

ÖZ

VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARININ SORUŞTURULMASINDA İNCELEME ELEMANNIN ÖZEN YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Murat BAĞATUR

Vergi kaçakçılık suçlarının soruşturulmasında inceleme elemanın özen yükümlülüğü çok geniş bir perspektifte ele almak mümkündür. Çalışmamızın sınırları itibariyle özen yükümlülüğü vergi kaçakçılık suçlarının soruşturmasında vergi inceleme elemanın bütün hukuki işlemlerde gerekli özeni gösterdiğinin ve inceleme elemanı tarafından yaratılan hukuki işlemin -lehe veya aleyhe - hangi deliller sonucunda ulaşıldığının üçüncü kişiler tarafından objektif olarak anlaşılmasına imkân verecek yeterli gerekçelerle sunulması şeklinde ifade edebiliriz.

Anahtar Kelimeler: Özen Yükümlülüğü, Vergi Kaçakçılık Soruşturması, Mükellef Hakları

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖZEN YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE VERGİ İNCELEMESİ

1.1. Özen Yükümlülüğü

Türkçe’de de özen, günlük kullanımda, birden fazla anlama gelen bir kelimedir. Gerçekten de, sözlüklerde, “özen” kavramı ile ilgili olarak, “itina”, “fazla dikkat etme”, “ehemmiyetle çalışma” ; “dikkat”, “ihtimam”, “bir işi yaparken gösterilen hususî dikkat”; “bir şeyi yapmada ve sürdürmede gösterilen titizlik” ; “bir işin elden geldiğince iyi olmasına dikkat etme”, “dikkatli ve özenli davranma” gibi ifadeler yer almaktadır.¹

Çok genel bir ifadeyle, özen yükümlülüğü ilkesi, olası veya öngörülebilir istenmeyen sonuçlardan kaçınmak için gereken bir davranış standardı anlamına gelmektedir. Özen yükümlülüğü kavramı, doktrinde hukuki işlemlerde gerekli özen şeklinde tanımlanarak, bir davranış ölçütünden çok, bütün hukuki işlemlerde sorumluluğun tesis edilmesi bakımından aranan önemli bir unsur olarak kabul edilen gerekli özeni ifade etmektedir.

Vergi inceleme elemanlarının özen yükümlülüğüne ilişkin kanun koyucu tarafından herhangi bir tanımlama yapılmamıştır. Ancak Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile vergi inceleme elemanlarının inceleme sürecinde uyması gereken kural ve ilkeler düzenlenmiştir.

Bu sebeple, özen kavramının tanımı, unsurları, muhtevası ve kapsamı, yorum yapmak suretiyle belirlenmelidir. Açıktır ki, söz konusu yorumu yapacak olan doktrin ve uygulamadır.²

1.2. Vergi Kaçakçılığı

Vergi ceza hukuku suçlarından birisi olarak Kaçakçılık suçu, vergi ziyayı koşulu aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiiller olarak ifade edilmektedir.³

Vergi kaçakçılık suçlarında ağır yaptırım, kamusal düzenin sağlanmasına yönelik suç önleme ve vergi güvenliği sağlama açısından önem arz etmektedir. Vergi kaçakçılık suçları Vergi Usul Kanunu (VUK) m. 359’da düzenlenmiştir. Bu kanun hükmünde ayrıca vergi kaçakçılık suçlarının fiilleri ile birlikte bu suç fiillerine yönelik öngörülen cezalar da yer

¹ Veysel Başpınar, Avukatın Özen Borcu, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XII, Y. 2008, S. 1-2. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/789708> E.T.: 11.07.2023

² Başpınar, a.g.m., s.2

³ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, 3.Baskı, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2013, s. 73

almaktadır. VUK m. 359’a aykırı hareket edenler, ceza hukuku anlamında suç oluştururlar. Bu suçu işleyenler kanunun öngördüğü hapis cezası ile cezalandırılırlar. Ayrıca bu suçların işlendiğine ve cezalandırılmasına yönelik karar, ceza mahkemelerince verilmektedir. ⁴

Kaçakçılık türleri arasında en sık başvuru yöntemlerinden birisi muhasebe ve hesap hilesi yapmak suretiyle vergi kaçaklığıdır. Giderler ve gelirlerle ilgili hileler ve bilanço üzerinde yapılan hileler genellikle matematiksel işlem hileleri, kayıt ve nakil hataları gibi hileli işlemlerle gerçekleştirilmektedir. Buradaki amaç gerçek matrahın ortaya çıkmasını önleyerek doğru vergilendirme yapılmasına engel olmaktır. ⁵

Ceza mahkemesinde yargılanacak vergi kaçaklığı suçları hakkında kamu davası açılması mütalâa şartına bağlı tutulmuştur. Mütalâa şartı, VUK.m.359,360’da gösterilen kaçakçılık suçları ve bu suçlara iştirak edenler için aranan bir şarttır. VUK 367’nci maddesinin gerekçesinde “yersiz soruşturma ve kovuşturma süreçlerinin önüne geçerek daha dikkatli yürütülmesi sağlanan muhakeme ile vatandaşın mali emniyetini sağlamak” şeklinde ifade edilmektedir. ⁶

Vergi kaçaklığı suçları için vergi incelemesine yetkili olan kişilerce Cumhuriyet başsavcılığına dava şartı olan mütalaanın verilmesi kamu davasının açılmasını zorunlu kılmamaktadır. Bu kapsamda mütalaanın dava şartı olması, mutlaka kamu davasının açılacağı anlamına gelmemektedir.

Çiftçi mütalaanın dava şartı olması ve Cumhuriyet savcısının da mütalaya bağlı olarak dava açmasının gerekliliği, Anayasa’nın 138. maddesinde düzenlenen yargı bağımsızlığına, yargının hiç bir makamdan emir, talimat ve tavsiye almayacağı ve yargı erkine telkinde bulunulmayacağı temel ilkesine de aykırılık teşkil edecektir. ⁷

Şenyüz vergi inceleme raporlarının denetimi niteliğindeki Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından hazırlanan mütalaanın yargılamanın devamı için öngörülmüş olması bir diğer noktadan mükellef haklarının önemli bir güvencesini de oluşturmuş olacağını, başka bir ifadeyle mütalâa şartının vergi incelemesi esnasında incelemeyi yapan yetkili kişi ile mükellef

⁴ Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2019, s.292

⁵ Mahmut Kaşıkçı, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007, s.274,

⁶ Doğan Şenyüz, Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş, İzmir Barosu Dergisi 81(2), 2016, s.15.

⁷ Taha Emre Çiftçi, Vergi Kaçakçılık Suçlarında Soruşturma Evresi, Fisciaeconomia, 5(2), 2021, S. 630-651, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1554117> E.T.: 12.07.2023,

ilişkisinden ortaya çıkabilecek olumsuz subjektif değerlendirmelere karşı da bir güvence oluşturduğu ifade etmektedir.⁸

1.2. Vergi İncelemesi

VUK'nun 134. maddesi uyarınca, vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bir diğer ifade ile, vergi incelemesinin amacı yükümlünün beyanlarının doğruluğunu denetlemektir. Vergilendirme, ilke olarak, beyana dayalı olduğundan, vergi incelemelerinin etkin olması, sağlıklı bir biçimde işleyebilmesinin en ileri gelen koşullarından birisidir.⁹

Modern vergi sistemlerinde vergilendirme beyan esasına dayalı olarak yapılmakta olup vergilendirme işleminde esas olan mükellefin beyanıdır. Mükellefin beyanının gerçeği yansıtması ve beyan için öngörülen yasal gerekliliklere uygun olması arzu edilen bir durum ise de gerek mükellefin kasıtlı davranışlarından gerekse dikkatsizlik, ihmal, bilinçsizlik vb. durumlarından kaynaklanan sebeplerle bu her zaman mümkün olmaz. Bu gibi sakıncaların varlığı dikkate alınarak, mükellefin beyanının gerçeğe ve usuli düzenlemelere uygunluğunun araştırılması, saptanması ve sağlanması maksadıyla, hukuk düzenimizde, idareye mükellefin beyanlarını denetleme imkânı veren, “vergi incelemesi” adlı bir müessese düzenlenmiştir.¹⁰

Vergi incelemesi süreci vergi ödevinin bir parçası ise de ve pasif taraf, nezdinde inceleme yapılan olsa da ‘kanunilik’, ‘ölçülülük’ gibi ilkeler gereğince, vergi ilişkisinin tarafları arasında her zaman bir haklar bloku mevcuttur. İşte bu haklar blokudur ki İdare’nin yetkilerinin sınırsız olmadığını, bunun karşısında yükümlülerin de haklarının olduğunu teyit eder ve güvence altına alır.¹¹

Literatüre bakıldığında vergi incelemesi faaliyetinin cezaî olayların araştırılması, delil toplanması ve ortaya çıkarılmasına ilişkin yönü itibarıyla, bir tür kolluk faaliyetine benzetildiği görülmektedir. Saban’a göre vergi incelemesi gerçekleştiren personel her ne kadar örgütsel olarak idari teşkilata dahil olsa da görevlerinin niteliği ve amacı bakımından adli kolluk faaliyeti gerçekleştirmektedir.¹²

⁸ Şenyüz., a.g.m., s.19

⁹ Selim Kaneti, Vergi Hukuku, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1986/1987, s.142

¹⁰ Recep Kaplan, Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVII, Y. 2013, s.4, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/789197> E.T.:14.07.2023

¹¹ Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Yetkin Yayınları, İstanbul, 2006, S.136

¹² Nihal Saban, Vergi Hukuku, Beta yayınevi, 4. Baskı, İstanbul, 2006, S.192

Kolluk faaliyeti adli ve idari kolluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İdari kolluk önleyici nitelikte işlemler gerçekleştirirken adli kolluk bastırıcı nitelikte işlemler yapar. Yani idari kolluk kamu düzeni bozulmadan önce gerekli müdahaleyi yaparak kamu düzenini tehdit etmesi mümkün ve kuvvetle muhtemel bir olayın gerçekleşmesini engellemeye çalışır. İdare kolluk faaliyetini gerçekleştirirken bireylerin temel hak ve özgürlüklerini sınırlamakta, uyulması gerekli zorunlu kurallar koymakta, kamu düzenini bozacak davranışları denetim yoluyla engellemeye çalışmaktadır. Örneğin idari kolluk, trafik düzenini sağlamaya çalışırken sürücülerin alkollü olup olmadığını, trafiğe çıkmak için gerekli unsurların sürücüde bulunup bulunmadığını denetlemekte, hukuka aykırı bir durumun varlığı halinde ise sürücüye ceza kesmektedir. Buna mukabil adli kolluk, kamu düzenini bozan ya da suç sayılan fillerin gerçekleşmesini müteakip harekete geçerek, suçluları tespit eder ve adli makamlara teslim eder.¹³

Vergi denetim memurlarının yaptıkları inceleme işleminin adli kolluktan ziyade idari kolluk ile benzerlik gösterdiği görülmektedir. Çünkü adli kolluk faaliyeti adli makamların (savcılık) emri altında bir suçun soruşturulması kapsamında faaliyet gösterir. Halbuki vergi denetim memurları bir idari makam olan vergi dairesinin bünyesinde faaliyet göstermektedir. Bu kolluk faaliyeti çerçevesinde vergi denetim memurları mükellefin beyanının işletme envanterine uygunluğunu denetlemekte, evraklar ve belgeler üzerinde yapılan incelemeden sonra mükellefin eksik vergi ödediği saptanırsa kendisine ceza uygulamaktadır. Bu açıdan vergi denetim memurlarının bir idari kolluk faaliyeti gerçekleştirdiği görülmektedir.¹⁴

Anayasa Mahkemesi de bir kararında “Vergi idarelerince verilen para cezalarının, teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu... hatta bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebileceği” şeklinde değerlendirmede bulunarak, vergi denetiminin mali kolluk faaliyeti olduğunu belirtmektedir.¹⁵

Yalıtı’ya göre; V.U.K.’un vergi ceza sisteminde cezaî olayların ortaya çıkarılması, araştırılması ve delil toplanmasında oluşturduğu denetim sistemi bir tür kolluk faaliyetidir. Bu faaliyet, idari kolluktan ziyade adli kolluk görevine yaklaşmaktadır. Zira vergi denetim elemanları, örgütsel olarak İdare içinde yer almakla birlikte, görevlerinin niteliği ve amacı adli

¹³ Nur Kaman, Kolluk Faaliyeti, https://ansiklopedi.tubitak.gov.tr/ansiklopedi/kolluk_faaliyeti E.T.: 12.07.2023

¹⁴ Hayrettin Yıldız, Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi, EÜHFD, C. XVII, 2013, sf. 134, <https://hukukdergi.ebyu.edu.tr/wp-content/uploads/2015/10/2013-XVII-2.5.pdf>, E.T.: 12.07.2023

¹⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 1990/29, K. 1991/ 37, T. 15.10.1991, AYMKD, C.27/93-2 (Nakleden: Saban, Vergi Hukuku, op.cit, s. 185).

kolluğa benzemektedir. Nitekim, hapis cezası uygulanan kaçakçılık suçundaki takip şartı da bu değerlendirmeyi desteklemektedir.¹⁶

Sabanda Yaltı gibi; V.U.K.'un vergi ceza sisteminde cezai olayların ortaya çıkarılması, araştırılması ve delil toplanmasında oluşturduğu denetim sisteminin bir tür kolluk faaliyeti olduğu görüşünü benimsemektedir.

Anayasamız'ın "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmının "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlıklı dördüncü bölümünün "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesindeki "herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olması" ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olması" hükümlerine dayanarak faaliyet gösteren vergi idaresinin, yine bu temelde işleyen vergi sistemindeki düzeni bozucu eylem veya olayları, vergi denetim ve incelemeleri yoluyla saptayarak kamu yararını gerçekleştirmesi ve düzeni eski haline getirmesi faaliyetinin kamu düzenine ilişkin olduğunu söyleyebiliriz.

İspat hukuku açısından; Vergi Usul Kanunu'nun ispat başlığını taşıyan 3/B maddesi gereğince Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. O halde kural olarak, vergilendirmede delil serbestisi söz konusudur.

Delil serbestliği ilkesi ile vergi kaçakçılığının önüne geçmek hedeflenmiştir. Çünkü mükelleflerin yapmış oldukları işlemlerin gerçek mahiyetini, mükelleflerin hangi niyet ve nedenle yaptığını idarenin belirleyebilmesi her zaman kolay olmamaktadır. Delil serbestisinin olmaması halinde idarenin kaçakçılıkları belirleyebilmesi de zorlaşır. Bundan dolayı kanun koyucu idarenin elini güçlendirebilmek ve vergi kaçakçılığının önüne geçebilmek için delil serbestisi ilkesini benimsemiştir. Ancak buradan da 'delil serbestisi idare için öngörülmüştür' gibi yanlış bir anlam da çıkarılmamalıdır. Çünkü delil serbestisi ilkesi hem mükellefler hem de idare için geçerli bir ilkedir. Mükellefler, haklarında ek tarhiyat yapan idareye karşı, idarenin yapmış olduğu işlemlerin yanlış olduğunu, kendi kayıtlarının doğru olduğunu her türlü delille ispatlayabilir.¹⁷

Vergi Usul Kanunu 3/B maddesinin delil serbestisine getirmiş olduğu sınırlamalardan ilki yemindir. Yemin, medeni yargılama hukukunda delil olarak değerlendirilirken vergi

¹⁶ Billur Yaltı, İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılama Hakkı-II, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2000, s.144, <http://vergisorunlari.com.tr/makale/insan-haklari-acisindan-vergi-yukumlusunun-adil-yargilanma-hakki--i/6490> E.T.:12.07.2023

¹⁷ Neslihan Karataş Durmuş, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVIII, Y. 2014, s. 518

yargılamasında kabul edilmeyeceği kanunla düzenlenmiştir. Bu yasak yazılı yargılamanın bir gereğidir.

Vergilendirme işleminin tesisinden önce idarenin yaptığı araştırma ve inceleme sırasında ise, tanığa ancak kanunda yazılı niteliklere sahip olması koşuluyla başvurulması mümkündür. Diğer bir ifadeyle, Vergi Hukukunda kanıtlama vasıtası olarak tanığa, ancak idare tarafından ve belli koşullarla başvurulabilir.

Vergi Usul Kanunu’nun üçüncü maddesinin (B) bendinin ikinci fıkrasında “şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz” denilmek suretiyle, her türlü tanık ifadesinin delil olarak kullanılamayacağı; ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadesinin delil olarak kullanılabileceği belirtilmiştir. Burada belirtilen doğal ve açık ilişkinin tanımı yapılmamıştır. Tanık ifadesi için böyle bir sınırlama konulması yükümlüye belli ölçüde güvenlik sağlama amacından ortaya çıkmıştır. Buna göre; tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii kabul edilebilmesi için, bu olayı ve bu olaya ilişkin muameleleri bilmek durumunda olacağı bir konumda bulunması gerektiği anlaşılmaktadır.¹⁸

Danıştay bir kararında, “*Vergiyi doğuran olayla ilgisi açık bulunmayan mükellefin velayeti altındaki oğlu ile bir kez muamelede bulunduğu müşterisini beyanlarının kanıt olarak kabul edilmeyeceğine*” hükmetmiştir.¹⁹ Danıştay bir kararında da, “*vergiyi doğuran olayla ilgileri açık olan tanık ifadelerinin ispatlama aracı olarak delil değerinde olduğuna*” hükmetmiştir.²⁰

Mükellefle arasında husumet bulunan alıcı ifadesi, mükellefi zarara uğratmak amacıyla verilen tanık beyanlarının, vergiyi doğuran olayla iktisadi ilişkisi bulunmayan, olaya tesadüfen tanık olan kimselerin ifadeleri dikkate alınmaz.²¹ Türk hukukunda tanık beyanı takdiri delildir. Bu nedenle, mahkeme tanık beyanı ile bağlı değildir. Tanık beyanı, medeni yargılama ve ceza yargılaması hukuklarında olduğu gibi, vergi yargılaması hukukunda da takdiri bir delil olarak kabul edilmektedir.²²

¹⁸Halil İbrahim Turan, Vergi Hukukunda Tanık Beyanının Delil Niteliği, <https://www.halilibrahimturan.av.tr/Vergi-Avukati-Makaleler/vergi-hukukunda-tanik-beyaninin-delil-niteligi/151/> Erişim Tarihi: 15.06.2023

¹⁹ Dan. 4.D.nin 21.03.1985 gün, E.1984/2054, K.1985/816 sayılı kararı

²⁰ Dan. 4.D.nin 17.10.1991 gün, E.1988/4717, K.1991/3180 sayılı kararı

²¹ Dan. 3.D.nin 15.04.1997 gün, E. 1996/900, K.1997/1429 sayılı kararı

²²Hasan Oral, Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı, TBB Dergisi Sayı:147 2020, s.77 <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2020-147-1904>, E.T.: 12.07.2023

Türk vergi sisteminin beyan usulüne dayanmasında dolayı gelir elde eden vergi mükellefleri bunları beyan yolu ile vergi idaresine bildiriler. Bu beyan ile mükellef idareye bildirmiş olduğu miktarı kabullenmiş oluyor. Diğer bir deyişle itiraf etmiş oluyor. Bu açıdan beyannameler mükellefler için kesin delil gibi değerlendirilebilir.²³

Vergi idaresi mükelleflerle ilgili olarak yapmış olduğu bir takım işlemler sonucu düzenlemiş olduğu belgeler delil olarak kullanılır. Yoklama fişi ve tutanağı, inceleme tutanakları, arama tutanakları, bilgi toplama tutanakları, takdir komisyonu raporları, uzlaşma tutanakları bunlardandır. Vergi yargılaması sırasında uyuşmazlığı çözmek için yapılmış olan bir takım işlemler delil olarak kullanılabilir. Bunlar bilirkişi, keşif, ikrar, tanık beyanı ve inceleme elemanı ile muhasebeci veya mali müşavirin dinlenilmesidir.²⁴

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKLARININ DAYANAKLARI

2.1. Vergi Hukukunun Yasama Organından Doğan Kaynakları

2.1.1. Anayasa

Anayasa, devletin şekil ve temel nitelikleri, kişilerin hak ve ödevleri, devletin temel organ ve işlevleri ilgili genel kuralları içeren temel kaynaktır. Türk vergi hukukunun temel ilkeleri de Anayasamızın pek çok maddesi, dolaylı da olsa, vergi ile ilişkilidir. Bununla birlikte, Anayasamızda, başta “vergi ödevi” kenar başlıklı 73. Madde olmak üzere doğrudan vergilendirmeyi ilgilendiren ilkeleri yansıtan maddelere yer verilmiştir.

Anayasamızın 73. Maddesine göre;

“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 Cumhurbaşkanı’na verilebilir.”

²³ Adil Nas, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, AÜHFD, 61 (4) 2012:1307-1336, s.1317

²⁴ Adil Nas, a.g.m., s.1312

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73'üncü maddesindeki verginin ancak kanuna konulabileceği hükmü vergi mükellefleri açısından hukuki güvenlik teminatı niteliğindedir. Anayasa'daki vergileme ilkesine ilişkin kıstaslar dikkate alındığında kişilerin mülkiyet hakkına yönelik kamu otoritesinin müdahalesinin ancak kanuni bir düzenleme ile yapılabileceği zorunluluğu göze çarpmaktadır. Vergilerin belirsiz ve öngörülemez olmaması, vergiye ilişkin kanuni düzenlemelerin kapalı ve anlaşılabilir olmamasını gerektirmektedir. Vergisel ödevlerin katiyetle yasayla getirilmesini zorunlu tutan Anayasasının 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün, vergi vasıtasıyla kişilerin mülkiyet hakkına yönelik kamu otoritesinin müdahalelerine ilişkin kişilere üst düzey bir teminat sağladığı söylenebilir.²⁵

2.1.2. Kanun

Kanun vergi hukukun en önemli kaynağıdır. Verginin kanuniliği ilkesi, bir başka deyişle, vergi ve diğer mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması “Magna Carta” dan itibaren tüm dünya da olduğu gibi, ülkemizde de kabul edilen temel anayasal vergilendirme ilkelerindendir.²⁶

2.1.3. Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Kanunların mülkiliği ve şahsiliği prensibinin bir arada uygulanması, çifte vergilendirme problemlerini ortaya çıkarmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmaları ile farklı devletler arasında ortaya çıkabilecek bu çifte vergilendirme sorunları giderilmeye çalışılmaktadır. Bu anlaşmaların yokluğu halinde ise, sorun iç hukukta konulacak düzenlemelerle hafifletilmeye çalışılmaktadır. Anayasamızın 90'ıncı maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylanmayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmünde olup, bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamamaktadır.²⁷

Uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olması, onları diğer kanunlarla eşit hale getirmektedir. Bu açıdan bakıldığında uluslararası anlaşmalarla kanunlar arasında bir astlık üstlük ilişkisinin değil, eşit kurallar arasında geçerli olan öncelik – sonralık sorunu olabilir. (Yaltı, 1995). Bu nedenle, temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalarla ulusal

²⁵ Abdullah Armağan, Vergi Yargılama Hukukunda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu. Scientific Journal of Finance and Financial Law Studies, 2(2), 85-98, 2022, <https://journals.academicianstudies.com/SJFFLS/article/view/156/106> E.T.: 12.07.2023

²⁶ Ateş Oktar, Vergi Hukuku, 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020, s. 35

²⁷ Ateş Oktar, a.g.e., s. 37

kanunlar arasında bir çatışma olması durumunda, çıkabilecek uyuşmazlıklarda uluslararası anlaşma hükümleri esas alınarak uygulanır ve ulusal kanun hükümleri ihmal edilir.²⁸

2.1.4. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

Cumhurbaşkanlığı kararnamesi 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Türk Hukuk Sistemine Dahil Olmuştur. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasa'nın 104'üncü maddesi uyarınca, temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevleri düzenleme amacıyla kullanılamayacağından ve Anayasanın Vergi Ödevi kenar başlıklı 73'üncü maddesinde, "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmın, "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlıklı dördüncü bölümünde yer aldığından, cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle vergilendirme ile ilgili düzenlemelerde yapılamaz. Başka bir deyişle, cumhurbaşkanlığı kararnameleri, sadece olağanüstü hallerde vergi hukukun kaynağı olabilirler.

2.1.5. Cumhurbaşkanı Kararı

Anayasa'nın 104'üncü maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre, Cumhurbaşkanı Devletin başıdır. Yürütme yetkisi Cumhurbaşkanına aittir.

Dolayısıyla, yürütme organının özel düzenleyici işlemler yapma yetkisi de yeni sistemde yürütme organını temsil eden Cumhurbaşkanına ait olmaktadır. Cumhurbaşkanı bu yetkisini Cumhurbaşkanı Kararları çıkarmak suretiyle kullanır.

2.1.6. Yönetmelik

Anayasamıza göre yönetmelik, Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri tarafından, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerin uygulanmasını sağlamak üzere, bunlara aykırı olmamak koşuluyla, oluşturulan bir hukuk kaynağıdır.

2.1.7. Genelge

Yürütme organından doğan doğal kaynaklar arasında yer alan genelgeler ve genel yazılar yoluyla, Hazine ve Maliye Bakanlığı bazı konularda kendi teşkilatına yönelik açıklamalar yapmaktadır. Bunlar, sadece, vergi idaresinin hiyerarşik ilişkileri çerçevesinde idareyi bağlamaktadır.

²⁸ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Kitabevi, s: 35

2.1.8. Özelge (Mukteza) ve Sirküler

Hazine ve Maliye Bakanlığı muktezaları ve sirküleri ile ilgili hukuki düzenleme VUK'un 413. Maddesinde yer almıştır. Özelgeler (muktezalar), mükelleflerin, vergi kanunlarının uygulanması bakımından tereddüde düştükleri hususlar hakkında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na sordukları yazılı sorulara verilen yazılı cevaplardır. VUK'un 413'üncü maddesi, mükelleflere, vergi idaresinden açıklama isteme hakkı tanınmaktadır. Özelgeler, vergi idaresinin yorum ve yaklaşımını yansıttıklarından benzer olaylarda kaynak değer taşımaktadırlar.²⁹

2.2. Vergi Hukukunun Yargı Organından Doğan Kaynakları

2.2.1. Anayasa Mahkemesi Kararları

Anayasa mahkemesi, yürürlüğe konulan vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun denetimi açısından önemli bir görev ifa etmektedir. Anayasaya uygunluk denetimi sırasında, vergi kanunlarının, sadece, Anayasa'nın 73'üncü maddesine değil, diğer ilgili maddelerine de uygun olup olmadığını inceler. Usulüne göre yürürlüğe konulan uluslararası vergi anlaşmaları hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaması; olağanüstü hallerde ve savaş hallerinde vergi konusunda çıkarılan cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nde dava açılabilmesi gibi nedenlerle vergi hukuku kaynaklarının anayasal denetimi bir ölçüde sınırlanmakla birlikte, Anayasa Mahkemesi'nin vergi hukuku ile ilgili olarak verdiği çok sayıda karar bulunmaktadır.³⁰

2.2.2. İçtihadi Birleştirme Kararları

Vergi uyuşmazlıkları konusundaki içtihadi birleştirme kararları Danıştay'ın İçtihatleri Birleştirme Kurulu'na verilmektedir. Danıştay İçtihatleri Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idare ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü ya da birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havale üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra gerekli incelemeyi yaparak gerekli görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesine karar verir. İçtihadi birleştirme kararlar, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40'inci maddesinin dördüncü bendi uyarınca Danıştay'ın daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare için bağlayıcıdır.³¹

²⁹ Selim Kaneti, Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1986, s.24

³⁰ Oktar, a.g.e. s.45

³¹ Şenyüz vd., sf.43

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN HAKLARI VE VERGİ SORUŞTURMASINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARININ TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERLE İLİŞKİSİ

3.1. Mükellef Hakları

Potansiyel vergi hasılatına ulaşmada yaşanan sorunlar ve mükellefin vergiye karşı gösterdiği direnç vergi idarelerinin mükellefin vergiye uyumunu sağlamada kullandığı polisiye önlemleri sorgulamasına neden olmuş ve günümüzde vergi idareleri mükellef odaklı yaklaşım çerçevesinde oluşturulmaya başlanmıştır. Geçmişte vergi idarelerinin devlete kazandırdıkları gelir büyüklüğünde başarılı olduğu inancı günümüzde vergi tahsilatı sağlarken mükellefin uyumunu ve idareden memnuniyeti sağlamadaki başarısıyla yer değiştirmiştir.³²

Mükellef hakları, vergi mükelleflerine olumlu (mükelleflerin bilgi alma hakkı gibi) ya da olumsuz talepte bulunma (özel hayatın gizliliği gibi) yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklardır.³³

Mükellef hakları kavramı ve koruması, insan hakları kavramıyla yakından ilişkilidir. Bilindiği gibi, insan hakları hareketleri daha yoğun bir biçimde II. Dünya Savaşı'ndan hemen sonra başlamıştır. Mükellef hakları da bu gelişmelere paralel olarak 20. yüzyılın dördüncü çeyreğinde tartışma konusu olmaya başlamıştır. İnsan hakları konusu, mükellef hakları konusundan daha geniştir. Fakat insan hakları, mükellef haklarının analizi için bir başlangıç noktası olarak göz önünde bulundurulur.³⁴

Mükellef hakları bir dizi dalga geliştirmiştir. Bunlar (Bentley'den Aktaran; Çetin, Gökbunar, 2020).

İlk dalga, modern vergi sistemi tanımı ve oluşturulması şeklinde gerçekleşmiştir. Bu süreçte, “vergi kararını gözden geçirme hakkı, vergi tahsilatı ve uygulamasındaki ödeme süreçlerindeki haklar” gibi temel haklar ön plana çıkmıştır.

³² Çoşkun Karaca, Bünyamin Demirgil, Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 15, Sayı 1, 2014, s. 367, https://www.researchgate.net/publication/291135672_VERGILEMEDE_MUKELLEFLER_HAKLARI_VE_VERGI_INCELEME_ELEMANLARININ_MALI_SORUMLULUKLARI E.T.: 14.07.2023

³³ Recai Dönmez, Vergi Mükellefinin Hakları”, Vergi Hukuku (Ed:Dönmez, R., Heper, F), Eskişehir: AÜ Yayınları, 2004, s.126-127

³⁴ Güneş Çetin, Ramazan Gökbunar, Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı, Yönetim Ve Ekonomi Yıl:2010 Cilt:17 Sayı:1, s. 25 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/146029> E.T.:14.07.2023

İkinci dalga, gelir otoriteleri ve mükellefler arasındaki yoğun etkileşimle yönetmek için yasal ve idari çerçevenin geliştirilmesi olarak kabul edilebilir. Bu süreçte, “mahremiyet, gizlilik (dokunulmazlık), arama/el koyma hükümleri ve yönetim sürecini kolaylaştırmak için bir dizi idari hakların sağlanması gibi belirli maddi ve usul haklarını düzenleyen konular” vurgulanmıştır.

Üçüncü dalga, doğrudan yabancı yatırım ve ticaretin geliştirilmesi için bir vergi çerçevesi oluşturulmasını ve gönüllü uyumu arttırmak için mükellef haklarının açıklanmasının resmi olarak kabul edilmesini içerir. Haklar, mükellef gelir otoritesi ilişkisini ve şeffaflığı geliştirmek için hem yerli vergi mükellefleri hem de yabancı yatırımcılar için önemli derecede kesinliğe odaklanır. Bu haklar genellikle yapısal vergi reformu içeriğinde gelişmiştir.

Dördüncü dalga, ticaret blokları ve anlaşmaları doğrultusunda uluslar üstü artan korumayı ifade etmektedir. Etkisi genellikle dolaylıdır, ancak zamanla yurt içi korumanın gelişmesini etkiler.

OECD tarafından temel mükellef hakları şu şekilde sayılmaktadır (OECD, 2002)

-Bilgilendirilme, yardım alma ve dinlenme hakkı

-İtiraz edebilme hakkı

-Ödenmesi gerekenden daha fazla vergi ödememe hakkı (mükelleflerden kanunla öngörülenden fazla vergi alınmamalı, ödenmesi gereken tutarın doğru tespiti için mükellefler vergi idaresinden yardım alabilmeli, öngörülen vergi kolaylıklarından yararlanabilmelidirler).

-Kesinlilik (ödenecek verginin önceden belli olması) hakkı (mükellefler ödemeleri gereken vergiyi önceden bilmelidirler).

-Özel yaşamın gizliliğine saygı hakkı

-Vergi mahremiyeti ve gizliliği hakkı

Bunun yanında mükelleflerin yükümlülükleri de aşağıdaki şekilde sayılmıştır;

-Vergi idaresine karşı dürüst olma yükümlülüğü

-Vergi idaresi ile işbirliği yapma zorunluluğu

-İstenilen bilgi ve belgeleri doğru ve zamanında teslim etme yükümlülüğü

-Kayıt tutma yükümlülüğü

-Vergileri zamanında ödeme yükümlülüğü

Türkiye’de vergilendirme süreciyle ilgili usul ve esaslar Kıta Avrupası hukuk sistemini uygulayan ülkelerde olduğu gibi kanunlarda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu sebeple mükelleflere tanınan hakların esas itibariyle anayasa ve vergi kanunlarında bulunabileceği açıktır. Mükellef hakları ülkemiz mevzuatında arandığında, bunların zaten Türk vergi hukukunda mevcut olduğu ortaya çıkar; fakat kanunlarda mükellef haklarıyla ilgili ayrı ve sistematik bir düzenleme yoktur.³⁵

Türkiye’de dünyadaki gelişmelere paralel bir seyir izleyen Gelir İdaresi’nin hizmet kalitesindeki değişim beraberinde birçok yenilikle birlikte “mükellef hakları” kavramını da getirmiştir.

Mükellef hakları, vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasındaki süreçlerin yürütülmesinde önem arz eden, mükelleflere olumlu ya da olumsuz talepte bulunma yetkisi veren haklardır. Mükellef haklarının korunması aynı zamanda vergi idarelerinin yapılandırılması, vergiye uyumun artırılması ve vergi sisteminin günün koşullarına göre düzenlenmesi açısından da gerekli görülmektedir.³⁶

3.2. Vergi Soruşturmasında Mükellef Haklarının Temel Hak Ve Özgürlüklerle İlişkisi

3.2.1. Mülkiyet Hakkı

Vergilendirme işlemi itibariyle ihlâl edilebilecek temel hak ve özgürlüklerden bahsedilirken öncelikle mülkiyet hakkı ele alınmalıdır. Gerçekten de vergilendirme işlemi yapısı ve sonuçları göz önüne alındığında mükelleflerin harcanabilir gelirlerinde ve malvarlıklarında azalmaya sebep olan bu yönüyle bireyin mülkiyet hakkına yapılan doğrudan bir müdahale olarak ifade edilebilir. Bu sebepten vergilendirme işlemi esnasında kamu yararı doğrultusunda getirilen vergilerin bireysel yararlar arasında makul bir denge kurulmalı vergilendirme yetkisinin sınırını oluşturan evrensel ilkelere bağlı kalınarak bu yetkinin meşru

³⁵ Adnan Gerçek, Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi, Seçkin Yayınları, 2015

³⁶ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, <https://vdk.hmb.gov.tr/vergi-incelemesinde-mukellef-haklari>, Erişim Tarihi: 15.06.2023

alanın dışına taşması engellenmelidir.³⁷ Söz konusu evrensel ilkelerin sınırını aşılması sonucunda mülkiyet hakkının ihlali söz konusu olabilmektedir.

3.2.2. Özel Hayatın Gizliliği

Özel hayatın gizliliği, bütün demokratik hukuk devletlerinde benimsenmiş olan bir anayasa hukuku ilkesidir. “İnsan kişiliğinin serbestçe gelişmesine imkân vermek, kişiye kendisi ve yakınları ile baş başa kalabileceği, devletçe ve başkalarınca rahatsız edilmeyeceği özerk bir alan sağlamak” temel amaçlarıyla özel hayat konusu hukuksal düzenlemelerde yer almıştır. Bu yönüyle özel hayatın korunması, insan onurunun korunmasında önemli bir araçtır.³⁸

Vergileme alanına geçildiğinde ise idarenin, mükellefe ait bilgileri toplamak suretiyle onun özel hayatına bir müdahalesi söz konusu olmaktadır. Bu açıdan özel yaşam alanı, “hem bilgi toplama, hem toplanan bilgileri saklama, koruma ve kamuya açıklamama açısından (vergi mahremiyeti), hem de yükümlü hakkında toplanan verilere bizzat yükümlünün ulaşması (bilgi alma) bakımından” değerlendirilmek durumundadır.³⁹

Özel hayatın gizliliği hakkı, vergi idaresi tarafından mükellefin evine ve işyerine girilerek özel hayatına müdahale edilmesini sıkı kurallara bağlamaktadır. Vergi mükellefleri vergi idaresinin gereksiz biçimde özel hayatlarına müdahale etmemesini bekleme hakkına sahiptirler. Uygulamada bu durum, mükelleflerin evlerini makul olmayan ve şüphe doğurmayan sebeplerle aranmaktan ve vergi borcunun doğru miktarını belirlemek için yerinde olmayan bilgi taleplerinde bulunmaktan kaçınmak olarak yorumlanır.⁴⁰

3.2.3. Adil Yargılanma Hakkı

Vergi incelemesi müessesesi ile belirli durumlarda ve belirli ölçülerde çakışan bir diğer temel hak ve özgürlük “adil yargılanma hakkı”dır.

Vergi yasaları vergilendirme işlemlerinin gereği olarak, kişilerin özel hayatlarına bir ölçüde girerler. Bu müdahale Anayasanın getirdiği sınırlar içerisinde kaldığı sürece kabul edilebilir. Vergi Usul Kanununun 5. ve 362. maddeleri ve 6183 sayılı Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 107. maddesi ile kişilerin mali durumlarının gizliliğinin

³⁷ Tahir Erdem, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulanma İmkânı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:282 Mart, 2012, sf. 13 <http://vergisorunlari.com.tr/makale/anayasa-mahkemesine-bireysel-basvuru-yolu-ve-vergi-hukuku-alaninda-uygulanma-imbani/6114> E.T.:14.07.2023

³⁸ Ergun Özbudun, Anayasa Hukuku Bakımından Özel Haberleşmenin Gizliliği. Ankara Hukuk Fakültesi Ellinci Yıl Armağanı. Ankara: Sevinç Matbaası, s.265

³⁹ Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Yetkin Yayınları, İstanbul, 2006

⁴⁰ Gerçek, a.g.e., s.7

korunması için getirilen hükümler, Anayasada öngörülenden daha geniş bir güvence sağlamaktadır. Bu hükümlerle, kural olarak, devlet görevlilerinin vergilendirme yetkisini kullanırken öğrendikleri, yükümlüye ait mali ve diğer özel sırların üçüncü kişilere açıklanması yasaklanmaktadır.⁴¹

Adil yargılama hakkı başlığı altında tartışılması gereken başka bir kavram ise **hukuki dinlenilme** hakkıdır. Hukukî dinlenilme hakkı, yargılama başladıktan sonra, yargılamaya katılanların dinlenilmesini, yargılamada eşit şekilde işlem görmelerini, iddia ve savunmada bulunma olanağının verilmesini hedefler.⁴²

Hukuki durumları etkilenen bireylerin gerçekleştirilen yargılamada eşit şekilde bilgi sahibi olmalarını; yargılama mercilerini gerçekleştirdikleri açıklamalar ya da sundukları delillerle etkileyebilmelerini; yargılama mercilerinin de bunları dikkate alarak adil ve hukuka uygun bir şekilde hüküm kurmasını ifade etmektedir. Hukuki dinlenilme hakkı, Danıştay kararlarında da kendine yer bulmakta ve söz konusu hakkın üç unsuru bulunduğu dile getirilmektedir. Bunlar, iddia ve savunma hakkı, açıklama ve ispat hakkı ile tarafların ortaya koyduğu iddia ve savunmaların yargı organlarınca tam olarak dikkate alınıp değerlendirilmesidir.⁴³

3.2.4. Ayrımcılığa Uğramama Hakkı

Anayasa'nın 10'uncu maddesi; "Kanun önünde eşitlik" başlığı altında herkesin dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğunu hüküm altına almıştır. Bu madde gereğince; idare, vergilendirme işlemlerinde mükelleflere eşit muamele etmek, vergi yükümlülüğünde hiç kimseye avantajlı ya da dezavantajlı şekilde işlem yaparak ayrımcılığa tâbi tutmamak zorundadır⁴⁴

Bu nedenlerden dolayı vergi incelemesine seçilmedeki idarenin takdir yetkisi, objektif kriterlerin ve hukukun dışına çıkmamalı, başka özel nedenlerden dolayı yükümlüler, vergi incelemesine alınmış olmamalı; veyahut da vergi incelemesine alınması gerektiği halde

⁴¹ Dr. Ertuğrul Akçaoğlu, Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi, <https://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergilendirme-yetkisinin-temel-hak-ve-ozgurluklerle-iliskisi/> , E.T.: 16.06.2023

⁴² Muhammed Özkes, Medenî Usul Hukuku, 2. B., Ankara 2001, s. 251.

⁴³ Harun Yılmaz, İdari Yargıya İlişkin Bireysel Başvuru Kararlarında Silahların Eşitliği İlkesi, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, 19: 27-46, İstanbul, s.36, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1696999> , E.T.: 14.07.2023

⁴⁴ Nehir Aytüre, Vergi Denetiminde Mükellef Hakları, Manisa Celal Bayar Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / Maliye Ana Bilim Dalı / Mali Hukuk Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2022, s.9, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> E.T.:14.07.2023

incelemeye alınmamış olmamalıdır. Aksi halde, yükümlü açısından “eşitlik” ilkesinin ve “ayırıcılığa uğramama hakkı”nın ihlâl edilmiş olacağı; İdare açısından da “görevi kötüye kullanma” suçunun gerçekleşmiş olacağı hususları tartışılabilir.

3.2.5. Bilgi Alma Hakkı

Temel mükellef haklarından bir diğeri ise bilgi alma hakkıdır.

Bilgi alma hakkı, OECD kaynaklarında şu şekilde tanımlanmaktadır; Vergi mükellefleri, vergi sisteminin işleyişi hakkında güncel bilgileri elde etme, başvuru hakları da dahil olmak üzere, tüm hakları konusunda bilgilendirilme hakkına sahiptirler. Mükelleflerin tamamı, kendilerine sağlanan bilginin, vergilemeyle ilgili karmaşık durumların açıklanmasını ve böylece kendi vergi işlemlerini daha iyi anlamalarına imkan tanınmasını bekleyebilir. Bu durumda, yetkili makamlar bu yükümlülüğü yerine getirmek için bilgi broşürleri, bildirimler, telefonla sesli iletişim, video rehberleri vb. kullanabilir (OECD, 2003).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SORUŞTURMASINDA İDARENİN MALİ SORUMLULUĞU

4.1. Vergi Soruşturmasında İdarenin Mali Sorumluluğu

İdarenin bireylere verdiği zararlardan doğan maddi sorumluluğu anayasal bir kural olarak karşımıza çıkar. İdare kamu hizmetini yürütürken verdiği zararlardan sorumlu olacaktır. Anayasamızın 40’inci maddesi, “*Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.*” hükmüyle ve 125’inci maddesinin yedinci fıkrası gereğince, “*İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.*” hükümleriyle; idarenin mali sorumluluğunun varlığını bireyler nezdinde güvence altına almıştır (Şaşmaz, 2016).

Vergi inceleme elemanları da dahil devlet memurları görevleriyle ilgili olmayan kişisel eylem ve işlemleriyle özel kişilere verdikleri zarardan dolayı özel hukuk hükümlerine göre sorumludurlar ve bu konuda herhangi bir güvenceden yararlanamazlar. Vergi inceleme elemanları görevlerini yerine getirirken kişisel kusur, ihmal veya tedbirsizlikleri sonucu mükelleflere zarar verebilirler.

Anayasanın 125’inci maddesinin son fıkrasında idare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü kılınmıştır.

Vergi inceleme elemanlarının Devlet memuru olmalarından dolayı oluşan söz konusu hazine kaybı devlet tarafından karşılanır. Gerek Anayasa'nın 129'uncu maddesi gerek Devlet Memurları Kanunun 13'üncü maddesine göre mükellefler oluşan zarar için kendilerini zarara uğratan ilgili memur aleyhine değil ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Devlet tarafından mükellefe ödenen tazminatlar yine gerek Anayasa'nın 40/2'nci ve 129/5'inci maddeleri ve gerek Devlet Memurları Kanunun 13'üncü maddesi hükümleri çerçevesinde ilgili memura rücu ettirilmektedir.

Rücunun kelime anlamı, geri dönme, cayma; rücu hakkı ise kişinin yaptığı ödemeyi bir başkasından geri alabilme hakkı olarak tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle rücu hakkı, üçüncü kişiye geçen alacak hakkının asıl borçluya yönelik olarak kullanılabilmesidir. Kamu hukukunda rücu hakkı, zarar gören kişiye ödemenin devlet tarafından yapılmasından sonra zararın doğmasında kusurlu olan kişiden yapılan ödemenin talep edilmesi şeklinde ortaya çıkar.⁴⁵

Zararın devlet tarafından giderilmesinden sonra bu ödemenin kusurlu personelden istenmesi Hukuk devleti ve Personel rejimine uygundur. Bu halde rücu edilecek personelin sorumluluğun doğmasında kusurunun bulunması zorunludur. Bu hal meydana gelen zararın sorumlu personelle paylaşılması olarak kabul edilmemelidir. Bu durum “kusuru olan zararın giderilmesine katlanır” kuralının uygulanması halidir. Personelin kendi eylem ve işlemlerinde titizlikle hareket etmesini sağlamayı amaçlar.

BEŞİNCİ BÖLÜM

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

5.1. Değerlendirme ve Sonuç

Son dönemlerde mükelleflerin haklarının etkin kullanımın sağlanabilmesi için idare tarafından samimi çalışmalar yapmaktadır, ancak söz konusu çalışmaların etkinliği tartışmaya açıktır. Mevcut altyapıların mükellef haklarının bilgilendirilmesinde idare de iyi niyetli yaklaşımlarda bulunmaktadır. Örneğin, mükelleflere vergi inceleme elemanları tarafından gönderilen incelemeye başlama bildirimlerine mükelleflerin haklarının neler olduğuna ilişkin bir yazıda gönderilmeye başlanmıştır. Teknolojinin daha etkin kullanılması ve yaygınlaşması

⁴⁵ Kahraman Buyrukoğlu, Gerçek Ve Tüzel Kişiliklerde Vergi Aslı Ve Cezası Bakımından Kanuni Temsilcilerin Rücu Hakkı, 1. Uluslararası İpekyolu Akademik Çalışmalar Sempozyumu, Nevşehir, 2017, s.517, https://www.researchgate.net/publication/322266504_Gercek_Ve_Tuzel_Kisiliklerde_Vergi_Asli_Ve_Cezasi_Bakimindan_Kanuni_Temsilcilerin_Rucu_Hakki/link/5a4f3ddfa6fdcc7b3cdb43c3/download E.T.:14.07.2023

sonucunda idare ve mükellefler arasında ki iletişim kanalları da çeşitlendiğini düşündüğümüzde; mükelleflerin haklarına ilişkin bildirimlerinin incelemenin her aşamasında sağlanması gerektiği tartışmasızdır. Zira çalışmamızda da değindiğimiz üzere söz konusu hakkın demokratik bir hak olduğu, inceleme sürecinde mükellefin birçok temel hakkına temas edildiği açıklanmaya çalışılmıştır.

Bir başka eleştiri; belirlilik ilkesi ve kanunilik açısından konu ele alındığında; özellikle vergi kanunlarında mükelleflere tanınan haklara uyulmaması sonucunda herhangi bir yaptırımın olup olmadığıdır. Vergi mahremiyeti gibi uyulması gereken mükellef haklarında ihlal durumunda yaptırım yasa ile düzenlenmişse de; vergi inceleme süreleri gibi yasa da belirtilen sürelere uyulmama durumunda vergi inceleme elemanları için herhangi bir yaptırım söz konusu değildir. Dolayısıyla mükelleflere tanınan hakların etkinliği açısından mükelleflerin şikayet ya da itirazlarını bildirebilecekleri bir mekanizmanın sağlanması yerinde olacaktır.

Son olarak ise vergi incelemesi sürecinde mükellef haklarının VUK'da yapılacak bir düzenleme ile kanunlaştırılması gerekmekte olup; bu hakların ihlal edilmesi halinde uygulanacak cezalarında VUK'da belirtilmesi gerekmektedir. Böylelikle vergi incelemesinde mükelleflerin sahip oldukları haklar hukuka uygun bir zemine oturtularak mükelleflerin vergi inceleme sürecinde kendilerini daha güvende hissetmesi ve yapılan vergi incelemelerinin keyfiyetten uzak, adil ve eşit şekilde yapılması sağlanacaktır.

KAYNAKÇA

- Armağan, Abdullah: Vergi Yargılama Hukukunda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu. **Scientific Journal of Finance and Financial Law Studies**, 2(2), 85-98, 2022, <https://www.journals.academicianstudies.com/SJFFLS/article/download/156/106> E.T.: 14.07.2023
- Aytüre, Nehir: Vergi Denetiminde Mükellef Hakları, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / Maliye Ana Bilim Dalı / Mali Hukuk Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2022, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> E.T.:14.07.2023
- Bayraklı, Hasan Hüseyin: **Vergi Ceza Hukuku**, 3.Baskı, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2013
- Başpınar, Veysel: Avukatın Özen Borcu, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C. XII, Y. 2008, Sa. 1-2, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/789708> E.T.:12.07.2023
- Büyükoğlu, Selçuk: Gerçek Ve Tüzel Kişiliklerde Vergi Aslı Ve Cezası Bakımından Kanuni Temsilcilerin Rücu Hakkı, **1. Uluslararası İpekyolu Akademik Çalışmalar Sempozyumu**, Nevşehir,2017, <https://www.researchgate.net/> E.T.:14.07.2023
- Çetin, Güneş, Gökbnar, Ramazan: Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı, **Yönetim ve Ekonomi** 17/1, 2010, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/yonveek/issue/13692/165710> E.T.:14.07.2023
- Çiftçi, Taha Emre: Vergi Kaçakçılık Suçlarında Soruşturma Evresi, **Fiscaoeconomia**, 5(2), 2021, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/fsecon/issue/62354/873942> E.T.:12.07.2023
- Dönmez, Recai: **Vergi Mükellefinin Hakları**”, **Vergi Hukuku** (Ed:Dönmez, R., Heper, F), Eskişehir: AÜ Yayınları, 2004
- Erdem, Tahir: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulanma İmkani, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:282 Mart, 2012, <http://vergisorunlari.com.tr/makale/anayasa-mahkemesine-bireysel-basvuru-yolu-ve-vergi-hukuku-alaninda-uygulanma-imkani/6114> E.T.:14.07.2023
- Gerçek, Adnan: **Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Seçkin Yayınları, 2015
- Gerçek, Adnan: Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye deki Durumun İncelenmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 209, 2006, <http://www.vergisorunlari.com.tr/> E.T:14.07.2023
- Gözler, Kemal: **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Kitabevi, Bursa. 2002
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1986
- Kantekin, Recep: Anayasa ve yasalarımızda mükellef hakları Trabzon - Ortahisar örneği, **Karadeniz Teknik Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / Maliye Ana Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2019i <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> E.T.:14.07.2023
- Kaplan, Recep: Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C. XVII, 2013, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ahbvuhfd/issue/48105/608311> E.T.:12.07.2023

- Karaca, Çoşkun, Demirgil, Bünyamin: Vergilemede Mükellef Hakları Ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1, 2014, <http://esjournal.cumhuriyet.edu.tr/tr/pub/issue/4265/57413> E.T.:14.07.2023
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara. 2019
- Karataş Durmuş, Neslihan: Vergi Hukukunda İspat ve Delil, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C. XVIII, Y. 2014, https://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18_3-4_20.pdf E.T.:12.07.2023
- Kaşıkcı, Mahmut Bekir: **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007
- Nas, Adil: Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, **AÜHFD**, 61 (4) 2012, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/623704> E.T.: 12.07.2023
- Oktar, Ateş: **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020
- Oral, Hasan: Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı, **TBB Dergisi** Sayı:147 2020, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2020-147-1904> E.T.:12.07.2023
- Özekes, Muhammed : **Medenî Usul Hukukunda Hukukî Dinlenilme Hakkı**, Ankara 2003
- Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, Beta yayınevi, 4. Baskı, İstanbul, 2006.
- Şaşmaz, Ayseme Pelin: İdarenin Sorumluluğu Ve Danıştay Kararlarındaki Görünümüne Genel Bakış, **JEBPIR**, 2 (2), 2016, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/391296> E.T.:12.07.2023
- Şeker, H. Nezi: **Hukuksal Yönüyle Vergi İncelemesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 1994
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2020
- Şenyüz, Doğan: Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş, **İzmir Barosu Dergisi** 81(2), 2016, <https://www.izmirbarosu.org.tr/pdfdosya/sayi-2016-220161213112320507.pdf> E.T.:12.07.2023
- Turan, Halil İbrahim: Vergi Hukukunda Tanık Beyanının Delil Niteliği, <https://www.halilibrahimturan.av.tr/Vergi-Avukati-Makaleler/vergi-hukukunda-tanik-beyaninin-delil-niteliği/151/> Erişim Tarihi: 15.06.2023
- Yaltı, Billur: **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, 1995
- Yaltı, Billur: **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Yetkin Yayınları, İstanbul, 2006
- Yaltı, Billur: İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılama Hakkı-II, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.144, Eylül 2000, <http://vergisorunlari.com.tr/makale/insan-haklari-acisindan-vergi-yukumlusunun-adil-yargilanma-hakki---ii/7028> E.T.:14.07.2023
- Yıldız, Hayrettin: Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi, **EÜHFD**, C. XVII, S. 3-4, İzmir, 2013, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1834251> E.T.:14.07.2023

Yılmaz,
Harun:

İdari Yargıya İlişkin Bireysel Başvuru Kararlarında Silahların Eşitliği İlkesi,
İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, 19: 27–46, İstanbul,
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1696999> E.T.:14.07.2023