lise (**2**) Önlisans-2 yıllık (**3**) Lisans-4 yıllık (**4**) Lisansüstü (**5**)

Mesleğiniz: Tüccar (**0**) Esnaf (**1**) Serbest Meslek (**2**) Sanayici (**3**)

Aylık Geliriniz: 0-8000 TL (**0**) 8001-9000 TL (**1**) 9001-10000 TL (**2**) 10001 TL ve üzeri (**3**)

2.Bölüm

Aşağıdaki ifadelere katılma derecenizi ilgili yere “X” koyarak belirtiniz.

SORU	VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN MÜKELLEF HAKLARINA İLİŞKİN AŞAĞIDAKİ HAKLAR HAKKINDAKİ BİLGİLERİNİZİ BELİRTİNİZ	Kesinlikle Bilmiyorum	Bilmiyorum (2)	Fikrim Yok (3)	Biliyorum (4)	Tam Olarak Biliyorum
	Tarh Ve Tahsil Sırasındaki Mükellef Hakları					
1.	Mükellefin önceden ödediği bir vergi borcunu sonradan hesaplanan vergi borcundan düşebilme hakkı vardır.	1	2	3	4	5
2.	Mükellefin Vergi Usul Kanununa göre kendi beyanına göre yapılan işlemlere karşı dava açamayacak olduğu halde ihtirazi (çekinceli) kayıtla verdiği beyannameler için dava açma hakkı vardır.	1	2	3	4	5
3.	Mükellef kaçakçılık sucu nedeniyle sebep olduğu vergi ziyaı için pişmanlık talebiyle beyanname verdiği takdirde vergi ziyaı cezası kesilmez.	1	2	3	4	5
4.	Mükellefin vergi borcunu çok zor durumda kaldığı takdirde 36 ayı geçmemek üzere düşük bir faiz ödemek suretiyle erteleme hakkı vardır	1	2	3	4	5
5.	Mükellefin doğal afetlerden zarar görmesi durumunda vergi borçlarının bir kısmının ya da tamamının silinmesini talep etme hakkı vardır.	1	2	3	4	5
6.	Mükellefin kesilen vergi ve cezaların kendisine bildirildiği tarihten itibaren 30 gün içinde Vergi Mahkemesine dava açma hakkı vardır.	1	2	3	4	5
	İdari Yollar Sırasındaki Mükellef Hakları					

7.	Mükellefin vergi idaresi ile arasında çıkan uyuşmazlıkların çözümü için yargı yoluna gitmeden önce uzlaşma talep etme hakkı vardır	1	2	3	4	5
8.	Mükellefin vergi hatasının bulunması durumunda düzeltme talep etme hakkı vardır	1	2	3	4	5
9.	Vergi Dairesince düzeltme talebi reddedilen mükellefin şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvuru hakkı vardır.	1	2	3	4	5
10.	Mükellefin kesilen vergi cezasını dava konusu yapmamış olmak şartıyla ihbarnamenin kendisine bildirildiği tarihten itibaren 30 gün içinde cezalarda indirim talep etme hakkı vardır.	1	2	3	4	5
	Yargılama Sırasındaki Mükellef Hakları					
11.	Mükellefin makul sürede ve adil bir şekilde yargılanmayı talep etme hakkı vardır	1	2	3	4	5
12.	Mükellefin soruşturma ve sorgulama sırasında avukat veya temsilci bulundurma ve ondan yardım talep etme hakkı vardır.	1	2	3	4	5
	Denetim Sırasındaki Mükellef Hakları					
13.	Mükellefin kimlik ibrazında bulunmayan denetim elemanlarına bilgi ve belge verme zorunluluğu yoktur.	1	2	3	4	5
14.	Mükellefin vergi incelemesini uygun bir yerde ve mesai saatleri içerisinde yapılmasını isteme hakkı vardır.	1	2	3	4	5
15.	Vergi denetiminden önce mükellefin mektup ya da telefon vasıtasıyla denetimi yapılacak vergi konusuna ilişkin gerekli belgeler konusunda bilgilendirilmesini isteme hakkı vardır.	1	2	3	4	5
16.	Mükellefin belgeleri hazırlayabilmesi için belirli bir süre isteme hakkı vardır	1	2	3	4	5
17.	Denetim sürecinde ve sonrasında mükellefin, şahsi bilgilerinin gizli kalmasını isteme hakkı vardır.	1	2	3	4	5

SORU	VERGİ VE VERGİ İDARESİ İLE İLGİLİ AŞAĞIDAKİ DEĞERLENDİRMELERE KATILIM DERECENİZİ BELİRTİNİZ	Kesinlikle Katılmıyorum (1)	Katılmıyorum (2)	Kararsızım (3)	Katılıyorum (4)	Kesinlikle Katılıyorum (5)
18.	Genel olarak vergi oranlarını çok yüksektir.	1	2	3	4	5
19.	Vergi kayıp ve kaçakları vergi sisteminin adaletsizliğinden kaynaklanmaktadır.	1	2	3	4	5
20.	Toplanan vergilerin kamu hizmeti olarak geri dönmektedir.	1	2	3	4	5
21.	Vergilerin nereye harcandığı konusunda devlet açık ve şeffaftır.	1	2	3	4	5
22.	Eğitim düzeyinin artması mükellef hakları konusunda farkındalık oluşturmaktadır.	1	2	3	4	5
23.	Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında mükellef haklarını daha iyi anlayabilir.	1	2	3	4	5
24.	Vergi mevzuatını çok karmaşık bulduğum için anlamakta zorluk çekiyorum.	1	2	3	4	5
25.	Maliye Bakanlığı'nın internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum.	1	2	3	4	5
26.	Mükellefin hakları konusunda yeteri kadar bilgi sahibi olması vergi idaresine olan güvenini artırmaktadır.	1	2	3	4	5
27.	Vergi idaresi mükellef hakları konusunda halkı yeterince bilinçlendirmektedir.	1	2	3	4	5
28.	Medyada, yazılı ve görsel basında mükellef haklarının anlatılması mükellefin vergi ödeme konusundaki gayretini artıracaktır.	1	2	3	4	5