

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz.

Sayı: 6 - Ekim 2023



ÖRTÜLÜ SERMAYE KULLANAN ŞİRKETİN ZARAR VE BENZERİ SEBEPLERLE CARİ YILDA KURUMLAR VERGİSİ ÖDEMEDİĞİ DURUMDA BORÇ VEREN KURUMDA OLUŞAN FAİZ GELİRİNİN İŞTİRAK KAZANCI OLARAK İNDİRİME TABİ TUTULUP TUTULMAYACAĞI KONUSUNDA VERİLEN YARGI KARARLARINDA SON DURUM

Haluk ERDEM

7194 SAYILI KANUN'LA YAPILAN DEĞİŞİKLİĞE BİNAEN BİNEK OTOMOBİL GİDERLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ayfer KAYACAN • Pelin COŞKUN

ASIL İŞVEREN İLE ALT İŞVEREN ARASINDAKİ ÜCRET TEVKİFATI MESELESİ

Candan DUMAN

SAĞLIK TURİZMİ ARACI KURULUŞLARI TARAFINDAN VERİLEN REHBERLİK, DANIŞMANLIK VB. HİZMETLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

İkbal BAŞ • Hasan KAYA

YAPAY ZEKÂ: GELİŞİMİ, ETKİLERİ VE YÖNETİMİ

Hüseyin ÖZ

TAX DAY

www.vergipusulasi.com.tr

VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneđi 3 Aylık Yayın

VERGİ TAHAKKUK VE TAHSİLATINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Oytun YAĞLITEPE¹

ÖZET

Vergi alma yetkisi, doğası gereği, hâlihazırda hükümlerini süren hemen hemen tüm devletlerin korumayı benimsediği özel mülkiyet hakkına müdahaleyi gerektirir. Bu açıdan bakıldığında vergilendirme esas itibarıyla temel bireysel haklardan birine yapılmış gerekli bir müdahaledir. Söz konusu müdahalenin meşruiyet kazanması için yetkilerin hukuka uygun bir şekilde kullanılması gerektiği şüphesizdir. İşte bu husus dikkate alındığında vergilendirme uygulamalarında vergi ödemenin ötesinde başka birtakım ödevleri yerine getirmekle de sorumlu tutulmuş durumda olan vergi mükelleflerinin söz konusu ödevlerin yanında haklarının da bulunduğu kolayca kavranabilecektir. Çalışmamızda mükellef hakları kavramı altında toplanabilecek olan mevzuatımızdaki düzenlemeler ile diğer ülkelerden dikkat çekici örnekler ortaya konulmaya çalışılacak olup eşit muameleye tabi tutulma hakkı gibi hukuk devleti ile vatandaşının bütün ilişkilerinde var olması gereken genel haklar üzerinde durulmaksızın, doğrudan vergilendirmede tahakkuk ve tahsilatın teknik meseleleriyle temas eden mükellef hakları ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Mükellef Hakları, Mükellef Hakları Bildirgesi, Vergi Hukuku.

¹Vergi Müfettişi, ORCID Numarası: 0000-0002-6933-6499

GİRİŞ

Kelime anlamıyla mükellef kelimesinin birinci anlamı yükümlüdür. Hak ise “adaletin, hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey, kazanç” anlamındadır.² 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun(VUK)³ 8’inci maddesine göre mükellef vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden(ödev olarak üzerine düşen) gerçek veya tüzel kişidir. Bu bağlamda mükellef hakkı, vergi hukuku kaynaklarının vergi mükelleflerine tanıdığı yetki ve yararlar olarak tanımlanabilir.

VUK’un ikinci kitabının başlığı “Mükellefin Ödevleri” şeklinde olup Kanun’un 153 ila mükerrer 257’nci maddeleri boyunca bu husustaki düzenlemelere yer verilmiştir. Mükellefin ödevleri Türk Vergi Sistemi’nin omurgasını teşkil eden VUK’ta bir kitap halinde açıkça düzenlenmiş bir mesele olsa da mükellefin hakları konusundaki düzenlemeler bu kadar sistemli ve açık değildir. Esas olarak birer mükellef hakkı olarak değerlendirilebilecek mefhumlar kanunların lafzından çıkartılacak yorumlardır. Alt mevzuat bazındaki düzenlemelerde ise bu husus daha açık şekilde ortaya konmuştur. Söz gelimi 18/01/2017 tarihli ve “Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi” başlıklı bir Genelge mevcuttur. Esas itibarıyla kazanç üzerinden alınan vergilerde kazancın tespitinde gider kabul edilen harcamaları, gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin düzenlenmesi esnasında vergi matrahından düşülen indirim ve istisnaları hatta mükelleflerin alış belgelerinde yazılı katma değer vergisinin hesaplanan katma değer vergisinden indirimi müessesesini dahi mükellefler açısından bir hak olarak kabul eden görüşler mevcuttur. Nitekim 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun⁴ vergi indirimini düzenleyen 29’uncu maddesinin

3’üncü fıkrasına baktığımızda ilgili maddenin ilk cümlesinin “İndirim hakkı” ibaresiyle başladığını görürüz. Ancak bizim çalışmamızda vergi kanunlarında yer alan ve beyanname tanziminde dikkate alınan bu minvaldeki düzenlemelere değinilmeyecek olup mükelleflerin genel vergilendirme, yoklama, arama, vergi incelemesi, cezaya muhatap olma ve olağanüstü durumlarda sahip oldukları haklar vurgulanacaktır.

Vergi hukukumuzun usul kanunları olan VUK ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un⁵(6183 sayılı Kanun) lafzından çıkartılan mükellef hakları ile yine Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi’nde yer alan mükellef hakları çalışmamızın müteakip bölümlerinde ayrı ayrı irdelenmiştir.

1. VUK LAFZINDA YER ALAN MÜKELLEFLERİN HAKLARI

1.1.İspat Hakkı

Delil serbestisi olarak da bilinen VUK’un 3/B maddesinde yer alan düzenleme esas itibarıyla hem Mali İdareye hem de mükelleflere tanınmış bir yetki olup bir mükellef hakkı olarak da değerlendirilebilecektir. Söz konusu yasal düzenlemeye göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin dışında her türlü delil ile ispatlanabilir. Örneğin beton üretimi ve satışı yapan bir mükellef gerçekleştirdiği satış miktarının doğruluğunu sahibi olduğu ve beton nakliyesinde kullandığı transmikserlerin sefer adetlerini gösteren evraklar veya bunların yakıt tüketim kayıtlarını öne sürerek ispatlayabilecektir. Mükellef, iddialarını ispatlarken bir delil kısıtlamasına tabi tutulamaz.

² <https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 09.08.2023

³ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanmıştır.

⁴ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanmıştır.

⁵ 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanmıştır.

1.2.Bilgi Gizliliği Hakkı

VUK'un 5'inci maddesinde düzenlenmiş olan vergi mahremiyeti mefhumundan ileri gelen bir mükellef hakkıdır. İlgili maddeye göre muhtelif kişiler görev ve/veya unvanları sayılmak suretiyle mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine dair öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Esas itibarıyla bir çeşit kısıtlama olan kanun lafzı böylece bir mükellef hakkını ortaya koymuş ve korumuştur.

1.3.Mühlet İsteme Hakkı

İsminden de anlaşılacağı üzere söz konusu mükellef hakkı, talep olarak tebarüz eden ve kabulü şartlara bağlı bir haktır. Söz konusu hakkın kullanılması hususunda mükellefler kısıtlanamayacağı gibi şartların sağlanmaması halinde istemin reddi konusunda da Mali İdareyi kısıtlayan bir düzenleme söz konusu değildir. VUK'un 17'nci maddesinde yer alan düzenlemeye göre zor durumda bulunmaları sebebiyle vergi muamelelerine dair ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir. Mühlet yani ek sürenin verilebilmesi için mükelleflerin süre bitiminden önce mazeretlerini de belirtilecek şekilde mühlet talep ettikleri makama yazılı olarak başvurusu, talep yazısında gösterilen mazeretin ilgili makam tarafından kabule layık görülmesi ve mühletin verilmesi halinde verginin alınmasının tehlikeye girmemesi gerekmektedir.

1.4.Vergi Red ve İadesinde Faiz Hakkı

VUK'un 112'nci maddesinin 4'üncü ve 5'inci fıkralarında düzenlenmiş olan bir

mükellef hakkıdır. Bunlardan birincisi fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz uygulamasıdır. Mezkûr maddenin 4'üncü fıkrasında yer alan bu düzenlemeye göre fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde mükellefin düzeltmeye dair müracaat tarihinden, diğer hallerde ise verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, mükellefe red ve iade edilir.

Mezkûr maddenin 5'inci fıkrasında ise ilgili mevzuatınca iadesi gereken vergilerle ilgili mükelleflerden talep edilen bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden 3 ay içinde gerçekleşmeyen vergi iadelerinde faiz hesaplanmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Buna göre iadesi gereken vergilerin söz konusu süre içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlarla beraber üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz mükellefe ödenir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki hâlihazırda bu işlemlerde uygulanacak olan faiz oranı senelik %24'tür.

1.5.Vergi Terkini Hakkı

VUK'un 115'nci maddesinde düzenlenmiş bir mükellef hakkı olup dayanağını olağanüstü durumlarda mükelleflerin vergi borçlarını silme yönünde Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki veren hükümden almaktadır.

Buna göre yangın, deprem, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan

vergi borçları ve vergi cezaları zararlı orantılı olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca terkin edilebilir. Bu maddenin uygulanmasındaki kritik hususlardan birincisi üçte bir hesabında mükellefin tüm malvarlığının dikkate alınacağıdır. Yani vergi borcuyla ilgili gelir kaynaklarının yanında başka malvarlığı varsa bunlar da hesaba katılacak ve tüm malvarlığının üçte birinde zayıf şartı aranacaktır. Uygulamadaki ikinci kritik nokta ise terkinin salt gelir kaynaklarıyla ilgili bulunan vergi borçları ve cezalarına uygulanacağıdır. Söz gelimi bir kazanç (gelir) vergisi olmayan katma değer vergisi gibi vergilere müteallik borçlar terkin kapsamında değildir. Benzer uygulama 6183 sayılı Kanun'un 105'inci maddesinde de mevcut olup söz konusu kanun kapsamındaki kamu alacaklarının da bu cihette terkinin mümkündür.

1.6. Vergi Hatasının Düzeltmesi Hakkı

VUK'un 122'inci maddesinde düzenlenmiş bir mükellef hakkıdır. Söz konusu madde hükmüne göre vergi hataları mükellef müracaatı ile açığa çıkartılabilecektir. Buna göre mükellefler kendilerinden haksız şekilde fazla vergi alındığından veya eksik vergi talep edildiğinden bahisle vergi dairesine yazılı başvuruda bulunabileceklerdir. Kanun lafzına göre yazılı başvuru ve başvurulacak makamın vergi dairesi olması hususları şekil şartı olup bu hakkın kullanımında söz konusu şartlara riayet edilmesi önem arz etmektedir.

1.7. Şikâyet Yoluyla Müracaat Hakkı

VUK'un 124'üncü maddesine göre vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddedilenler şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca (Gelir İdaresi Başkanlığına) müracaat edebilirler. Söz konusu müracaatın da reddi halinde

mükelleflerin süresi içinde bu idari işleme dava açma hakkına kavuşacağı sarihdir. Şikâyet yoluyla müracaat hakkının kullanımında dikkat edilmesi gereken husus bunun evvelinde bir düzeltme talebinin bulunması gerektiğidir. Vergi dairesine düzeltme talebinde bulunmaksızın doğrudan Bakanlığa (Gelir İdaresi Başkanlığına) bu hususta yapılan müracaatlar reddedilecektir. Nitekim Danıştay 4'üncü Dairesi 2001/1100 E. 2002/1471 K. Sayılı Kararı'nda bu yöndeki idari işlemleri şikâyetçi tarafından usulüne uygun yol izlenmediği gerekçesiyle hukuka uygun bulmuştur⁶.

1.8. Yoklamada Kimlik Belgesini Görme ve Yoklama Fişinin Bir Nüshasını Alma Hakkı

VUK'un 129'uncu maddesine göre iş yerinde yoklama yapılan bir mükellef, yoklama yapan memurdan yoklama yapmaya yetkili olduğunu belirten fotoğraflı kimlik belgesini göstermesini talep etme hakkına sahiptir. Yoklama yapanın yoklamaya başlamadan önce mezkûr kimlik belgesini göstermesi zorunludur. Ayrıca Kanun'un 131'inci maddesine göre yoklama neticelerini gösteren bir belge olan yoklama fişinin bir nüshası nezdinde yoklama yapılan veya yetkili kıldığı kişiye verilmelidir.

1.9. İncelemede Lehine Olan Düzeltmelerin Yapılmasını İsteme Hakkı

VUK'un 134'üncü maddesinin ilk fıkrasına göre vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Madde lafzından da anlaşılacağı üzere vergi incelemesinin nihai amacı olabildiğince fazla vergi kayıp kaçığı tespit etmek değil, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamaktır. Bu bahisle vergi incelemeleri sırasında yeri geldiğinde mükellefin lehine olan düzeltmelerin de yapılması gerekir.

⁶<https://ermumcu.av.tr/vergi-uyusmazliklarinda-maliye-bakanligina-sikayet-yoluyla-muracaat/> (S. E. T. 16.08.2023)

Nitekim Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in⁷ "Vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkeler" başlıklı 5'inci maddesinin ilk fıkrasının f bendinde yapılan düzenleme aşağıdaki şekildedir:

"f) Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak."

Örneğin bir vergi incelemesinde incelemenin taalluk ettiği dönemde tahakkuk eden ve ticari bilanço kazancına dâhil olması gereken bir tutarın avans hesaplarında izlenmek suretiyle kurumlar vergisi matrahının aşındırıldığını, ancak avans hesaplarında izlenen tutarın sonraki yıllarda gelir hesaplarına aktarılarak kazanca ilave edildiğini varsayalım. Şu halde dönemsellik ilkesi gereği her kazanç tahakkuk ettiği dönemde vergiye tabi olacağından avans hesabındaki tutarın incelenen dönemin kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi gerekecektir. Bu durumda ilgili tutar sonraki yılın ticari bilanço karından düşülmelidir. Mükellef, lehine yapılacak bu düzeltmeyi talep etme hakkını haizdir ve VUK 134'üncü madde hükmü gereği vergi incelemesinin maksadına uygun olan işlem inceleme elemanının bu düzeltmeyi yapmasıdır.

1.10.Karşılanan Fiili Envanter Giderlerini Hazineden Tahsil Etme Hakkı

VUK'un 134'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre vergi incelemeleri sırasında fiili envanter yapılması halinde bu işlemde doğan giderler inceleme elemanının onayıyla mükelleflere ödenecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus ilgili hakkın kullanımında kısıtlayıcı bir hüküm olarak inceleme elemanının teyidi zorunluluğunun bulunmasıdır. Yani salt mükellefin talebiyle

fiili envanter gideri adı altında mükellefe ödeme yapılması mümkün değildir. Mükelleflerin bunu talep etme hakkı olduğu şüphesizdir ancak bu talebin karşılığı inceleme elemanının teyidinde bağlıdır.

1.11.Vergi İncelemesinde Kimlik Belgesini Görme Hakkı

VUK'un 136'ncı maddesine göre vergi incelemesi yapanların memuriyet sıfatları ile inceleme yetkisini haiz olduklarını gösteren bir belge taşıma ve nezdinde inceleme yapılana bunu ibraz etme zorunluluğu bulunmaktadır. Buna göre bir vergi incelemesine muhatap tutulan vergi mükellefinin inceleme elemanından kurumsal kimlik belgesini göstermesini isteme hakkı mevcuttur.

1.12.İncelemenin İş Yerinde Yapılmasını İsteme Hakkı

VUK'un 139'uncu maddesinin ilk fıkrasına göre vergi incelemeleri esas itibarıyla dairede yapılır. Söz konusu madde hükmü 7338 sayılı Kanun'un 17'nci maddesiyle değişmeden önce incelemenin esas itibarıyla iş yerinde yapılacağı yönündeydi. Yeni düzenleme, özellikle günümüz teknolojik şartlarının yasal defter kayıtları ve belgelerin elektronik ortamda oluşturulup yine elektronik olarak ibrazına imkân vermesi paralelinde getirilmiştir.

Mezkûr maddenin 5'inci fıkrası ise şöyledir: "Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir." Madde lafzı incelendiğinde mükelleflerin iş yerlerinin müsait olması halinde incelemenin iş yerinde yapılmasını isteme haklarının mevcut olduğu anlaşılmaktadır. Ancak bu hak yine bir çeşit talep etme hakkı olup bağlayıcılığı yoktur. Zira madde hükmü "yapılır" şeklinde değil "yapılabilir" şeklinde kurulmuş ve bir kural olarak konmamıştır.

⁷31.10.2011 tarih ve sayılı Resmî Gazete'de Yayımlanmıştır.

İncelemenin dairede yapılması da madde hükmüne göre esas olduğundan, bu durumda mükellefin talebinin karşılık bulması idare tarafının(inceleme elemanının) takdirine bağlıdır.

1.13.İş Yerinde Resmî Çalışma Saatleri Dışında İnceleme Yapılmasına Müsaade Etmeme Hakkı

VUK'un 140/2 madde hükmüne göre resmî çalışma saatleri dışında incelemeye devam edilmesi mükellefin iznine bağlıdır. Bu durumun istisnası ise tutanak düzenlenmesi ve incelemeyle ilgili emniyet tedbirlerinin alınması halleridir. Bu hallerde mükellefin muvafakati olmaksızın inceleme işleri sürdürülebilir. Alınacak olan emniyet tedbirleri her hal ve takdirde mükellefin faaliyetini kesintiye uğratabilecek nitelikte olamaz. Ortada tutanak düzenlenmesini veya incelemeyle ilgili emniyet tedbiri alınmasını gerektiren bir durum olmadığı takdirde mükellefler, incelemenin ertesi gün mesai saatinde devam etmek üzere bitirilmesini isteme hakkına sahiptirler. Bu halde mükellefin isteğinin yerine getirilmesi zorunludur.

1.14.İnceleme Süresinin Uzamasını ve Uzama Nedenini Öğrenme Hakkı

VUK'un 140/6 madde hükmüne göre normal şartlarda tam inceleme süresi 1 yıl, sınırlı inceleme süresi 6 ay, katma değer vergisi iade inceleme süresi ise 3 aydır. Bu süreye tam ve sınırlı incelemelerde 6 ay katma değer vergisi iade incelemelerinde ise 2 ay ilave edilebilir. Süre uzatılması halinde incelemenin bitirilememesi nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılabilmektedir.

1.15.İtiraz ve Mülahazalarını Tutanağa Geçirme ve Tutanak Örneği Alma Hakkı

VUK'un 141'inci maddesine göre inceleme esnasında bir vergi inceleme tutanağı oluşturulmuşsa nezdinde inceleme yapılanın itiraz ve mülahazalarının tutanağa

geçirilmesi ve bu tutanağın bir örneğinin nezdinde inceleme yapılabilmek üzere verilmesi zorunludur. Söz konusu durumun istisnası olmayıp mükellefler imza ettikleri tutanakları her halükarda alabilirler.

1.16.Muhbir Kimliğini Öğrenme Hakkı

VUK'un 142'nci maddesine göre asılsız bir ihbar üzerine mükellefin iş yerinde ve/veya üzerinde bir arama yapılması ve ihbarın asılsız çıktığının anlaşılması halinde mükelleflerin muhbirin kimliğini öğrenme hakkı mevcuttur. Bu durumda mükellefler bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak muhbir kimliğini öğrenebileceklerdir.

1.17.El Konulan Defter ve Belgeleri İnceleme ve Suret Çıkarma Hakkı

VUK'un 144'üncü maddesine göre mükellefler, yazılı istemde bulunmak şartıyla ilgili memur huzurunda arama neticesinde el konulan defter ve belgelerini inceleyebilir ve bunlardan kayıtlar/suretler çıkarabilir. Arama neticesinde defter ve vesikalara el konulması beyanname verme ödevini kaldırmadığından beyannamenin düzenlenmesi için ihtiyaç duyulacak olan bilgilerin defter kayıtları ve belgelerden temini gerekmektedir. Bu sebeple bu hakkın kullanılması hâlihazırda kâğıt ortamında defter tutan mükellef açısından son derece önemlidir.

1.18.Bilanço Esasında Defter Tutma Hakkı

VUK'ta tüccarlar işlem hacimlerine göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlar olarak sınıflandırılmışlardır. Birinci sınıf tüccarlar daha yüksek işlem hacmine sahiptirler ve bu cihette bilanço usulünde defter tutarlar. İkinci sınıf tüccarlar ise birinci sınıf tüccarlara kıyasla daha düşük işlem hacmine sahiptirler ve işletme hesabı esasına tabidirler. Salt ikinci sınıf tüccarlar Kanun'un öngördüğü işlem hacmi şartını sağlamıyor olsalar dahi birinci sınıf tüccar gibi bilanço esasına göre defter tutabilirler.

1.19.Üç Senede Bir Envanter Çıkarma Hakkı

Normal şartlar altında envanter çıkarma her hesap dönemi sonunda yapılması gereken bir iştir. Ancak VUK'un 190'ncı maddesinde büyük mağazalar ile eczanelere satışı yapılan mallara ve ilaçlara yönelik olmak üzere üç senede bir defa envanter çıkarma hakkı tanınmıştır. Madde lafzına göre büyük mağazadan anlaşılması gereken, çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticarethanelerdir. Dolayısıyla toptan satış yapan işletmelerin böyle bir hakkı mevcut değildir.

1.20.Fevkalade Amortisman Ayırma Hakkı

Amortisman, işlerde kullanılan iktisadi kıymetlerin süre geçmesi dolayısıyla uğradıkları değer yitiminin vergi matrahının tespitinde dikkate alınmasını sağlayan bir işlemdir. Buna göre her hesap döneminde mükellefler ayırdıkları amortisman tutarı kadar daha düşük ticari kâr beyan ederek daha düşük vergi ödeme imkanına kavuşurlar. Ancak bir vergi planlamasının önüne geçebilmek için amortisman uygulamasında kurallar belirlenmiş ve iktisadi kıymetlere ömürler biçilmiş bir başka deyişle bir hesap döneminde her bir iktisadi kıymet için ayrılacak amortisman tutarı sınırlanmıştır. VUK'un 317'nci maddesinde bu duruma istisna getirilerek belli hallerde mükelleflere söz konusu kurallarla bağlı olmaksızın amortisman ayırma hakkı verilmiştir.

Buna göre afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden; yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen; cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Hazine ve

Maliye Bakanlığınca her işletme için işin özelliğine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanacaktır.

1.21.Adli Cezadan İndirim Hakkı

VUK'un 360'ncı maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarının(Örneğin sahte belge düzenleme) işlenmesine iştirak eden suç ortaklarına tanınmış bir haktır. Buna göre kaçakçılık suçunun işlenmesine yardım ve yataklık edenlerin, söz konusu suçların işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre haklarında verilecek cezanın yarısı indirilir. Suçların esas faillerinin böyle bir hakkı ise yoktur.

1.22.Yanlış İzahat Halinde Vergi Cezası ve Gecikme Faizinden Münezzeh Olma Hakkı

VUK'un 369'uncu maddesinde yer alan bir mükellef hakkıdır. Buna göre yetkili makamlar tarafından mükelleflere yazı ile verilen yanlış izahatlar(özelgeler) veya bir hükmün uygulama tarzına ilişkin içtihadın değişmesi sebebiyle mükellefler vergi cezasıyla muhatap tutulamayacağı gibi bu durumda tarh edilecek vergiler için gecikme faizi de hesaplanmayacaktır. Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, mükelleflerin evvelce ödemedikleri vergi aslını ödemek zorunda olduklarıdır. Zira madde lafzı salt vergi cezası kesilmesini ve gecikme faizi hesaplanmasını kısıtlamaktadır.

Örneğin evvelce yetkili makamdan alınmış özelve göre bir kazancını kurumlar vergisi matrahına dâhil etmeyen bir kuruma, sonradan girdiği vergi incelemesi neticesinde VUK'un 140/6 fıkra hükmü mucibince özelve yanlış açıklama verildiğinin saptandığını varsayalım. Bu halde zamanaşımı süresinin içinde bulunmak kaydıyla vaktiyle matrah dışında bırakılan söz konusu kazanç için vergi salınacaktır. Ancak söz konusu vergi aslı için vadesinde

ödenmemesi münasebetiyle gecikme faizi hesaplanmayacağı gibi vergi ziyayı cezası da kesilmeyecektir.

1.23. Pişmanlık Hakkı

VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık, mükelleflere vergi ziyayı cezalarından hatta ceza kovuşturmasından korunma imkânı veren bir müessesedir. Buna göre beyana dayalı bir vergiyi ziyaa uğrattığını yetkili makamlara belli şartlarda bildiren mükelleflerle bu hukuksuz eylemin işlenişine iştirak eden kişiler pişmanlık hakkını kullanmış olacaklardır. Ancak bu hakkın kullanımı belirli kısıtlamalara tabidir. Şöyle ki pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten önce;

1. Mükellef hakkında bir muhbir tarafından haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olmalı (Eylemin işlenişine iştirak eden diğer kişiler açısından bu şart söz konusu değildir zira söz konusu kişiler bu şartı düzenleyen bendin lafzında işaret edilen mükellefler olmadıkları gibi ilgili hususu haber verdiklerinde bizzat muhbir sıfatını kazanacaklardır.),

2. Haber verilen olay ve olayın ilgili olduğu vergi türü takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmalı,

3. Mükellef hakkında haber verilen olayla ilgisi olsun olmasın herhangi bir gerekçeyle bir vergi incelemesi başlatılmamış olmalıdır.

Bunların yanında haber verme dilekçesinin verilmesinden itibaren 15 gün içinde hiç verilmemiş olan beyannameler verilmeli, eksik ya da yanlış yapılmış beyanlar düzeltilmeli ve ödemesi süresi geçmiş olan vergiler ödemeden geçtiği her ay ve kesri için hesaplanacak olan pişmanlık zammıyla beraber ödenmelidir.

1.24. Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirim Hakkı

VUK'un 376'ncı maddesinin mer'i

hükümlerine göre vergi cezalarında indirim hakkı iki ayrı durum için söz konusudur. Birinci durum mükellefin uzlaşmadan yararlanmadığı haldir. Bu halde mükellefler adına re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergilerle ilgili ihbarname mükelleflere tebliğ edilir. Mükellefler tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvurarak bu vergilerin tamamını ve cezaların yarısını ödemek istediklerini beyan ederler. Söz konusu vergi ve cezaların yarısı normal vade tarihinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödenirse vergi cezalarının kalan yarısı silinir.

İkinci durum ise mükellefin uzlaşmadan yararlandığı durumdur. Bu halde mükellef uzlaşma gününde dairede hazır bulunur ve tarh edilen vergi ve cezaların miktarları konusunda ilgili hükümler cihetinde idareyle uzlaşmaya varır. Üzerinde uzlaşılan vergilerin tamamının ve cezaların %75'inin kanuni ödeme süresi kısmen veya tamamen geçmişse -ki uygulamada çok büyük bir ihtimalle yaşanacak olan bu durumdur- uzlaşma tutanağının imzalanıp mükellefe elden tebliğ edildiği günden itibaren 1 ay içinde, geçmemişse kanuni ödeme süresi içinde ödenmesi halinde cezaların kalan %25'i silinecektir. Yani bir başka deyişle uzlaşmada yapılan indirimin üstüne ilaveten %25 ceza indirimi yapılacaktır.

Söz konusu hakkın uygulanmasında ödeme şartlarının ihlal edilmesi halinde haktan faydalanılamayacaktır. Bu cihette haktan faydalanmak isteyen mükelleflerin ödeme sürelerini kaçırmamaları ehemmiyet arz eder. Ayrıca uzlaşma halinde kamu alacağının süresinde ödenmesi haktan faydalanmaya yeterken, diğer halde süresinde ödeme şartından önce ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 günlük süresi olan bir başvuru şartının olduğu unutulmamalıdır.

1.25.Uzlaşma Hakkı

Uzlaşma, VUK'un Ek 1 ile Ek 11'inci maddelerinde düzenlenmiş bir müessese olup, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin, bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının ve belli bir tutarın üzerindeki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda idareyle mükelleflerin beraber anlaştığı bir çözüm yoludur. Uzlaşma idare ile mükellefler arasındaki ihtilafları yargı yoluna taşımadan önce başvuru olan bir yöntem olması sebebiyle harçlar ve avukatlara ödenen vekalet ücretleri gibi yargılama külfetlerinden korunmayı sağlamaktadır. Ancak bu yolun kullanılarak uzlaşmaya varılması halinde mükelleflerin dava açma haklarını kaybedecekleri unutulmamalıdır.

Salt uzlaşma talep edilerek uzlaşma toplantısına iştirak edilmesi ise dava açma hakkının kaybedilmesine yol açmaz. Uzlaşmaya varılsa da varılmasa da bu durum bir tutanağa bağlanır. Toplantıda uzlaşmaya varılamaması halinde mükellefler dava açma yoluna gidebilirler. Bu halde mükelleflerin tutanağı aldıkları tarihte dava açma süresi geçmiş veya dava açma süresinin son gününe 15 günden az kalmışsa dava açma süresi 15 gün uzar. Bir başka deyişle uzlaşmaya varılamaması halinde mükellefler en az 15 gün içinde dava açma hakkına sahip olur. Tutanağın teslim alındığı tarihte dava açma süresinin bitimine 15 günden fazla(örneğin 20 gün) kalmışsa davanın bu kalan fazla süre içinde açılacağı tabiidir.

Ayrıca uzlaşma toplantılarında mükellefler yanlarında bağlı oldukları meslek odasından bir temsilci ve bir meslek mensubu(serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir) bulundurabilirler.

1.26.Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvuru Hakkı

VUK'un Ek 14'üncü maddesinde

⁸20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

düzenlenen bu müesseseden Türkiye dışında Türkiye'nin tarafı olduğu ve yürürlükte olan bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının diğer tarafı olan bir ülkede de faaliyet gösteren mükellefler yararlanabileceklerdir.

Mükellefler birden fazla ülkede faaliyet gösterdiklerinde bu faaliyetlerden doğan kazançların hangi ülkede vergilendirileceği hususu genel olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ilgilendiği meseledir. Bu şekilde faaliyetleri olan mükellefler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına aykırı şekilde vergilendirildikleri kanaatinde olmaları halinde anlaşmada belirtilen usullere göre mukimi ve/veya vatandaşı oldukları ülke makamlarına başvuracak ve durumun çözüme kavuşturulmasını talep edebileceklerdir.

1.27.Dava Açma Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesine göre mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara vergi mahkemesinde dava açabilirler. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerine tahakkuk eden vergilere dava açamazlar. Ancak ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere dava açılabilir. Bu durumda ihtirazi kayıtlarla beyan edilerek ödenen vergiler dava sonucuna göre mükelleflere iade edilebilir.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi genel olarak idari işlemin yapıldığı tarihten itibaren 30 gündür. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun⁸ 7/2-b bent hükmüne göre bu süre tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı tarihten itibaren başlamaktadır. Vergi mahkemesinde dava açılması halinde dava konusu tutarların tahsilatı durur. Danıştay ve bölge idare

mahkemeleri nezdinde açılacak davalarda ise yürütmeyi durdurma talebi ayrıca yapılarak ilgili yargı merciince buna karar verilmedikçe yürütme durmaz.

Vergi davalarında ilk derece mahkemesi vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı bölge idare mahkemelerinde istinaf yoluna gidilebilir. Bölge idare mahkemelerinin kararlarına karşı ise Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilir. Ancak istinaf ve temyiz yoluna başvurabilmek için ihtilaf konusu tutar toplamının belli hadleri aşması gerekir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Ek 1'inci madde hükmü mucibince 2023 yılı için ihtilaf konusu tutar toplamının 20.000,00 Türk Lirasını aşmaması halinde vergi mahkemelerinin verdikleri kararlar kesindir ve istinafa konu edilemez. Benzer şekilde ihtilaf konusu tutar toplamının 581.000,00 Türk Lirasını aşmaması halinde bölge idare mahkemelerinin kararlarına karşı Danıştay'da temyiz yoluna gidilemez.

1.28. Kanun Yolundan Vazgeçme Hakkı

VUK'un 379'uncu maddesinde düzenlenen bu müessese kendilerine tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamelerine süresi içinde dava açan mükellefleri ilgilendirmektedir. Buna göre ilgili davalar kapsamında vergi mahkemesince verilen ve istinaf yolu açık olan kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen ve temyiz yolu açık olan kararların üzerine kanun yolundan vazgeçeceğine yani bir başka deyişle konuyu temyiz/istinafa taşımayacağına dair idareye dilekçe veren mükelleflere belli indirim ve kolaylıklar sağlanır. Buna göre:

1. Mahkemece onaylanan vergi tutarının tamamının ve buna bağlı vergi ziyai cezasının %75'inin ödenmesi(Bu takdirde ihtilaf konusu olan vergi ziyai cezasının kalan %25'i tahsil edilmez),

2. Mahkemece kaldırılan vergi tutarının %60'ının ödenmesi(Bu takdirde ihtilaf

konusu olan vergi aslının %40'ı ile vergi ziyai cezasının tamamı tahsil edilmez),

3. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya kaçakçılık suçlarına iştirak sebebiyle kesilen vergi ziyai cezalarıyla usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25'inin(Bu takdirde ihtilaf konusu cezanın kalan %75'i ödenmez.), onaylanan tutarının %75'inin ödenmesi(Bu takdirde ihtilaf konusu cezasının kalan %25'i ödenmez),

Şarttır. Söz konusu tutarlar kanun yolundan vazgeçildiğine dair dilekçenin idareye verildiği tarihten itibaren 1 ay içinde ödenir. Kanun yolundan vazgeçildiğine dair dilekçenin mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içinde verilmesi gerekir. Mahkemelerce onaylanan vergi aslı tutarları hariç olmak üzere söz konusu tutarların bu süre içinde ödenmesi halinde ayrıca %20 indirim uygulanır. Kanun yolundan vazgeçilmesi halinde Mali İdare de davayı üst mahkemeye taşımaz.

1.29.Özelge Talep Hakkı

VUK'un 413'üncü maddesi uyarınca mükellefler vergi uygulamalarında yeterince açık olmayan ve tereddüde düştikleri konularda yazılı izahat isteyebilirler. Bu yazılı izahatlar mevzuatımızda özelge adıyla yerini almıştır. Özelgeler mükellef bazında verilirler. Bunlarla benzer nitelikte olup birden fazla mükellefi alakadar eden mevzuat ögeleri ise sirküler olarak adlandırılmaktadır. Özelgeler talep üzerine mükelleflere verilirken sirkülerler idare tarafından herhangi bir mükellef talebi olmaksızın yürürlüğe konurlar.

Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinin mevzuat bölümü olan <https://gib.gov.tr/gibmevzuat> üzerinden özelge ve sirkülerlere ilgili oldukları kanun bazında ulaşılabilmektedir.

2.6183 SAYILI KANUN LAFZINDA YER ALAN MÜKELLEFLERİN HAKLARI

6183 sayılı Kanun, vergi alacaklarının yanında başka kamu alacaklarının tahsilinde de uygulanacak ana usullerin belirlendiği kanundur. Çalışmamızın konusu mükelleflerin hakları olduğundan 6183 sayılı Kanun'daki amme borçlusu terimi yerine mükellefler tabiri kullanılacak ve Kanun'un amme borçlusu(kamunun alacaklı olduğu kişi) tanımına giren vergi mükelleflerine tanıdığı haklar ortaya konulacaktır.

2.1.Şahsi Kefil Gösterme Hakkı

6183 sayılı Kanun'un 11'inci maddesinde düzenlenmiş bir mükelleflerin hakkı olup buna göre kendisinden teminat istenen mükellefler Kanun'da sayılan türden teminatları gösterememeleri halinde muteber bir şahsi şahsi kefil ve müteselsil borçlu olarak gösterebileceklerdir. Ancak bu halde alacaklı idare söz konusu kefil kabul edip etmemekte serbesttir. Süresi içinde teminat gösterilmemesi ve kefil gösterilen şahsın idarece kabul edilmemesi halinde malvarlığı üzerinde ihtiyati haciz uygulamasıyla karşılaşılacağı unutulmamalıdır.

2.2.İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk İtiraz Hakkı

6183 sayılı Kanun'un 15'inci maddesine göre hakkında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin gerçekleştirildiği tarihten itibaren, şayet haciz borçlunun gıyabında yapılmışsa haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde yetkili vergi mahkemesine başvurarak ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler.

Yine 6183 sayılı Kanun'un 20'inci maddesine göre haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz gerçekleştirilenler ihtiyati tahakkukun hem sebebine hem de miktarına ihtiyati hacze ilişkin usuller dairesinde vergi mahkemesinde itiraz edebilirler.

2.3.Tecil Taksitlendirme Talep Etme Hakkı

Tecil, 6183 sayılı Kanun'un 48 ve 48/A maddelerinde düzenlenmiş bir müessesedir. Buna göre mükelleflerin borcunu normal vadesinde ödemesi veya borcunu ödemediği için haczedilmiş mallarının satılarak paraya çevrilmesi halinde borçlu çok zor duruma düşerse borç üzerinden faiz alınmak ve azami 36 aya kadar taksitlendirilmek suretiyle tahsilat veya mahcuz malın satışı ertelenebilir.

Tecil talebinin yazılı olması bir şekil şartıdır. Ayrıca borç için teminat da gösterilmelidir. Belli hadlere kadar teminat alınmadan da tecil ve taksitlendirme yapılabilmektedir. Ancak her tecil ve taksitlendirme talebinin kabul görmeyebileceği de unutulmamalıdır. Madde lafzına göre ödeme veya mahcuz malların satışının borçluyu çok zor duruma düşüreceğinin sabit olması gerekir. Bu husustaki tespitler objektif hesaplama yöntemleri cihetinde yapılmaktadır.

2.4.Ödeme Emrine İtiraz Hakkı

Mükellefler vergi borçlarını süresinde ödemediklerinde 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmalarını ihtar eden ödeme emri kendilerine tebliğ edilir. 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesine göre ilgili ödeme emrine itiraz edilebilir. İtiraz süresi ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 gündür. İtiraz mercii yetkili vergi mahkemesidir. İtiraz ancak aşağıdaki hususlar öne sürülerek yapılabilir:

1. Böyle bir borç yoktur.
2. Borç zamanaşımına uğramıştır.
3. Borç kısmen ödenmiştir.

Borcun bir kısmına itiraz eden mükelleflerin, itiraz ettikleri kısmın miktarını da açıkça belirtmesi gerekir. Miktar açıkça

belirtilmese itiraz hiç yapılmamış sayılacaktır.

2.5.Kısmi Ödeme ve Davadan Vazgeçme İle Haczin Kaldırılması Hakkı

6183 sayılı Kanun'un "Bazı Hallerde Haczin Kaldırılması" başlıklı 74/A maddesinde belirtilen söz konusu düzenlemeye göre Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince haczedilen malın para, senet ve benzeri likiditesi yüksek kıymetler haricinde menkul/gayrimenkul mal olması; bunlara biçilen değer %10 fazlasının ilk sırada haciz tatbik eden daireye ödenmesi; mahcuz mala ilişkin takip masraflarının ayrıca ödenmesi; hacze karşı dava açılmaması, dava açılmışsa davadan vazgeçilmesi şartlarıyla söz konusu mallar üzerindeki haciz kaldırılır.

Belirtilen hak, gerçekleşmesi şarta bağlı nitelikte olmayıp kesindir. Yani kanuni şartların yerine getirilmesi halinde Mali İdarenin bu talebi geri çevirme hususunda bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Üzerindeki haciz kaldırılan mala haczin kaldırıldığı tarihten itibaren 3 ay boyunca Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince tekrar haciz konmaz.

2.6.Aciz Halinde Faiz ve Teminatsız Tecil Hakkı

6183 sayılı Kanun'un 75'inci maddesine göre borçlunun haczi mümkün olan malının bulunmadığı veya bulunan malların borcunu karşılamadığı tespit edilirse borçlu aciz halinde sayılır. Bu takdirde borçlu faiz ve teminat aranmaksızın borçlarının tecilini isteyebilir. Ancak söz konusu durumda kanun lafzı Mali İdareye bir takdir hakkı tanımıştır. Buna göre Mali İdare tecil ve taksitlendirme uygulayıp uygulamamakta serbesttir.

2.7.Hacizlerde Üçüncü Şahıs Durumundaki Mükelleflerin İtiraz Hakkı

Bazı durumlarda vergi mükellefi olan

kişilerin ellerindeki mallar kamu idaresine borçlu durumdaki üçüncü kişilerin borçları dolayısıyla haczolunabilir veya vergi mükelleflerinin kamu idaresine borçlu kişilere olan borçlarına mukabil olarak bu kişilere yapacakları ödemelerin kamu idaresine yapılması istenebilir. Yani bir başka deyişle Devlet, asıl borçlusundan tahsil edemediği alacağını bu kişilere borcu olan veya bu kişilerin mallarını elinde bulunduran kişilerden takip etme yoluna gidebilmektedir.

Örneğin vergi mükellefi bir işletme, çalışanın bir kamu idaresine borcu sebebiyle ilgili çalışanın maaşının haczedilen bölümünün Hazineye ödenmesi cihetinde bir haciz bildiriyle muhatap olabilir. Benzer şekilde konsinyasyon işlemleri olan bir mükellef, esas olarak kamu idaresine borçlu durumda olan konsinyatöre ait olup konsinye olarak uhdesinde bulundurduğu mallar dolayısıyla hacizle muhatap olabilir. Söz konusu hususlar 6183 sayılı Kanun'un 66'ncı, 67'inci ve 79'uncu maddelerinde düzenlenmiştir.

Böyle bir uygulamayla karşılaşan mükellefler haciz esnasında söz konusu mal üzerindeki mülkiyet ve rehin iddialarını haciz tutanağına geçirebileceklerdir. Alacaklı idare aksi yönde bir iddiada olup durumun kendisine bildirildiği tarihten itibaren 15 gün içinde dava açmazsa mükellefin istihkak iddiası kabul edilmiş sayılır.

Öte yandan mükelleflere ait olup kamu idaresine borçlu durumda olan başka bir kişinin elindeyken bu borca mukabil olarak haczedilen mallar için de mükelleflere bildirim yapılır. Mükelleflerin bu durumda da yedi gün içinde itiraz hakları mevcuttur. Mükelleflerin istihkak iddialarının idare tarafından kabul edilmemesi veya borçluların bu iddiaya itiraz etmeleri halinde 7 gün içinde mahkemeye başvurmaları mükelleflere bildirilir. Bu süre hak düşücü süre olup süresi içinde dava açılmazsa istihkak iddiasından vazgeçilmiş sayılır.

Mükelleflerin, haciz tutanağı düzenlenmeksizin haciz bildirimleriyle haczedilen menkul mallar ve alacaklarla(Yukarıdaki örnekte bahsedilen maaş ödemesi gibi) ilgili haciz bildirimlerinin kendilerine tebliğinden itibaren yedi gün içinde ilgiliye borçlarının olmadığı, malın kendilerinde bulunmadığı, malı tükettikleri, malın kusurları olmaksızın telef olduğu gibi iddialar yönünde alacaklı tahsil dairelerine yazılı olarak başvurma hakkı mevcuttur. Bu sürenin geçirilmesi halinde ise mükellefler, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren 1 sene içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açabilirler. Bu takdirde mükellefler haciz bildirisinin tebliği tarihinde asıl kamu borçlusuna bir borçlarının olmadığını veya bu kişilere ait malların ellerinde bulunmadığını ispat etmekte yükümlüdürler. Bu davada haksız çıkılması halinde mükellefler haksız çıkılan tutarın %10'u nispetinde inkâr tazminatı ödeme yaptırımıyla karşı karşıya kalabilirler.

2.8.Mahcuz Malın Değerlemesinin Bilirkişiye Yaptırılmasını İsteme Hakkı

6183 sayılı Kanun'a göre haczedilen mallara değer biçme işlemi haczi yapan memur tarafından yapılır. Kanun'un 81'inci maddesine göre borçluların müracaatları üzerine bu malların değeri bilirkişiye biçilir. Kanun lafzına göre idarenin bu hususta takdir yetkisi yoktur ve borçlu durumdaki mükelleflerin bu yöndeki taleplerinin yerine getirilmesi gerekir.

2.9.Teferruğ Edilen Gayrimenkulü Geri Alım Hakkı

Mükelleflerin vergi borçları sebebiyle haczedilen gayrimenkul mallarının mülkiyeti bazı şartların birlikte gerçekleşmesi halinde borca mahsuben kamu idarelerine geçebilir. Teferruğ adı verilen bu muamelenin konusunu teşkil eden gayrimenkul mallar teferruğ kararından itibaren 1 sene süreyle

alacaklı kamu idareleri tarafından satılamazlar. 6183 sayılı Kanun'un 98'inci maddesine göre gayrimenkul malı teferruğ suretiyle elinden çıkmış borçlular bu 1 senelik süre içinde tüm borçlarını gecikme zamlarıyla birlikte ödemeleri şartıyla mallarını geri alma hakkını haizdirler.

2.10.Zamanaşımına Uğramış Borcu Rızaen Ödeme Hakkı

6183 sayılı Kanun'un 102'inci maddesinin ilk fıkrasına göre kamu alacakları vadelerinin rastladığı yılı takip eden 5'inci senenin sonuna kadar tahsil edilemezlerse zamanaşımına uğrayarak ortadan kalkarlar. Ancak mezkûr maddenin 2'inci fıkrasına göre mükellefler bu tarihten sonra da zamanaşımına uğramış vergi borçlarını rızaları dâhilinde ödeme hakkına sahiptirler.

3.VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEF HAKLARI GENELGESİNDE YER ALAN HAKLAR

3.1.İnceleme Konu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı

Bu hakka göre vergi inceleme elemanları incelemenin konusunu ve kapsamını incelemeye başlamadan önce mükelleflere açıklayacak ve ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında mükelleflere bilgi vereceklerdir.

3.2.Temsilci Atama ve Meslek Mensubu Bulundurma Hakkı

Bu hakka göre nezdinde inceleme yapılan kişilere inceleme süresince kendilerini temsilen birini belirleyebileceği veya incelemenin yürütülmesi aşamasında bir meslek mensubu(serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir) bulundurabileceği hususu belirtilecektir.

Ayrıca 2017/1 sayılı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi'nin 4'üncü maddesine göre nezdinde inceleme yapılan mükelleflerin

üçüncü kişilere muvafakat verme hakkı mevcuttur. Buna göre muvafakat verilen kişiler inceleme süresince nezdinde inceleme yapılanla beraber veya münferiden inceleme elemanıya görüşebilecek ayrıca bilgi ve belge sunabilecektir. Bununla beraber muvafakat bu kişilere tutanak imza yetkisi tanımayacak ayrıca müteakip inceleme ve işlemler için belirtilen yetkileri vermeyecektir. Yani muvafakatın geçerlilik süresi ilgili olduğu vergi inceleme süreciyle sınırlıdır. Muvafakat, nezdinde inceleme yapılanın imzasını taşıyan bir muvafakatname ile tesis edilecektir. Bu muvafakatnamelerin hazırlanmasında noter tasdiki gibi özel bir şekil şartı aranmayacak olup inceleme elemanı huzurunda düzenlenmesi veya öncesinde düzenlenip inceleme elemanına sunulması mümkündür.

3.3.Görevlendirme Konu ve Dönemi Dışında İnceleme Yapılmaması Hakkı

Bu hakka göre vergi incelemeleri görevlendirme konusu ve dönemi dışına sirayet ettirilmeyecek ayrıca mükelleflerden görevlendirme konusu ve dönemi haricinde bilgi ve belge talep edilmeyecektir.

3.4.Tutanak Taslağı Talep Etme Hakkı

Bu hakka göre mükelleflerin yazıyla talep etmesi halinde vergi inceleme tutanağı taslakları tutanak düzenlenmeden en az iki gün önce yazıyla ve elektronik ortamda mükelleflerin bilgisine sunulacaktır.

Tutanak taslaklarının elektronik kopyalarına <https://mukellefportali.vdk.gov.tr> alan adresi üzerinden ulaşılabilecektir. Söz konusu portala erişim, incelemenin başlangıç aşamasında elektronik ortamda mükelleflere iletilen incelemeye başlama bildirimlerinde yer alan sorgu numarası marifetiyle sağlanmaktadır.

3.5.Raporlarda Yer Alacak Hususları Öğrenme Hakkı

Bu hakka göre nihai vergi inceleme

tutanağının düzenlenmesi aşamasında raporlarda yer alması muhtemel hususlar mükelleflere sözle ifade edilecek ayrıca mükelleflerin talep ettikleri gerekli açıklamalar yapılacaktır. Mükelleflerin bu aşamada doğacak vergi ve/veya ceza borcunun miktarını öğrenmek gibi bir hakkı ise yoktur.

3.6.İmzadan İmtina Etme Hakkı

Bu hakka göre vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanakları imzalamak istemeyen mükellefler söz konusu tutanakları imza etmeye zorlanmayacaklardır. Bu takdirde mükellefin inceleme aşamasında savunma hakkından vazgeçmiş sayılacağı unutulmamalıdır. İnceleme neticesinde vergi dairesince yapılan tarhiyatların ve kesilen cezaların davalık olması halinde ise mükelleflerin mahkeme nezdinde kendilerini savunma hakları bittabi mahfuzdur.

3.7.Rapor Özetini Görme Hakkı

Rapor özetleri, inceleme neticesinde düzenlenen raporlarda yer alan; vergi kanunlarına göre re'sen/ikmalen vergi tarhını ve/veya vergi cezası kesilmesini gerektiren hususları, bunların hangi mevzuat düzenlemesine aykırı olduğunu ve mevzuata göre yapılması gereken işlemleri gösteren metinlerdir. Söz konusu özetlerde tutarlara yer verilmez. Salt tespit edilen husus, bu hususun aykırılık teşkil ettiği mevzuat ve yapılacak işlemleri ifade eden cümleler kullanılır.

Mükelleflerin söz konusu özetleri görme hakkı mevcuttur. Rapor özetleri yine <https://mukellefportali.vdk.gov.tr> adresi üzerinden sorgu numaraları kullanılarak görüntülenebilmektedir.

3.8.Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Hakkı

Vergi incelemesi neticesinde inceleme elemanları tarafından düzenlenen raporlar işleme konmadan önce, meslekte en az 10

yılıni doldurmuş 3 inceleme elemanından müteşekkil bir komisyon tarafından okunup değerlendirilir ve bunların onayıyla işleme konur. Bu noktada söz konusu raporlar işleme konmadan önce mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonu adı verilen komisyonların üyeleriyle birebir görüşme hakkı mevcuttur. Bilhassa kendini vergi inceleme elemanına iyi şekilde ifade edemediğini düşünen mükellefler için önemli bir haktır. Ayrıca çalışmamızın 3.7 bölümünde belirtilen rapor özetleri söz konusu görüşmeden evvel mükelleflerin bilgisine sunulmaktadır.

4.MÜKELLEFLERİN HAKLARI HUSUSUNDA YABANCI ÜLKELERDEKİ ÖRNEKLER

Devletlerin mükellefler hakkı konusundaki düzenlemeleri, kanun metinlerine bunları açıkça işlemekten ziyade mükellefler hakkı bildireleri/beyanları yayımlamak şeklinde hayata geçirilmektedir.⁹ Mükellefler hakkı bildireleri, beyanları ve sözleşmeleri gibi farklı isimler altında kamuoyunun bilgisine sunulmuş olan bu belgelerde mükellefler hakkı ve sorumlulukları genellikle bir arada işlenmiştir. Esas itibarıyla bildire ve beyanlar kendi başlarına ele alındıklarında hukuki kudretten yoksun bilgilendirme metinleridir. Ancak bunların dayanakları Anayasal ve Kanuni düzenlemeler başta olmak üzere hukuki kudreti haiz kaynaklardır. Bunların amacı bu kaynaklardaki düzenlemeleri olabildiğince özet halinde mükellefler bilgisine sunmaktır. Bu özet sunma gayesinin, metin içeriğinin oluşturulmasında somutluktan uzaklaşarak soyut ve genel ifadelerle yer verilmesi şeklinde bir yönelime sebep olduğu gözlemlenmektedir. Yine de söz konusu belgelerin, ilgili ülkelerde mükelleflere tanınan birer hak olarak kabul edilebilecek

farklı düzenlemeleri doğrudan sunması sebebiyle çalışmamıza bunlar üzerinden devam edilmiştir.

OECD Vergi İdaresi ve Politikaları Merkezi tarafından hazırlanan 1990 tarihli bir uygulama notasında temel mükellefler hakları ve sorumlulukları belirlenmiş ayrıca bir çeşit beyan örneği hazırlanmıştır. Bahse konu notaya göre temel mükellefler hakları; bilgilendirilme hakkı, yardım alma ve dinlenme hakkı, itiraz hakkı, doğru miktardan fazla vergi ödememe hakkı, kesinlik hakkı, mahremiyete yersiz müdahale edilmemesini bekleme hakkı ve gizlilik hakkıdır.¹⁰

Bugün Gelir İdaresi Başkanlığının kamuoyuna açıkladığı da dâhil olmak üzere var olan mükellefler hakları bildire/beyanlarının bahse konu nota ile çizilen çerçevede hazırlandığını söylemek mümkündür. Ancak bildireler arasında dikkate değer farklılıkların bulunduğu da gözden kaçmamaktadır ki her ülkede Mali İdarenin örgütlenme ve işleyişinin farklı olduğu hususu göz önüne alındığında bu beklenen bir durumdur. Ayrıca OECD örneği hem federal hem de eyalet düzeyinde vergi salan Amerikan kurumları tarafından yoğun şekilde benimsenmekle birlikte bazı ülkelerin farklı yaklaşımlar benimsediği de görülmektedir. Çalışmamızın bu bölümünde ilgili ülkelerdeki vergi salmakla yetkili kuruluşların mükellefler hakkı konusunda internet aracılığıyla kamuoyuyla paylaştığı uygulamalardan dikkate değer görülenler ele alınacaktır.

4.1.Amerika Birleşik Devletleri Düşük Gelirli İçin Temsilci Hakkı

1960'larda Amerika Birleşik Devletleri'nde hukuk eğitimi bünyesinde ortaya çıkan bir yapı olan hukuk klinikleri ilk başlarda yasaların kişilere sunduğu

⁹Orçun AVCI, Engin HEPAKSAR, "Seçilmiş Ülkeler Kapsamında Mükellefler Haklarının Değerlendirilmesi", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 15 Sayı: 3, 2020, s. 1063.

¹⁰https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (S.E.T. 15.08.2023)

kudretten yoksun bırakılan siyahi Amerikan vatandaşlarının haklarını koruma amacı gütmektedir. Bu yapıların büyük bölümü günümüzde öğretim elemanlarının gözetimindeki hukuk fakültesi öğrencileri eliyle toplumun hukuka erişim kısıt bulunan sosyal bakımdan dezavantajlı durumdaki fertlerinin hukuk hizmetlerinden faydalanmasına yardımcı olmaktadır.¹¹

Amerikan Gelir İdaresi(IRS) vergi mükellefleriyle ihtilafa düşülen konularda devreye girmek üzere “Low Income Taxpayer Clinic” (Düşük Gelirli Vergi Mükellefi Kliniği) adı verilen hukuk kliniklerini devreye almış ve mükellef hakları bildirgesinde bunlara yer vermiştir. Buna göre IRS ile ihtilafı bir durumun tarafı olan ve kazancı belli bir haddi geçmeyen kişilere yine IRS tarafından fon sağlanan ancak IRS’den bağımsız olan Düşük Gelirli Vergi Mükellefi Klinikleri tarafından ücretsiz veya cüzi bir bedelle temsil hizmeti verilmektedir. Söz konusu yapıların büyük bölümü İngilizce haricindeki dillerde de hizmet vermektedir.¹²

4.2.Kanada Zamanında Uyarı Hakkı

Kanada Gelir İdaresi’nin(CRA) mükellef hakları bildirgesi tetkik edildiğinde söz konusu bildirgenin detaylı şekilde hazırlandığı tespit edilmiştir. Ülkemizde de basit usule tabi ticaret erbabının vergi dışında bırakılması gibi düşük gelirlilere tanınan vergisel avantajlar mevcutken bunlar mükellef hakları bildirgesine yansıtılmamaktadır. CRA mükellef hakları bildirgesinde ise bu ve benzeri mükellef yararına olan düzenlemelere detaylı olarak yer verildiği gözlenmektedir.

CRA’nın mükellef hakları bildirgesinin en dikkat çekici unsuru ise şüpheli vergi planlarına karşı zamanında uyarı hakkı

olarak sunulmuş haktır. Buna göre CRA vergi mükelleflerini şüpheli olduğuna kanaat getirdiği düşük vergi ödeme cihetindeki hareketler ve bunların neticesinde karşılaşılabilecek yaptırımlar hakkında zamanında uyarıyı taahhüt etmektedir.¹³ Ticari hayatın dinamikleri teknolojik gelişim ivmesiyle paralel hareket etmektedir. Söz gelimi uzak olmayan bir mazide insan tahayyülünün sınırlarını zorlayacak faaliyetler bugünün gerçekleridir ve bu faaliyetlerden insanlar yüklü meblağlar kazanabilmektedir. Hal böyle olunca bu yeni faaliyetlerin yarattığı vergisel sonuçları mükellefler öngörememektedir. Bu durum dikkate alındığında Kanada’nın söz konusu uygulamasının etkin sonuçlar doğuracağı değerlendirilmektedir. Nitekim CRA internet sitesinin bu husustaki içeriği tetkik edildiğinde evlerin belli bölümünün kiralanması gibi telefon uygulamaları yardımıyla gerçekleştirilen ve paylaşım ekonomisine dayanan kayıt dışı faaliyetlerin vergiye tabi olduğunun açıkça ifade edildiği görülmüştür.

4.3.New York City Emlak Vergisinin Nasıl Hesaplandığını Öğrenme Hakkı

New York şehrinin Maliye Dairesince hazırlanan mükellef hakları bildirgesine göre mükelleflerin emlak vergisinin nasıl hesaplandığını teknik olmayan bir dille öğrenme hakları mevcuttur. Ayrıca mükelleflerin emlak vergisi muafiyet ve indirim hakları ile bu haklarını kullanmak üzere nasıl başvuracaklarını bilme hakkı da mevcuttur.¹⁴

Beyana dayalı olmayan vergiler özelinde benzeri hakların, idari şeffaflık ve mükellef güveninin temini açısından önemli yer tuttuğu değerlendirilmektedir. Hiç şüphesiz ki bu hususta eyleme geçmesi gereken

¹¹ <https://www.bilgi.edu.tr/en/academic/faculty-of-law/law/legal-clinic/> (S. E. T. 16.08.2023)

¹² <https://www.irs.gov/newsroom/taxpayer-bill-of-rights-9> (S. E. T. 16.08.2023)

¹³ <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc17/taxpayer-bill-rights-guide-understanding-your-rights-a-taxpayer.html#toc17> (S. E. T. 16.08.2023)

¹⁴ https://www.nyc.gov/site/finance/about/nyc_taxpayer_bill_of_rights.page (S. E. T. 21.08.2023)

kuruluşlar çeşitli adlar altında vergi salan mahalli idareler yani belediyelerdir.

4.4.Oregon Faiz ve Cezalardan Feragat Talep Hakkı

Oregon Eyaleti yönetimince hazırlanan mükellef hakları bildirgesine göre mükelleflerin belli durumlarda ceza ve faizlerden feragat talep etme hakkı mevcuttur. Söz konusu uygulamanın vergi asıllarına sirayet etmediği anlaşılmaktadır.¹⁵

Mevzuatımızda benzer düzenleme, çalışmamızın 1.22 bölümünde belirtildiği üzere, mükelleflere yanlış izahat verildiğinin anlaşılması şartıyla mevcuttur.

4.5.Arnautluk Yeniden İnceleme Talep Hakkı

Arnavutluk Maliye Bakanlığı Vergiler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan ve mükellef hak ve sorumluluklarını ihtiva eden mükellef hakları bildirgesine göre mükelleflerin yeniden incelenme hakkı mevcuttur. Bu hak adından da anlaşılacağı üzere bir vergi incelemesi geçirmiş mükelleflere tanınan bir haktır.

Buna göre mükellefleri inceleyen denetim elemanlarının usulüne uygun hareket etmemesi sebebiyle haklarında disiplin cezası uygulanması halinde mükelleflerin yeniden incelenmeyi talep etme hakları mahfuzdur. Yeniden incelemede ilk incelemeyi yürüten denetim elemanları görev alamayacaktır.¹⁶

Her ne kadar bir dilekçeyle benzer bir hakkın kullanımı Türkiye’de de mümkün olabilecek olsa da ne mevzuatta ne de mükellef hakları bildirgesinde bu hususta açık bir ibare bulunmamaktadır. Öte yandan belirtmek gerekir ki Arnavutluk 2008 yılında yürürlüğe konan Vergi Usul Kanunu’nda mükellef hakları adlı ayrı bir bölüme de yer

vermiş bir ülkedir.

4.6.Malta Hangi Bilgilerin Tutulduğunu Öğrenme Hakkı

Malta Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan mükellef hakları bildirgesine göre, mükelleflerin veri kontrolörlerine hitaben kaleme alacakları yazılı bir dilekçe ile ilgili ülke idaresinin kendileri hakkında hangi verileri topladığını öğrenme hakkı mahfuzdur.

Genel olarak 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu¹⁷(BEK) uyarınca ülkemiz vatandaşlarının bilgi edinme hakları mevcuttur. Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan Mükellef Hakları Bildirgesi’nde konu ile ilgili olarak BEK anılmış ancak Malta örneğindeki benzer şekilde mükelleflerin idarenin haklarında tuttuğu bilgilere erişim hakkının olduğu yönünde bir ibareye yer verilmemiştir.

Bu noktada VUK’un 152’nci madde hükmünü tartışmak gerekir. Söz konusu madde metninde Kanun’un “Bilgi Toplama” başlıklı bölümüne göre toplanan bilgilerin istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacağı hükme bağlanmıştır. Günümüzde mali istihbarat arşivi Gelir İdaresi Başkanlığının VERİA adlı veri ambarı sistemine dönüşse de madde metni ilga edilmemiş olup geçerliliğini korumaktadır. VUK’un bahse konu bölümünde yer alan 148’inci maddesine göre; mükelleflerden, mükelleflerle muamelede bulunan kişilerden ve kamu idare ve müesseselerinden alınan bilgiler gizli niteliklidir. İlgili madde, vergi incelemeleri sırasında yapılan bilgi taleplerinin de dayanağını oluşturmaktadır. BEK’in 18’inci maddesine göre sivil ve askeri istihbarat birimlerinin görev ve faaliyetlerine ilişkin bilgiler ilgili Kanun kapsamı dışındadır. BEK’in 5/2 maddesine göre ise BEK’in yürürlüğe girdiği tarih olan

¹⁵<https://www.oregon.gov/dor/pages/taxpayer-bill-of-rights.aspx> (S. E. T. 21.08.2023)

¹⁶<https://www.tatime.gov.al/eng/c/8/42/51/taxpayers-rights> (S. E. T. 21.08.2023)

¹⁷24/10/2003 tarih ve 25269 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

24/10/2003 tarihinden itibaren diğer kanunların BEK'e aykırı hükümleri uygulanmayacaktır.

Bu noktada açıklığa kavuşturulması gereken soru şudur: VUK'un 152'nci maddesinde yapılan istihbarat arşivi düzenlemesi BEK'e göre bir istihbarat birimi faaliyeti midir? BEK'in madde metnine bakıldığında sivil ve askeri istihbarat birimlerinin faaliyetiyle ilgili bilgi ve belgenin kapsam dışına çıkartıldığı görülmektedir. Mali istihbarat arşivinin askeri bir arşiv olmadığı açıktır. Bizim değerlendirmemiz, söz konusu arşivleme faaliyetinin her ne kadar madde lafzında istihbarat ibaresi kullanılsa da BEK'te geçen anlamıyla sivil istihbarat faaliyeti de olmadığı yönündedir. Söz konusu faaliyetten kasıt kuvvetle muhtemeldir ki Milli İstihbarat Teşkilatı ve İçişleri Bakanlığına bağlı istihbarat birimleri bünyesinde yürütülen işlerdir. Dolayısıyla mükelleflerin BEK'e göre kendileri hakkında hangi bilgilerin toplandığının öğrenme hakkını ülkemizde de haiz olduğuna kanaatindeyiz. Mükelleflerin üçüncü şahıslar hakkında tutulan bilgileri talep etme hakkı ise bulunmamaktadır. OECD'nin belirlediği temel mükellef haklarından olan *mahremiyete yersiz müdahale edilmemesini bekleme* hakkının korunması açısından Malta'nın uygulamasının etkili olduğu değerlendirilmektedir.

SONUÇ

1980'li yılların sonundan itibaren yoğun şekilde gündeme gelen mükellef hakları konusunda Türkiye'nin ilk düzenlemesi görece geç bir tarih olan 2006 yılında yapılmıştır. Bununla birlikte birçok ülke tarafından vergi mükelleflerine tanınan haklar ve hatta daha fazlası Türkiye'de de mükelleflere tanınmaktadır. Öyle ki bir iç genelge ile tesis edilen "Şekil Şartı Bulunmayan Muvafakatname İle Vergi İncelemesinde Temsil Hakkı" müessesesinin

başka bir örneğine rastlanmamıştır.

Ülkemizde mükellef hakları bildirgesi konusundaki düzenleme genel olarak dış örneklerle benzeşmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı Mükellef Hakları Bildirgesi tetkik edildiğinde bunun OECD'nin önerdiği model paralelinde olduğu ve Amerika Birleşik Devletleri'nin düzenlemesine benzediği anlaşılmaktadır. Öte yandan söz konusu Bildirge'nin Türk Vergi Mevzuatı'nda yer alan ve mükellefler için hak olarak addedilebilecek kritik müesseseleri ne kadar yansıtabildiği tartışmaya açıktır. Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı Mükellef Hakları Bildirgesi genel ve taahhüt niteliğindeki ifadelerden müteşekkil 10 kısa maddeden ibarettir. Kanada'nın düzenlemesine bakıldığında kamuoyunun mükellef hak ve yükümlülükleri konusunda çok daha detaylı ve somut ifadelerle bilgilendirildiği görülmektedir. Kanada mükellef hakları beyannamesinde; tam 16 madde hak olarak sıralanmış, tüm bu haklara ilişkin ayrı ayrı açıklamalara yer verilmiş ve küçük işletmelere karşı ayrıca beş adet taahhüt sıralanmıştır. Ayrıca çalışmamızın 4.2 bölümünde belirtildiği üzere Kanada düzenlemesinde yer verilen zamanında uyarı hakkı efektif bir uygulamaya işaret etmektedir. Bu bağlamda Türkiye'de mükellef hakları konusunda atılacak adımlarda, Kanada düzenlemelerinin örnek alınarak, çalışmamızın 1, 2 ve 3'üncü bölümlerinde belirtilen hakların toplulaştırılıp kamuoyuna sunulabileceği kanaatindeyiz.

Öte yandan mükellef hakları hususunda Gelir İdaresi Başkanlığının ve Hazine ve Maliye Bakanlığının ayrı uygulamaları mevcuttur. Gelir İdaresi Başkanlığı mükellef haklarıyla ilgili genel bir bildirme yayımlamış, Hazine ve Maliye Bakanlığı ise inceleme süreciyle ilgili olmak üzere inceleme elemanları için talimat niteliğinde olan bir genelge yürürlüğe koymuş ayrıca başka bir iç genelge ile mükelleflere temsil için

örneğine rastlanılmamış bir imkân tanımıştır. Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi tetkik edildiğinde hâlihazırda kanunlar ve diğer alt mevzuatla tespit edilmiş hususların tekrar edildiği gözlenmektedir. Öte yandan personele yönelik talimatları düzenlemesi gereken genelgelerle mükellefler için bir hak olarak tanımlanabilecek kavramlar yaratmanın ne derece doğru bir yaklaşım olduğu da tartışmaya açıktır. Bu bağlamda mükelleflere şekil şartı bulunmayan muvafakatname ile temsilen bilgi/belge sunma yetkisi veren 2017/1 sayılı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi düzenlemesinin günümüz elektronik şartları da gözetilerek yeniden ele alınması gerektiği kanaatindeyiz. Söz konusu Genelge’de yapılan düzenleme ile üçüncü kişilere temsil yetkisi verirken zaman kaybına yol açan prosedürlerden mükellefleri kurtarma amacının güdüldüğü açıktır. Ancak bunun şekil şartı olmayan ve kötüye kullanımı -hatta mükellefleri mağdur etmesi- olası kâğıt ortamındaki muvafakatnamelerle değil günümüz teknolojik imkânlarının kullanılarak sağlanması daha doğru olacaktır. Nitekim Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından hayata geçirilen Elektronik Veri İbraz Sistemi (e-Viz) bu hususta atılmış önemli bir adım olup şekil şartı olmayan muvafakatnamelerin bilgi/belge sunma işlevini tamamen kadük hale getirmiştir. Mevcut teknik şartlara göre Bakanlık internet sitesi bünyesinde kurulacak bir portal üzerinden mükelleflere inceleme elemanı huzurunda bulunma ve mükellefle birlikte veya münferiden inceleme elemanına sözlü bilgi verme gibi hususlarda diledikleri kişilere elektronik imza araçlarını kullanarak yetki verme imkânı sağlanabilecektir. Bu ve buna benzer nitelikteki uygulamalarla iç genelge ile tesis edilen sakıncalı müessesenin tümünden uygulamadan kaldırılmasının mümkün olduğu değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

AVCI Orçun, HEPAKSAZ Engin, “Seçilmiş Ülkeler Kapsamında Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi” Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 15 Sayı: 3, 2020, s. 1063.

<https://www.bilgi.edu.tr/en/academic/faculty-of-law/law/legal-clinic/>, (S. E. T. 16.08.2023).

<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc17/taxpayer-bill-rights-guide-understanding-your-rights-a-taxpayer.html#toc17>, (S. E. T. 16.08.2023).

<https://ermumcu.av.tr/vergi-uyusmazliklarinda-maliye-bakanligina-sikayet-yoluyla-muracaat/>, (S. E. T. 16.08.2023).

<https://www.irs.gov/newsroom/taxpayer-bill-of-rights-9>, (S. E. T. 16.08.2023).

https://www.nyc.gov/site/finance/about/nyc_taxpayer_bill_of_rights.page, (S. E. T. 21.08.2023).

https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf, (S.E.T. 15.08.2023).

<https://www.oregon.gov/dor/pages/taxpayer-bill-of-rights.aspx>, (S. E. T. 21.08.2023).

<https://sozluk.gov.tr/>, (S. E. T. 15.08.2023)

<https://www.tatime.gov.al/eng/c/8/42/51/taxpayers-rights>, (S. E. T. 21.08.2023).