

MÜKELLEF HAKLARI VE MÜKELLEFİN KORUNMASI

Giriş

Türk Vergi Usul Kanunu'na göre vergi mükellefi, üzerine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişileri ifade etmektedir. Vergilendirme ilişkisinde mükellef, kamu hukukundan doğan yetkisine dayanarak vergi koyan devlete karşı maddi ve şekli yükümlülükleri olan kişidir. Vergilendirmeye bağlı olarak doğan kamu hukuku ilişkisinin pasif tarafını oluşturan vergi mükellefi gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir. Mükellef, vergiyi doğuran olaya bağlı olarak ortaya çıkan vergi borcunu devlete ödeme yükümlülüğünün yanı sıra, mükellefiyetine bağlı olarak yasalarla belirlenmiş vergilemeye ilişkin defter ve belgeler düzenlemek, muhafaza etmek ve bildirimlerde bulunmak gibi şekli ödevleri yerine getirmek zorundadır.

Mükellefler vergilemeye ilişkin ödevlerini her zaman kendileri yerine getirmezler. Bu gibi durumlarda vergiyi doğuran olay kendi üzerinde gerçekleşen ve malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi verginin mükellefidir. Asıl mükellefin yerine geçerek onunla ilgili maddi ve şekli vergi ödevlerini yerine getiren kişiler ise vergi sorumlusudurlar. Bununla birlikte Türk Vergi Hukuku'nda vergi mükellefi kavramı vergi sorumlusu kavramını da içerecek biçimde kullanılmaktadır. (V.U.K. md.8)

1. Mükellef Hakları

Genel olarak, vergi mükellefine, vergilendirme ilişkisinden dolayı devlet ile arasındaki hukuki ilişki çerçevesinde tanınan haklara mükellef hakları denilmektedir.

Vergi hukuku, klasik kamu hukuku özel hukuk ayrımında kamu hukuku içerisinde yer almaktadır. Vergi ilişkisinde taraflar eşit durumda değildirler; özel hukukta olduğu gibi yatay ilişkiler değil, dikey ilişkiler söz konusudur. Devlet, vergileme işlemine girişirken devlet otoritesini kullanmaktadır¹. Vergi hukuku ilişkisinde esas tutulması gereken genel amaç, mükellef ile devlet arasındaki çıkarlar dengesinin kurulması ve korunmasıdır. Bu nedenle, vergi mükelleflerine bir yandan vergilendirmeye ilişkin ödevler yüklenirken diğer yandan da belirli hakların sağlanması gerekmektedir.

Mükellef hakları, mükellefin vergi yasalarına uymak ve vergi idaresinin günlük işlemleri, tahsilat işlemleri ve icra işlemlerinin yerine getirilmesi sırasında görmek istediği doğruluk ve etkinliği içeren sıradan haklar olan birinci tür haklar ile mükellef ile vergi

¹ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş İkinci.Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1993, s. 3

yasaları arasında ortaya çıkan, vergi yasalarının uygulanması, işlem yapılması ve geçerliliği ile ilgili olan ikinci tür haklardan oluşmaktadır.

Birinci tür haklar hem mevzuat hem de idari ölçülerle korunmaktadır. Fakat hakların kapsamı geniş anlamda, uygulamanın doğasına bağlı olmaktadır. İkinci tür haklar ise yasa tarafından sağlanmakta, yasa ve onun maddelerinin temel yürürlüğü üzerine odaklanarak, yalnızca vergi yasalarına yönelik olarak değil genel olarak uygulanmaktadır.

Yukarıda belirtilen haklara ilave olarak üçüncü tür bir hakkın varlığından da söz edilebilir. Bunlar vergi idaresinin işlem ve hizmetleriyle ilgili olarak mükelleflere sunduğu ve vergi idaresinin hedeflediği amaçlar, beklentiler ve mükellefe vermiş olduğu sözlerden oluşan standartlardır.

Etkin bir vergi hizmeti, vergilere ilişkin tüm mevzuat ve yayınların açık ve kolay anlaşılır şekilde hazırlanmasını, mükelleflerin hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi almalarına imkan veren iletişim kanallarının oluşturulmasını ve mükelleflere yönelik eğitim programlarının geliştirilmesini gerektirmektedir. Bu gerekliliklerden görüldüğü üzere, etkin bir vergi hizmeti ile mükelleflere sunulan haklar arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Bu anlamda, mükellef haklarını düzenleyen ve koruyan etkin bir vergi hizmeti, aşağıda belirtilen unsurları birarada bulundurmak zorundadır².

a. Açık ve kolay anlaşılır beyanname ve formlar: Sadece vergilere ilişkin kanun, tebliğ ve kararnameler gibi mevzuat yayınlarının değil, doğrudan mükellefe yönelik beyanname ve diğer vergi bildirimlerinin de eğitim düzeyi düşük mükellefler tarafından dahi kolaylıkla anlaşılabilir biçimde düzenlenmesi.

b. Mükellef Eğitimi: Mükelleflerin vergisel yükümlülükleri konusunda sürekli ve düzenli olarak eğitilmeleri.

c. Mükellef bilgi servisi: Mükelleflerin vergiler ve mükellefiyetleri konusunda soru ve sorunlarına hızlı ve aydınlatıcı cevap alabilmelerini sağlayacak başvuru merkezlerinin kurulması, bu merkezlerin sürekli ve düzenli olarak çalıştırılması.

d. Mükellef şikayet ve başvuruları: Vergi idaresi ile mükellefler arasında karşılaşılan sorunların, mükellefleri önemli bir zaman kaybına uğratmadan, tek bir başvuru merkezinde çözüme kavuşturulması.

e. Halkla İlişkiler: Vergi sistemindeki değişikliklerin ve gelir idaresinin performansının aralıklı olarak basın ve yayın imkanları kullanılarak geniş kitlelere tanıtılması.

f. Saydamlık: Gelir idaresinin kendi etkinlik ve performans düzeyindeki değişiklikleri mükellef tabanı ile düzenli olarak paylaşması.

² Mustafa Uysal, Hansın Dalbayrak, Timuçin Yurdanur, Çağdaş Eğilimler Işığında Türkiye’de Gelir İdaresi ve Denetimine Stratejik Yaklaşım, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, İstanbul, 2002 s. 66

g. Mükellef memnuniyetinin izlenmesi: Gelir idaresinin mükellef kesimlerinin vergi uygulamaları ve gelir idaresi performansı hakkındaki düşüncelerini sistematik bir biçimde izlemesi.

2. Vergi Mükelleflerinin Korunması

Vergi mükelleflerine tanınan haklar, kamu gücünü kullanan vergi idaresinin işlemleriyle mükelleflerin hak ve çıkarlarını etkilemeden önce, mükelleflerin bir takım hak ve yetkilerle donatılarak belirli standartlar çerçevesinde korunmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

Mükellef hakları iki temel kaynak dahilinde yapılan düzenlemeler ile korunabilmektedir. Bu kaynaklar, vergi idaresi tarafından vergi kanunlarının uygulanmasını göstermek için yaptığı düzenleyici işlemler ile idare ya da yasama organından kaynaklanan ve mevzuat olarak adlandırdığımız yazılı hukuk kurallarıdır. Mükellef hakları, bu mekanizmaların birisi ile ya da her ikisi ile birden korunabilmektedir.

Ülkelerin çoğunluğunda yasama, yürütme ve yargı olarak güçler ayrılığı ilkesi uygulanmaktadır. Bu ilke çerçevesinde, yasama organı mükelleflere kanunlarla ya da diğer hukuki araçlarla çeşitli haklar sağlamaktadır. Yürütmenin bir unsuru olan vergi idareleri bu yasaları yorumlayarak vergi mükellefleri ile ilgili işlemler yapmaktadırlar. Ancak bu aşamadan sonra yürütmenin yaptığı yorumlardan hoşnut olmayan vergi mükellefleri, söz konusu yorumlardan kaynaklanan tasarrufları uyuşmazlık olarak yargı organlarının önüne getirebilmektedirler. Mükelleflere tanınan bu hak, yürütmenin faaliyetlerinin yargı organı eliyle kontrol edilmesini sağlamaktadır.

Öte yandan, yasama organı, kanun sistematığının gözetilmesi, belirli konularda yürütme organının gerekli gördüğü politikaları uygulayabilmesi, idareye esnek davranabilme imkanının sağlanması ve benzeri nedenlerle vergi mükellefiyetine ilişkin tüm hakları sağlamamakta ve bu hakların bir kısmı vergi sisteminin uygulamaya konulması aşamasında ayrıntılı hale getirilmektedir. Mükellef haklarının idare tarafından sağlanan ya da korunan kısmı idarenin karar alma mekanizması içerisindedir ve idarecilerin takdir yetkilerini de içermektedir. Vergi idaresi mükellefler için hakların korumasını sağlayabilir. Ancak, bu koruma genellikle vergi idaresinin takdiri içerisinde var olmaktadır. İdari koruma ya da yasal koruma tek başına yetersiz kalmaktadır. Vergi mükelleflerine etkin koruma sağlanabilmesi için her iki koruma mekanizmasının da sistemde yer alması daha doğru olmaktadır.

3. Mükellef Hakları Konusunun Önem Kazanmasının Nedenleri

3. 1. Vergi İdarelerinin Mükelleflere Yönelik Bakış Açısındaki Değişim

Vergi idareleri, vergi sistemini daha verimli ve etkin olarak işletebilmek için mükellefe daha iyi hizmet sağlamanın yollarını araştırmaktadırlar. Günümüzde, etkin bir vergi sistemi, vergi idaresi ile mükelleflerin işbirliği içerisinde olmasını zorunlu kılmaktadır.

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki karşılıklı güven, açıkça ortaya konulmuş ve korunmuş mükellef hakları vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki işbirliğinin daha iyi olmasını sağlamaktadır³.

Vergi idarelerinin mükellefe bakış açısının değişmesine neden olan diğer bir gelişme ise, vergi sistemlerinde yapılan değişiklikler neticesinde, vergi tabanının genişlemesi nedeniyle vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki etkileşimin artmış olmasıdır. Bu etkileşim, hükümetleri, mükelleflerin mükellefiyete ilişkin ödevlerini yerine getirirken aynı zamanda korunmalarını temin etmek için yasal bir çerçeve ortaya koymaları ve titiz bir yönetim göstermeleri yoluna sevk etmektedir⁴.

Öte yandan, vergi idarecileri de bu değişim sürecinin önemli bir unsuru durumundadırlar. Vergi idarecileri, vergi sisteminin işleyişinin gözden geçirmekte ve bunu yaparken de uluslararası işbirliği faaliyetlerinden ve yapılan araştırmalardan giderek artan oranda yardım görmektedirler. Ülkelerin çoğunluğunda uygulanmakta olan mükellefin beyanı üzerine verginin tarh edilmesi sistemi vergi idarelerini, vergi matrahlarını korumak için mükellefler ile daha yakın ilişkilerde bulunmaya zorlamaktadır. Beyan esasına dayalı bir vergi sisteminin başarıya ulaşması, ancak mükelleflerin vergi yasalarına gönüllü uyumuna ve beyannamelerini isteyerek doldurmalarını bağlıdır. Bu anlamda, mükellef ile vergi idaresi arasında mevzuat oluşturulması aşamasında işbirliğinin yapılması, düzenlemeler yapıldıktan sonra konuların tartışılması ve ortaya çıkan anlaşmazlıkların uzlaşma ile çözüme kavuşturulması, mükelleflerin vergi yasalarına gönüllü uyumunu olumlu yönde etkileyecektir.

Vergi idarelerinin mükelleflere bakış açısındaki değişim sürecinin direk sonucu idari şeffaflık üzerinde gerçekleşmiştir. Vergi idareleri, işlem yönergeleri ve vergi usulüne ilişkin kurallar oluşturmak suretiyle mükelleflere sundukları hizmetlere belirli standartlar getirmeyi ve verimliliği arttırmayı hedeflemiştir. Bazen, Avustralya'da olduğu gibi, vergi idaresi, işlem yönergeleri ve usullerini daha da genişleterek, vergilemeye ilişkin anlaşılabilir dili ortadan kaldırmakta ve mükelleflerin mevzuatı daha iyi anlamalarına yardımcı olmaktadır.

Bunun yanısıra, hükümetler vergi idaresinin geleneksel bürokratik imajından uzaklaşarak vergi mükellefleri ile daha iyi ilişkiler kurmayı, hizmet ve etkinlik üzerine imaj yaratmayı tercih etmektedirler. Bu sürecin doğal sonucu olarak da vergi idareleri bir çok özel kamu hizmet kuruluşunun yaptığı gibi "mükellef haklarını" yayınlamışlardır. Mükellef odaklı koruma biçimlerinden birisi de vergi mükelleflerinin mahkeme sürecine gitmeden başvurabilecekleri "Kamu denetçisi" kurumunun kamu idaresi içerisinde oluşturulmasıdır.

³ OECD, Taxpayers' Rights and Obligations A Survey Of The Legal Situation In OECD Countries, Paris, OECD Publication, 1990, s.7

⁴ Doğan Gökbel , Mükellef Hakları, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000, s. 12

3. 2. Vergi Sistemlerinin Karmaşık Hale Gelmesi

Vergi tabanının genişlemesini sağlamak amacıyla vergi sistemlerinin geliştirilmesi vergi sisteminin ve mevzuatının karmaşıklaşmasına neden olmuştur. Vergi ile ilgili mevzuat tek yada az sayıda kaynak içerisinde yer almamaktadır. Vergi sisteminin tam olarak anlaşılabilmesi için çok sayıda vergi yasasının yanı sıra vergi idaresinin düzenleyici işlemlerinin de bilinmesi gerekmektedir.

Bunun yanısıra, vergi kanunlarında açık ve net olmayan ifadeler yer verilmesi, mükellef, vergi idaresi ve yargı arasında çeşitli uyuşmazlıklara yol açmaktadır. İlke olarak hem vergi kanunları hem de onun sonuçları açık ve herkes tarafından anlaşılabilir nitelikte olmalıdır. Bununla birlikte, vergi kanunlarının uygulamada hiçbir sorun ya da güçlük çıkarmaması da mümkün değildir. Zira, vergiden kaçınmaları önlemek için mevzuatın ayrıntılı olarak düzenlenmesi gerekli olabilmektedir. Bunun sonucunda, kanuna göre vergisini ödemek isteyen mükellefler de anlaşılabilir vergi kuralları ile karşı karşıya kalmaktadır.

Bir çok ülkede vergi kanunlarının karmaşık olması yasalara uyulmasını oldukça pahalılaştırmakta ve yasaların uygulanmasını güçleştirmektedir. Basit yapıda bir vergi sistemi, vergilerin etkin olarak salınmasını, hataların, uyuşmazlıkların ve vergiden kaçınmaların azalmasını sağlar. Vergi kanunlarının çoğu durumda yoruma açık olması, kanunların yorumlanmasında mükellef, idare ve yargı arasında ortaya çıkan tutarsızlıklar, hukuki metinler ile uygulamalar arasındaki farklılıklar kanunların doğru uygulanmasını daha da güçleştirmekte ve mükellefleri vergiden kaçınmaya teşvik etmektedir.

Vergi sistemlerinde oluşan bu karmaşıklık ve bu karmaşıklığın vergi mükellefleri üzerindeki etkilerini gidermek için vergi sisteminin basitleştirilmesinin yanısıra, mükelleflere tanınan haklar yoluyla koruma sağlanmaya çalışılmaktadır.

3. 3. Uluslararası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler

Küresel dünya ekonomisinin beraberinde getirdiği uluslararası işbirliği ve uluslararası kuruluşlar, vergi mükelleflerinin korunması ve mükelleflere yönelik haklar sağlanması konusundaki gelişmeleri olumlu yönde etkilemiştir. Uluslararası alanda yapılan antlaşmalar ve ticaret örgütleri mükellef haklarının korunması konusunda vergi mükelleflerine destek vermektedir.

Uluslararası örgütlenme modellerinin en gelişmiş olan Avrupa Birliği'nde, birliğe üye ülkelerdeki vergi mükelleflerini ayrımcı vergilemeden korumak için çeşitli tedbirler alınmaktadır. Kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı esaslı üzerine şekillenmiş olan Avrupa Birliği'nde, üye ülkeler arasında vergilemede ortaya çıkan farklılıkların da minimize edilmesi gerekmektedir.

İnsan hakları sözleşmeleri de vergi mükelleflerine sınırlı da olsa koruma sağlamaktadır. Bu konuda özellikle, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra ortaya çıkan çok

sayıda sözleşme söz konusudur. Bunların içerisinde en önemlileri İnsan Hakları Üzerine Amerikan Sözleşmesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesidir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi esas olarak kişisel ve siyasal haklar olarak sınıflandırılan hakları koruma altına almış olmasına rağmen, vergileme ile ilgili olarak da vergi mükellefleri tarafından ileri sürülebilecek bazı hakları da içermektedir.

İnsan hakları sözleşmelerinin dışında, devletler arasında vergilemeye ilişkin işbirliği ve bilgi değişimini temin etmek amacıyla yapılan sözleşmeler ile çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları da vergi mükelleflerine haklar ve koruma sağlamaktadır. Ayrıca Avrupa Konseyi 1987 tarihinde "İdari Otoritelerin Faaliyetleri Karşısında Bireylerin Korunması" sözleşmesini kabul etmiştir. Bu sözleşme hükümlere idari usulleri belirlerken yol göstermektedir⁵.

Ülkelerin vergilendirme yetkilerini sınırlayan bazı gümrük ve ticaret genel antlaşmaları ile Dünya Ticaret Örgütü gibi organizasyonlar da vergi mükelleflerine tanınan haklara ilişkin hükümler içermektedirler.

3. 4. Teknolojik Gelişmeler

Günümüzde bilgisayar ve iletişim teknolojisindeki gelişmelere paralel olarak vergilerin tarh edilmesi ve toplanılmasında kullanılan tekniklerde de önemli değişiklikler olmuştur. Mükelleflerin vergileme ile ilgili kayıtlarını elektronik ortamlarda yapabilmeleri ve vergi idarelerinin vergileme işlemlerinde bilgisayar teknolojilerini kullanmaları, mükellef hizmetlerinin iyileştirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca, vergi idareleri teknolojik gelişmelerin, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu da olumlu yönde etkilediğini düşünmektedir⁶.

Vergi idarelerinin vergilendirme işlemlerine ilişkin olarak kullandıkları bilgi toplama yetkileri, teknoloji kullanımı ile birlikte daha etkin bir hale gelmiştir. Mükellefe ilişkin bilgilerin elektronik ortamlarda saklanmasına paralel olarak, mükellef açısından gizliliği olan bilgilerin güvenliğinin sağlanması giderek önem kazanmıştır. Dolayısıyla, teknolojik gelişmelerin sonucu olarak vergi mükellefine ilişkin gizliliğin korunması hakkının sağlanması daha önemli hale gelmiştir.

3. 5. Mükelleflerin Seçmen Olarak Önem Kazanması

Demokratik toplumlarda vergi politikalarını belirlemek ve uygulamakla yükümlü bulunan hükümetler, aynı zamanda seçmen olan vergi mükelleflerinin taleplerini de gözardı edemezler. Vergi mükelleflerinin seçmen olarak önem kazanmaları, vergileme gibi kişi hak ve özgürlüklerine en çok kamusal müdahalenin olduğu alanlardan birinde

⁵ OECD, a. g. e, s. 6

⁶ OECD, Electronic Commerce: A Discussion Paper On Taxation Issue, www. oecd. org, s. 9

vergi mükelleflerine daha fazla haklar sağlanarak korunması yolunda yapılan çalışmaları olumlu yönde etkilemiştir.

Sonuç

Günümüzde tüm dünyada mükellef hizmetleri ve mükellef odaklı yapılanmalar giderek önem kazanmakta, vergi idarelerinin vizyon ve misyonlarında bu hususların önemi vurgulanmaktadır. Bundan önceki dönemlerde var olan işlem odaklı yapı ve “en az maliyetle en fazla verginin toplanması” anlayışı yerini, mükelleflerin yasal yükümlülüklerini gönüllü uyum ve katılımlarıyla yerine getirmelerini sağlayacak mükellef odaklı yapılanma anlayışına bırakmaktadır.

Modern ülkelerin vergi idareleri bir yandan, vergi yükümlülüklerini tam ve doğru olarak belirlemeye, mükellefler arasında vergi adaletini sağlamaya ve vergi gelirlerini maksimum seviyesine çıkarmaya çalışırken, diğer yandan da, mükelleflere kaliteli hizmet sunmaya, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu artırmaya ve toplumla olan işbirliğini geliştirmeye özen göstermektedirler. Vergi idarelerinin mükellefe bakış açısında yaşanan bu değişim mükellef hakları konusunun da önem kazanmasına neden olmuştur. Vergi idarelerinin mükellefe yönelik bakış açısındaki bu değişimin yanısıra, vergi sistemlerinin karmaşık bir hale gelmesi, uluslararası alanda yaşanan gelişmeler, teknolojik gelişmeler ve mükelleflerin gelişen demokrasilerde seçmen olarak artan önemleri, mükellef hakları konusunun modern vergi idarelerinde önem kazanmasının diğer nedenlerini oluşturmaktadırlar.