



VERGİ ADALETİNİN SAĞLANMASINDA BİR TEMEL UNSUR MÜKELLEF HAKLARI; TÜRKİYE ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME*

Taxpayer Rights a Fundamental Element in Ensuring Tax Justice; an Evaluation on Turkey

Selçuk BAYRAMOĞLU

Adıyaman Üniversitesi, Gölbaşı Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü,
sbayramoglu@adiyaman.edu.tr, Adıyaman / Türkiye <https://orcid.org/0000-0002-9202-0628>

Kübra GÖZEN BOZDOĞAN

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,
kubra.bozdogan@gop.edu.tr, Tokat / Türkiye <https://orcid.org/0000-0002-4672-0527>

Doi: <https://doi.org/10.33723/rs.1642659>

Bayramoğlu, S. & Gözen Bozdoğan, K. (2025). Vergi adaletinin sağlanmasında bir temel unsur mükellef hakları; Türkiye üzerine bir değerlendirme, R&S - Research Studies Anatolia Journal, 8(2). 253-282.

Makale Türü / Article Type: Araştırma Makalesi / Research Article

Geliş Tarihi/ Arrived Date: 19.02.2025

Kabul Tarihi / Accepted Date: 14.03.2025

Yayınlanma Tarihi / Published Date: 30.04.2025

* Bu çalışma, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Maliye Anabilim dalında Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN danışmanlığında yürütülmekte olan “Türkiye’de 2002-2023 Yılları Arasında Getirilen Vergisel Düzenlemelerin Mükellef Hakları Açısından İrdelenmesi” başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

ÖZ

Devlet niçin vergi toplar? sualine Türk hukuk prensipleri iki şekilde cevap vermektedir. İlki kamu giderlerini finanse etmek, ikincisi toplumsal geliri yeniden tevzi etmek. Tabi bu sorunun sorulmasına kaynak teşkil eden esas problem sosyal devlet ilkesi içerisinde barınmaktadır. İşte vergilendirmede en problemli nokta toplumsal eşitsizliklerin vergi yoluyla aşılması çabasıdır. Bu hususta vergi(leme)de adalet düsturu toplumsal organizasyonun tecessüm etmiş şekli olan devletin giderlerine katılmak, vergi yükünün bireyler arasında eşit dağılmasını sağlamak ve toplumsal eşitsizlikleri gidermektir. Çalışmanın amacı vergi adaletinin temininde mükellef haklarının ve mükelleflerin gönüllü vergi uyumunun katkısı olup olmadığını ihdas etmektir. Bu çerçevede temelde iki kısımdan oluşan çalışmanın birinci bölümünde öncelikle adalet normunun ne anlam ihtiva ettiği üzerinde durulmuş, akabinde vergide adalet mefhumu etraflıca izah edilmeye çalışılmış ve devamında vergide adaleti etkileyen faktörler tek tek sıralanmıştır. İkinci bölümde ise mükellef haklarının tarihsel süreci ele alınarak Türk hukuk normlarında çeşitli yasalar arasında yer verilen tüm mükellef hakları bir tabloda sunulmuş ve nihayetinde vergi adaletine tesir eden mükellef haklarına ayrı bir başlık altında değinilmiştir. Çalışmanın sonuç ve öneriler kısmında ise vergi adaletinin ve mükellefin gönüllü vergi uyumunun artırılmasına yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyum, Vergide Adalet, Mükellef Hakları

ABSTRACT

Why does the government collect taxes? Turkish tax legislation answers this question in two ways. One of these is to finance public expenses, the second is to redistribute social income. The main problem that gives rise to this question lies within the social state principle. The most problematic issue in taxation is overcoming social inequalities through taxes. In this regard, the rule of justice in taxation is to participate in the expenses of the state, distribute the tax burden equally and eliminate social inequalities. The aim of the study is to investigate the contribution of taxpayer rights and taxpayers' voluntary tax compliance in the formation of tax justice. In the first part of the study, which consists of two parts, the rule of justice is explained, then the concept of justice in tax is expressed, and then the factors affecting justice in tax are explained. All taxpayer rights included in various laws in Turkish legal norms are presented in a table, and ultimately, taxpayer rights that affect tax justice are mentioned under a separate heading. In the results and recommendations section of the study, suggestions were made to increase tax justice and taxpayer voluntary tax compliance.

Anahtar Kelimeler: Tax Compliance, Justice in Tax, Taxpayer Rights

GİRİŞ

İnsanoğlunun hayatını idame ettirebilmek üzere çalışıp elde ettiği gelirlerden sarfettiği harcamalara, sahip olduğu servetten taraf olduğu hukuki muamelelere kadar hayatın her alanında vuku bulan ve her alanına doğrudan ya da dolaylı olarak tesir eden vergi hadisesi bu özelliğinden dolayı tüm veçheleriyle ilmi ve akademik çalışmalara konu olmaktadır. Diğer taraftan vatandaşlıktan daha geniş bir sahayı ifade eden, üstlendiği yükümlülüklerle vergilemenin sadece pasif süjesi olarak görülen mükellef kavramı da günümüzde artık devlet müesseseleri kadar mühim, cemiyetin hukuki ve demokratik gelişiminin amillerinden biri olmuştur.

Bu noktada kamu yararının üstünlüğü ilkesi çerçevesinde ele alınacak olur ise vergile(nder)me mefhumu, devletin egemenlik erkine dayalı, taraflarının eşit olmadığı bir kamu hukuku ilişkisidir. Bu ilişkide adil bir vergi düzeni temin etmek ve toplumsal eşitsizlikleri bertaraf etmek, günümüzde vergilemenin en problemli noktasını teşkil etmektedir. Dolayısıyla bu problemi aşmak, insan haklarının bir mütemmim cüzi olarak adilane bir yaklaşım ile sorumlu ve mükellef odaklı bir anlayış içerisinde vergi yükünü adil bir şekilde tevzi etmek vergi idarelerinin vergile(nder)me eylemlerinde başarılı olabilmelerinin ön koşulunu oluşturmaktadır. Bu hususta idarelerin mükellefler ile iş birliğine gitmeleri, onların gönüllü vergi uyumlarını temin etmeleri ölçüsünde bu başarıya kavuşmaları izahtan varestedir. İdarelerin mükellefle iş birliğini temin etmek ve gönüllü vergi uyumlarını artırmanın da onlara birtakım haklar tanımak, vergi idarelerine karşı güven duygularını artırmak ve vergileme sürecine daha fazla dahil ederek görüş, düşünce ve isteklerine müracaat etmek suretiyle mümkün olabilecektir. Bu şekilde mükellef ile iş birliğini tesis etmek ve gönüllü vergi uyumunu artırmak en nihayetinde vergi adaletinin tecessüm etmesine muzaheret edecektir.

İşte sathî olarak iki başlık üzerinden tecessüm eden bu çalışmanın birinci kısmında adalet normu ve vergi yükünün bireyler arasında adil ve eşit bir şekilde tevziini ihdas eden vergide

adalet olgusu ele alınırken devamında mükellef haklarının vergi adaleti üzerindeki etkisi çeşitli veçheleriyle etüt edilmeye çalışılmıştır.

ADALET NORMU

Farklı dönemlerde değişik kişi ve kesimler tarafından farklı açıklamalara konu olan adalet kavramının herkesçe kabul gören ve üzerinde mutabık olunan evrensel bir tanımı bulunmamaktadır (Tekbaş, 2010, s. 147). Bu yönüyle daha çok izafi bir kavram olan adalet; Roma hukukunda, insanlara hisselerine düşeni verme hususunda mütemadiyen gösterilmesi gereken çaba şeklinde tarif edilirken, İslam hukukunda bireylerin dil, din, kültür, mezhep vesair hiçbir ayırım yapılmaksızın eşit muamele görmeleri şeklinde izah edilmektedir (Durmaz, 2023, s. 14). Öte taraftan eski Ahit ve Homeros'ta kişisel intikam hissinin bir tecessümü şeklinde ifade edilen adalet Aristoteles'te ise en yüksek erdem veya "tüm erdemlerin toplamı" şeklinde tasvir edilmiş XIX. yy. modern toplumunda ise bilhassa iktisadi ve siyasi sahada kişisel bir erdem veya intikamdan ziyade toplumsal bir eşitlik arayışına işaret etmektedir (Topuzkanamış, 2012, s. 111).

"Adl" kökünden türeyen ve Arapça bir terim olan adalet kavramı; eşit, denk, hak, düz, dürüst, doğru, temiz ve hilesiz gibi anlamları ihtiva etmektedir (Durmaz, 2023, s. 14). Günümüz Türkçe sözlüklerinde ise adalet, "*yasalarla sahip olunan hakların herkes tarafından kullanılmasının sağlanması*" şeklinde tanımlanmaktadır (Biniş, 2015, s. 58). Dolayısıyla farklı terim ve tanımlamalar üzerinden izahatı yapılmaya çalışılan, olanla değil daha çok olması gerekenle ilgilenen adalet kavramı "adalet nedir?" sualine yanıt olarak temelde iki farklı düşünce ekseninde tekâmül etmiştir (Gök, Biyan, & Akar, 2013, s. 270). Bunlardan denkleştirici adalet; salt bir aritmetik eşitlik düşüncesinden hareketle hiçbir ayırıcı özelliğine (aynı ya da farklı özelliklere tabi olup olmadıklarına) bakılmaksızın tüm herkese eşit olanın verilmesi anlamını içermektedir (Tekbaş, 2010, s. 148). Dağıtıcı adalet ise özünde orantılı eşitlikçi bir düşünce ile

bireylerin aynı özelliklere tabi olanlara aynı, farklı özelliklere tabi olanlara farklı uygulamalara tabi tutulmasını öngören adalet anlayışını içermektedir. Bahusus denkleştirici adalette bireyin özgürlüklerinin korunmasına münhasır hiçbir ayırımın olmayacağı vurgulanırken dağıtıcı adalet anlayışında bireyler arasındaki eşitliklerin giderilmesinin adaletten sapma olarak görülmemesi gerektiği vurgulanmaktadır (Gök, Biyan, & Akar, 2013, s. 270). Yani denkleştirici adalet; dünya nimetlerini paylaşma hususunda statü farkı olmaksızın herkesin eşit olmasını öngören objektif karakterli bir adalet yaklaşımı iken, dağıtıcı adalet ise kadın, çocuk, yaşlı gibi savunmasız yahut doğuştan dezavantajlı olan engelli gibi bazı bireylerin özel durumlarını dikkate alarak dezavantajlı durumlarını bertaraf etmeye yönelik subjektif karakterli bir adalet yaklaşımıdır (Peran & Gümüş, 2017, s. 186).

Denkleştirici ve dağıtıcı adalet vakıalarına genellik ve eşitlik ilkeleriyle müşahhas bir hale bürünen vergi(leme) sahasında temayüz eden adalet normu çerçevesinde bakıldığında ise; denkleştirici adalet vergi literatüründe kanun önünde eşitlik ilkesinin bir sonucu olarak yatay adaleti ihtiva ederken, orantılı adalet fikrinin ürünü olan dağıtıcı adalet de sosyal devlet anlayışında genellik ilkesiyle biçimlenen dikey adaleti ihtiva etmektedir (Tekbaş, 2010, s. 149). Kısaca vergide denkleştirici adalet eşitlik ilkesiyle ifade edilebilirken dağıtıcı adalet ise ödeme gücüne göre vergi salınmasını ifade etmektedir (Peran & Gümüş, 2017, s. 186).

Vergide Adalet

Dünya’da ilk anayasal belge olma özelliğini taşıyan Magna Carta ile Türk Anayasa tarihindeki Sened-i İttifak’ın mutabık oldukları en önemli noktaları vergi(leme)de keyfi uygulamaların önüne geçmek, hakkaniyetli dağılımı temin etmek ve vergi salma erkinin nasıl ve kimler arasında paylaşılacağını düzenlemektir (Peran & Gümüş, 2017, s. 185). İngiltere’de vergileme yetkisini sınırlandıran ilk anayasal belge Petition Of Rights (Haklar Dilekçesi) olurken 1689 tarihli Bill Of Rights (İngiliz İnsan Hakları Beyannamesi) belgesi ile de harcama yetkisinin sınırlandırılması sonucunda “Bütçe Hakkı” ortaya çıkmış ve bu hadise devletin hem

gelir toplama hem de gider yapma gibi mali kararları karşısında halkın temsil hakkını temin eden önemli bir gelişme olmuştur (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 20). Akabinde 1776 ABD bağımsızlık savaşı döneminde deklare edilen Virginia İnsan Hakları Bildirgesi, arkasından 1789 tarihli Fransız ihtilali ile tekâmül eden Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi vergi yükünün adil dağıtılmasına ilişkin vergileme ilkelerini öne çıkarmıştır (Peran & Gümüş, 2017, s. 185). Ulus ötesinde vuku bulan bu gelişmelerden başka 1808 tarihinde imza edilen Sened-i İttifak da Türk Anayasa tarihinde bütçe hakkıyla paralel bir şekilde gelişen vergileme ilkeleriyle ilgili gelişmelerin miladı olarak kabul edilmektedir (Bakar, Gerçek, & Mercimek, 2013, s. 73). Vergi sistemlerinin mihenk taşlarını teşkil eden “vergi(leme)de hukukiliğin ve adaletin temini keyfiliğin ise engellenmesi”ne ilişkin mezkûr Sened’in 7. maddesinde yer verilen; devletin varlığının temeli sayılan yoksul ve reayanın korunması, ayanların halkı vergiler altında ezmemesi, haksız vergilerin tesis edilmemesi hususunda azami dikkat ve hassasiyetin gözetilmesi yönündeki hüküm, vergilemede adaletin ne denli mühim bir yer edindiğini gözler önüne sermektedir (Pamir, 2004, s. 77).

Vergi sistemlerinin yapı itibariyle ödeme gücü ilkesine dayanmasına havi vergi adaletinin/adil vergileme yaklaşımının içeriği eşitlik ve iktidar (ödeme gücü/mali güç) ilkeleriyle anlam kazanmaktadır. (Biniş, 2015, s. 59). Yine bu çerçevede tarihte ilk yazılı Türk anayasa özelliğini taşıyan 1876 Kanun-i Esasi’nin 17. maddesinde “...*hukuk ve vezâifinde (vazife) mütesavi (eşit)dir*” hükmünde kanun önünde eşitlik ilkesine ve 20. maddesinde “...*herkesin kudreti nispetinde tarh ve tevzi olunur*” hükmü herkesin ödeme gücü ilkesine göre vergilendirilmesine yönelik düzenlemelerdir. 1924 Anayasasına bakıldığında ise vergilemeye ilişkin 84. maddesinde yapılan yasallık ilkesine münhasır düzenlemenin dışında sarih bir düzenleme yoksa da 69. maddesinde kanun önünde genel eşitlik ilkesine yer verilmiştir. Öte taraftan 1961 Anayasasına bakıldığında 61. maddede; yer verilen “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” hükmünde mali güç ilkesine

yer verildiği görülmektedir (Bakar, Gerçek, & Mercimek, 2013, s. 73). Günümüz 1982 Anayasası dikkate alınacak olursa da 4 fıkradan mürekkep 73. maddede açıkça vergilemede genellik, mali güç, kanunilik ve karşılıklılık ilkelerinin düzenlendiği görülürken mezkûr maddenin 2. fıkrasında yer verilen “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal bir amacıdır*” hükmü doğrudan vergilemede adalet ilkesine yer verirken, anayasanın 10. maddesi eşitlik ilkesine ve 2. maddesi de hukuk devleti ilkesine vurgu yapmaktadır (Topuzkanamış, 2012, s. 116). Yine 1982 Anayasasının 55. maddesinde devletin, çalışanlarına adaletli bir ücret geliri elde etmeleri ve sosyal yardımlardan faydalanabilmeleri için gerekli tedbirleri alması gerektiğine işaret eden düzenlemeye bakıldığında da dolaylı olarak gelir dağılımını düzenlemek ve adaleti temin etmek üzere ayırma nazariyesinin tesis edilebileceği hükmüne ulaşılabilmektedir (Kılıç, 2018, s. 399).

Adam Smith toplu halde yaşayan insanoğlunun kollektif yaşamının organize olmuş şekli olan devlete karşı bu organizasyonun varlığı sayesinde elde ettiği gelirin bir kısmını vergiler yolu ile bu organizasyonun finansmanına aktararak vergilemede bahse konu adaletin temin edileceğini düşünmektedir (Kılıç, 2018, s. 397). Zaten toplu halde yaşamın da tabii bir sonucu olarak ortaya çıkan bu vergilemenin adalet normuyla tecessüm edip etmeme mevzusu bugün tartışmaların ve gündem maddelerinin başında gelmesine sebep olmaktadır (Peran & Gümüş, 2017, s. 186). Öte taraftan Adolph Wagner ise adil vergilemenin sağlanabilmesi için genellik ve eşitlik ilkelerinin temin edilmesi gerektiğini yani bu çerçevede vergiyi doğuran hadise ile hemhal olan herkesin vergi yükümlülüğünün olmasının genellik ilkesinin bir gereği olduğunu, bu yükümlülüklerin de ödeme gücü ilkeleriyle tesis edilmesinin eşitlik ilkesinin bir gereği olduğunu ifade etmektedir. Buna göre ödeme gücü aynı olanlardan aynı verginin alınmasını öngören eşitlik yatay eşitliği, farklı ödeme gücü olanlardan farklı vergilerin alınması ise dikey eşitliği ifade etmektedir (Kılıç, 2018, s. 397). Daha önce yukarıda da ifade edilen adalet olguları çerçevesinde bakıldığında buradaki eşitlik; hukuk devletinin kanun önünde eşitlik ilkesini

ihativa ediyorsa yatay adalete, diğer taraftan sosyal devlet ilkesinin mevcut eşitsizlikler ilkesinin maddi içeriksel fedakârlıklarını dengelemeyi ihtiva ediyor ise dikey adalete tekabül etmektedir (Topuzkanamış, 2012, s. 123). Netice itibariyle vergilemede adil bir sistemin en önemli unsuru, verginin zorla alınması özelliğini yumuşatan bir vakıa olarak da insanların o kollektif organizasyonlarının zorunlu kıldığı kamu hizmetlerinin sunulabilmesi için finansmanının toplumu meydana getiren bireyler arasında hakkaniyetli, eşit ve uygun bir şekilde tevzi edilmesi önem arz etmektedir. İşte bu noktada kamu hizmetlerinin harcamalarının finansmanı olan vergilerin iktisadi ve sosyal fonksiyonlarını da yerine getirebilmesi maksadıyla hangi mali ve insani kriterlerle kimden ne kadar vergi alınacağına ilişkin sorular vergileme ilkelerine bilhassa vergi(leme)de adalet ilkesine dikkat çekmektedir (Peran & Gümüş, 2017, s. 186).

Adam Smith'in vergileme ilkeleri (adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik) arasında da başı çeken adil vergileme/vergilemede adalet ilkesi iktisadi, içtimai ya da ahlaki yönlerden zaman içerisinde değişen şartlara uygun olmayan vergi şekil ve tekniklerini ilga etmek ve daha etkili olanları vergi sistemine kazandırmak ve bununla beraber vergi uyumunu artırmak açısından da önemli bir olgudur (Güran, 2004, s. 244). Zira her iktisadi sistemin ekonomik istikrar, kaynak ve gelir dağılımında adalet ve etkinlik gibi hedeflere ulaşma konusunda etkin ve rasyonel bir vergi sistemine ihtiyaç duyduğu ve bunun bir ayağını da hakkaniyetli ve etkin vergileme anlayışının oluşturduğu izahtan varestedir (Genç & Yaşar, 2009, s. 34-36). Buradan hareketle vergilemede eşitlik ve genellik ilkeleriyle bütünlük arz eden vergi(leme) adaletini, vergi yükünün birey ve toplum tarafından kabul edilebilir şekilde taksimi ve uygunluğu şeklinde ifade etmek mümkündür (Peran & Gümüş, 2017, s. 186). Bunun yanında eğer vergi uyumuna da bir tanım oluşturmak gerekiyor ise vergi mükelleflerinin, vergi kanunları çerçevesinde terettüp eden vergisel ödevlerini tam ve eksiksiz olarak usulüne uygun bir şekilde gönüllülük ilkesi ekseninde yerine getirmesi durumudur.

Görüldüğü üzere vergilemede adaleti tesis etme hususunda farklı görüş ve bakış açıları ihtiva eden yaklaşımlar aslında büyük oranda birbirlerini tamamlayan nitelikte tekerrür eden düşünceler olup genel bir ifade ile vergi adaleti, mali bir araç olarak vergi yükünün mükellefler arasında ne şekilde paylaştırılacağı ve sosyoekonomik bir politika aracı olarak da ne şekilde kullanılacağına müteallik bir kavramdır (Kılıç, 2018, s. 398). Dolayısıyla vergilemede mükelleflerin adalet duygularını sarsabilecek şiddetli ve yanlı uygulamalardan kaçınmak, adil vergilemeyi bozan faktörleri ortadan kaldırmak, vergi uyumlarını artırmak, uyumdan kaçınmayı caydırıcı muameleleri de mükelleflere benimseterek vergilemede adalet duygusunu ve anlayışını temin etmek için bu duygu ve anlayışı olumlu etkileyen düzenlemelere devam etmek, olumsuz etkileyen âmilleri de asgari seviyeye indirmek üzere bu yönde gayret, çaba ve çalışmalara devam edilmelidir (Kargı & Yüksel, 2010, s. 30).

Vergide Adaleti Etkiyen Faktörler

Vergile(nder)menin en önemli problemlerinden birisi vergileme yoluyla toplumsal eşitsizliklerin giderilebilmesidir (Topuzkanamış, 2012, s. 104). Mükelleflerin de vergileme karşısında tutum ve davranışlarını belirleyen en önemli unsur vergilemede adalet normudur. Zira adaletsiz bir vergileme, mükellef davranışlarının değişmesinde yine en önemli yeri teşkil etmekte olup vergilemede gönüllü uyumun bozulmasına da sebep olabilmektedir (Kargı & Yüksel, 2010, s. 39). Tabi bu durum kamu harcamalarının finansmanında yeterli kaynağı toplayabilme çabası ve sorumluluğu içerisinde bulunan hükümetler için de kaçınılmaz bir mesuliyet doğurmaktadır. Çünkü hükümetlerin de kamu harcamaları finansmanında gerekli olan düzeyde vergi gelirlerini toplayabilmelerinin yolu bu sürecin muhatabı olan vergi mükelleflerinin vergi(leme)ye azami düzeyde uyumuyla sağlanabilmektedir (Topal, 2016, s. 166).

Dolayısıyla öncelikle mükelleflere vergilemenin/vergi sisteminin adil olmadığını düşündüren, vergi uyumlarını azaltan durumları burada yasal ve gayrî yasal şeklinde ortaya

koymak vergi uyumunu artıracak, vergi adaletini tesis edecek faktörleri sıralamaktan daha öncelikli bir meseledir. Zira bir meselede uyumu zedeleyen faktörleri tespit edip onları ortadan kaldırmak uyumu temin etmenin ön koşuludur. Buradan hareketle vergi adaletini zedeleyen gayri yasal faktörler kayıt dışı ekonomik faaliyetler neticesinde vuku bulan kayıt dışı istihdam ve vergi kaçakçılığıdır (Kargı & Yüksel, 2010, s. 30). Diğer taraftan vergiden kaçınma, çifte vergileme, dolaylı vergilerin payının büyüklüğü, vergi muafiyet ve istisnaları, vergi indirimi, verginin yansıtılması, emek gelirleri aleyhine getirilen vergilendirmeler, mali güç ilkesine yeterince uyulmaması ise yasal faktörlerdir (Mercan, 2006, s. 13). Bunların yanında ekonomik, sosyal, siyasi ya da mali gerekçelerle müracaat edilen vergi afları da vergi adaletini bozan önemli faktörlerdendir. Zira vergi affı hem yükümlülüklerini zamanında yerine getiren dürüst mükelleflere, hem de af çıkarılmadan evvel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemiş olsa da aftan evvel bu sorumsuzluğu karşılığında muhatap kaldığı vergi ve cezasını beraber ödeyen mükelleflere nazaran hiç vergi ve cezasını ödemeyenler arasında müşahhas bir adaletsizlik durumunu doğurabilmektedir (Kargı & Yüksel, 2010, s. 39).

Bu aşamada bir çözüm yolu olarak mükellef nezdinde vergi uyumunu artırmak vergilemede adalet algısını oluşturmak üzere vergi uyumundan kaçınmalarını caydıran muameleleri bir ölçüde mükellefe dayatmak suretiyle bahse konu olumsuz algıyı belki lehe çevirebilir, vergi uyumu ve nihayetinde vergilemede adalet algısı da bir ölçüde temin edilebilir. Fakat tercih edilecek bu dayatma yöntemi de hem çağdaş değil hem de yüksek idari ve toplumsal maliyetlerin beraberinde ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir. Bu sebeple mükelleflerin istek, talep ve beklentilerini dikkate alan çağdaş bir vergi yapısının tesisi, onların vergiye gönüllü uyumlarının dolayısıyla vergilendirmenin tüm süreci ve veçheleriyle adil olduğunu algılayabilmelerinin en önemli belirleyicisidir (Topal, 2016, s. 166).

Öte taraftan vergi adaletinin sağlanması ve adil bir vergi sistemi algısının oluşması açısından; sosyal sınıf farkı gözetilmeden herkesin ödeme gücü ilkesine göre

vergilendirilmesini öngören genellik ilkesi, vergi yükünün vergi ödeyicilerinden en uygun zaman ve koşullarda alınmasını öngören uygunluk ilkesi, vergi mevzuatlarının herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde düzenlenmesini öngören açıklık ilkesi, mükelleflerin yükümlülüklerine ilişkin matrah, oran, vade tarihi ve ödeme yeri gibi amillere çok rahat bir şekilde vakıf olmasını öngören belirlilik ilkesi ve mükelleflerin vergi kanunları önünde eşit ve aynı vergi rejimine tabi tutulmalarını öngören eşitlik ilkesi önemli bir yer teşkil eden, hem sosyal devlet hem de hukuk devleti içerisinde şekillenen anayasal vergileme ilkeleridir (Mercan, 2006, s. 7-11)

Sonuç olarak mükelleflerde oluşan vergi adaleti algısı; vergi yükünün yükümlüler arasında adil bir şekilde taksim edilip edilmediğine, sosyal adalete bir katkısı olup olmadığına, ödenilen vergiler karşılığında sunulan kamu hizmetlerinden yeterli ölçüde yararlanılıp yararlanılmadığına, vergi kaybına sebep olan muhataplara cezaların zamanında ve eksiksiz olarak uygulanıp uygulanmadığına göre de farklı yönleriyle tecessüm edebilmektedir. Fakat vergi ödeyicisinde mükellef ile vergi idaresi arasında vuku bulan ilişkilerin işleyişleri ve bileşenleri de adalet algısının oluşumunu izafe etmektedir. Dolayısıyla burada vergi adaletine ulaşabilmenin bir diğer amili de mükelleflere hizmet sunumunda, bürokrasinin azaltılması, adil ve eşit davranılması ve mükellef haklarının azami düzeyde kullanılabilmesidir (Karakaş, 2019, s. 20). Bahusus modern çağda devlet bir yolunu bulur ve vergisini alır anlayışının ürünü olan mükellefe rağmen yaklaşımından uzaklaşarak mükellef odaklı mükellefle beraber anlayışına gelerek, mükellef ile devlet arasında oluşacak vergi uyumunu ve adalet yargılarını güçlendirecek şekilde tesis edebilmek için mükellefi sürece katmak ve bu ilişkide pasif tarafa gark olmuş mükellefi haklarıyla öne çıkarmaktadır (Topal, 2016, s. 166).

Mükellef Hakları

Tarih sahnesinde milletlerin hak arayışlarına münhasır mühim mücadelelerin verildiği sahalardan biri de şüphesiz vergi sahasıdır (Atak & Şahin, 2020, s. 1). İnsanlık tarihi kadar eski

olan vergi, birçok münferit hak ve özgürlüklerin tecessüm etmesine de neden olmuştur (Üyümez & Bişgin, 2016, s. 69). Bu kapsamda bilinen ilk vakıa M.Ö. 2350 yılında Sümerlerin Babil’de vergi tahsildarlarına karşı duyulan hoşnutsuzluk ve uygulanan yüksek vergiler nedeniyle vuku bulmuş olup; din menşeli konulan ağır vergiler, dini mabetlere özel mülkiyetlerin tahsis edilme aşırılığı, yürürlükte olan vergi yükünün ve nev’inin çok olması gibi durumlar yönetimlerin değişmesine sebep olacak kadar büyük ayaklanmaların amillerini oluşturmaktadır (Yücedoğru, 2007, s. 15). Tarih sahnesinde vuku bulan bu ve benzer hadiselerle ortaya çıkan büyük isyanlar ve ayaklanmalar mükellef haklarının da eskilere dayanan tarihi bir geçmişinin olduğunu göstermektedir (Atak, 2021, s. 58).

Bu kapsamda tarihte ilk anayasal belge olması, kralın vergileme yetkilerini sınırlaması ve de insan haklarının temel taşını oluşturması yönüyle öne çıkan 1215 tarihli Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı), mükellef hakları hususunda da mühim bir yer tutmaktadır (Karaca & Demirgil, 2014, s. 367). Mesela bu beratın 9. madde hükmü yükümlünün (mükellefin/borçlunun) yalnızca sorumlu olduğu borç tutarınca mesul tutulacağı bunun dışında hiçbir kişi ve makamca takip veya kısıtlamaya muhatap olmayacağını içermektedir (İlal, 1968, s. 228). Öte taraftan vergide kanunilik ve temsilsiz vergi olmaz ilkelerinin de tekemmül etmesine zemin hazırlayan 12. madde hükmü birkaç istisnai durum dışında kralın meclis onayını almadan vergi salamayacağını düzenlemektedir (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 33) (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 20). Yine dikkatlice mütalaa edildiğinde vergilemede ölçülülük ilkesini de temin eden 20. ve 21. madde hükümleri mükellefin işlemiş olduğu cürümden dolayı muhatap kalacağı maddi yaptırımın kişiyi geçiminden aciz bırakmayacak şekilde takdir ve tespit edilmesini düzenlemiştir (Tekin, 2016, s. 1990) (Kaba, Beşel, & Gürdal, 2018, s. 324).

Diğer taraftan 1764-65 yıllarında İngiltere’nin Amerikan kolonileri üzerine Şeker (The Sugar Act) ve Damga Kanunları (The Stamp Act) ile tayin ettiği vergilerle geleneksel

vergilemenin dışına çıkması, sonrasında yürürlüğe konulan Pul vergisinin mükellefler nezdinde psikolojik sınırı aşması ve 1767 yılında getirilen gümrük vergisi gibi düzenlemeler karşısında halkın sergilediği boykot ve isyanlar (Boston Tea Party gibi) neticesinde Virginia Haklar Bildirgesi beyan edilmiş ve bu bildirgenin 6. maddesi ile hiç kimsenin rızası bulunmadığı müddetçe mükellefiyet altına alınamayacağı, kamu yararı için dahi olsa hiç kimsenin özel mülküne el konulamayacağı hüküm altına alınarak vergide yasallık ve mükellef haklarında mülkiyet hakkı, 7. madde hükmü incelendiğinde de temsilsiz vergi alınamaz ilkesi yasal statü kazanmıştır (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 36) (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 23).

İngiltere ve ABD tarihinde cereyan eden bu gelişmeleri, esasında başını iktisadi ve mali bunalımların çektiği fakat adil ve eşit olmayan vergileme yetkisinin de patlak vermesinde büyük rol oynadığı 1789 Fransız ihtilali takip etmiştir (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 38). İhtilal ile derebeylikleri ve kilisenin vergileme hususundaki imtiyazlarına son verilmiş, kralın vergileme yetkileri sınırlanmış, neticesinde tanzim edilen bildirgenin 13. maddesi ile de verginin genellik ve eşitlik ilkelerine, 14. maddesi ile kanunilik ve belirlilik ilkelerine yasal dayanak oluşturulurken 17. maddesi ise mükellef hakları konusunda mülkiyet hakkına hüküm oluşturmuştur (Atak & Şahin, 2020, s. 1) (Çetin & Gökbnar, 2010, s. 24).

Dünyada bu kapsamda yaşanan devrim ve ihtilalleri Cumhuriyet evveli Türkiye’inde 1808 tarihli Sened-i İttifak takip etmiştir. Türk Magna Carta’sı olarak bilinen, Osmanlı anayasacılık hareketinin de başlangıcı kabul edilerek padişah ile ayanlar arasında imza edilen Sened-i İttifak; padişahın vergileme yetkilerini kısıtlaması, ayana mükellef hakları konusunda temsil yetkisi tanınması, kısmen de olsa iktidar paylaşımını temin etmesi açısından tarihi vesikalar arasında çok büyük bir öneme sahiptir (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 43) (İnan, 2008, s. 37). Bunu takip eden gelişme 1839 tarihinde vaz’edilen ve “Temel Haklar Beyannamesi” niteliğinde kabul edilen Tanzimat Fermanı olmuştur (Bakar, 2011, s. 63). Çeşitli

bölümlerinde “kimsenin gelirinin ve kudretinin üzerinde vergi ödemeyeceği, keyfiliğin yerini hukukilik ilkesinin alacağı, vergilemede eşitlik normunun tüm kişi ve kuruluşlar için uygulanacağı” şeklinde yer alan hükümleri mükellef hakları konusunda doğrudan ya da bilvasıta yasal dayanak teşkil etmektedir (Sarıkaya, 2023, s. 80-81). Bu gelişmeyi 1856 yılında vergilemede mükellefiyetin adalet ve eşitlik ilkelerince tayin edileceğini hüküm altına alan Islahat Fermanı ve akabinde ilk yazılı anayasa olma özelliğini taşıyan 1876 Kanun-i Esasi takip etmiştir (Bülbül, 1987, s. 176-177). Bu anayasanın 17. maddesi tebaaların kanun önünde hak ve ödevler açısından eşit olduğunu, 20. maddesi vergi yükümlülüklerinin genellik, eşitlik ve ödeme gücü ilkeleriyle tarh ve tevzi edileceğini, 21. maddesi istisnai durumlar lüzum etmedikçe kimsenin mülküne veya tasarrufuna dokunulmayacağını, 22. maddesi ise mahremiyet ve konut dokunulmazlığı haklarını düzenleyerek vergileme ve mükellef hakları konusunda önemli hukuki dayanaklara havidir (Türkay, 2018, s. 1) (Yamaç, 2014, s. 60).

Cumhuriyet öncesi Türkiye’indeki bu anayasacılık hareketlerini cumhuriyet sonrası dönemde ilk olarak 1921 ve akabinde 1924 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu izlemiştir (Bakar, 2011, s. 65). Modernleşme hamleleri yönünden önem arz eden, mükellef haklarında mülk dokunulmazlığı, çalışma hürriyeti ve dilekçe haklarına, vergi(leme)de ise kanunilik ve eşitlik ilkelerine yasal zemin hazırlayan 1924 Teşkilat-ı Esasiye’yi 1961 yılında temel hak ve hürriyetler konusunda daha geniş ve kapsamlı bir yapı teşkil eden, insan haklarına dayanan, mali güç ve kanunilik ilkelerini ihtiva eden, demokratik ve sosyal hukuk devleti prensiplerine yer veren 1961 Anayasa’sı izlemiştir (Anayurt, 2003, s. 6) (Özkuş, 2023, s. 24-26) (Kumrulu, 1979, s. 147). Daha sonra 1961 Anayasa’sını ilga ederek 07/11/1982 tarihinde yürürlüğe giren ve günümüzde de geçerli olan 1982 Anayasası’nın 2., 10., 91. ve 167. Maddeleriyle bilvasıta 73. maddesi ile doğrudan en kapsamlı vergileme hükmünü düzenlemektedir (Atar & Çelik, 2018, s. 12) (Hepaksaz & Akdemir, 2010, s. 134). Dört fıkradan mürekkep 73. madde kapsamında günümüzde çağdaş vergileme ilkeleri olarak da ifade edilen verginin genellik,

iktidar (mali güç), adalet, belirlilik ve kanunilik ilkeleri hüküm altına alınırken, mükellefler hakları konusunda 13. maddede ölçülülük, 20. maddede özel hayatın gizliliği, 35. maddede mülkiyet, 36. maddede hak arama hürriyeti, 74. maddede dilekçe ve bilgi edinme hakları gibi bir çok hak yasal dayanağa kavuşturulmuştur (Sandalcı, 2022, s. 337).

XX. yüzyılda vuku bulan II. Dünya savaşının ardından dünyada öne çıkan küreselleşme, demokratikleşme, teknolojik gelişmeler, insan hakları ve anayasacılık hareketleri neticesinde vergilemenin izdüşümü olarak görülen mükellefler hakları, vergi adaletine ve gönüllü uyumuna azami ölçüde önem gösteren idareler açısından mükellefler odaklı yaklaşımı zorunlu kılan modern bir kavramdır (Şahin & Cenikli, 2015, s. 29) (Bak & Bedir, 2020, s. 57) (Doğruyol, 2023, s. 1).

Devletin sahip olduğu geniş vergileme yetkisini mükellefler lehine sınırlayarak mükelleflerin idare karşısında vuku bulan dezavantajlı durumunu bertaraf etmek üzere vergi ödeyicilerine getirilen mükellefler hakları; vergileme sürecinde yükümlüye koruma sağlayan, vergi idaresine karşı temayüz eden olumsuz düşünceleri azaltan ve karşılığında idarenin elinde oluşan gücün de art niyetli kullanılma ihtimaline karşı mükellefe meşru müdafaa alanı oluşturan, mükelleflerin vergi bilincini ve ahlakını artıran, gönüllü uyumunu önceleyen, vergi kayıp ve kaçasını azaltan, vergi erozyonunu asgari düzeye indiren, iktisadi eylemlerde kayıtlı ekonomiye teşvik eden, mükelleflerin idare ile hızlı ve etkili iletişimini temin eden, idareye karşı güvenini artıran ve vergi(leme)de adalet algısını yükselten haklar bütünüdür (Gerger, Bakar, & Gerçek, 2016, s. 48) (Sandalcı, 2022, s. 333) (Bak & Bedir, 2020, s. 59) (Erol, 2011, s. 2).

İşte bu denli önem arz eden, meşru iktidarların vergileme erklerinin namütenahi olmadığını asıl meşruluk kaynağını reayayı yükümlülük altına sokarken onların rızalarının gözetilmesi gerektiğini rafine eden vergi adaleti açısından da mühim bir yere sahip olan mükellefler haklarına ilişkin Türk Hukuk prensiplerinde çeşitli hukuk prensipleri arasına serpiştirilen düzenlemeleri anayasadan doğan genel mükellefler hakları ve diğer çeşitli yasalardan doğan özel mükellefler

hakları şeklinde aşağıda müstakil hale getirilmeye çalışılmıştır (İnan, 2008, s. 25) (Çağlar, 2019, s. 1).

Tablo 1. Türkiye’de Mükellef Hakları

TÜRKİYE’DE ANAYASA VE ÇEŞİTLİ KANUNLARDA MÜKELLEF HAKLARI	
GENEL MÜKELLEF HAKLARI	ÖZEL MÜKELLEF HAKLARI
Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı (Any. md/10, 73, 5018 Sayılı Kanun md/36)	<i>Vergilendirme Sürecindeki Mükellef Hakları;</i>
Bilgi Alma (Edinme) Hakkı (Any. md/20)	Vergi Ödeme Hakkı ve Ödevi (Any. md/73-I)
Başvuru ve İtiraz Hakkı (Any. md/36, 74, 125)	İhtirazı Kayıtlı Beyan Hakkı (VUK md/378)
Mahkemeye Erişim Hakkı (Any. md/36)	Tecil ve Taksitlendirme Hakkı (AATUHK md/48)
Vergilemede Belirlilik (Kesinlik) Hakkı (Any. md/73)	Mücbir Sebep Hakkı (VUK md/13)
Kanıt Hakkı (Any. md/2, 36, 125)	Terkin Hakkı (VUK md/115, AATUHK md/105)
Dava Açma Hakkı (Any. md/125)	Mahsup ve İade Hakkı (VUK md/112, AATUHK md/23, 47)
Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı (Any. md/2, md/74)	Zamanaşımı Hakkı (VUK md/113, 114, 374, AATUHK md/102)
Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı (Any. md/148)	Vergi Mükellefine ve Mahremiyetine İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı (VUK md/5, 362, AATUHK md/107)
Dilekçe Verme Hakkı (Any. md/74)	İzahat Talebi Hakkı (VUK md/413)
Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması Hakkı (Any. md/20,21,22)	Enflasyon Düzeltmesi Hakkı (VUK. mükerrer md/298)
Mülkiyet Hakkı (Any. md/35)	Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Hakkı (GVK. Md/121)
Eşit Muamele Görme Hakkı (Any md/10)	Yatırım İndirimi Hakkı (GVK. geçici md/69)
Adil Yargılanma Hakkı (Any. md/2, 36)	Vergiye Uyumlu Mükelleflere Borçlarının Tecili Hakkı (AATUHK md/48)
a. Bağımsız ve Tarafsız Mahkemede Yargılanma Hakkı (Any. md/9, 37)	<i>Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasındaki Mükellef Hakları;</i>
b. Silahları Eşitliği Hakkı	Vergi Hatalarının Düzelttilmesini İsteme Hakkı (VUK md/116-126)
c. Susma Hakkı (Any. md/34)	Cezalarda İndirim Hakkı (VUK md/376’dan sonra ek md/1-10)
d. Makul Sürede Yargılanma Hakkı (Any. md/141)	Uzlaşma Hakkı (VUK md/376’dan sonra ek md/1-10)
e. Aleni Yargılanma Hakkı (İYUK md/18)	Üst Makamlara Başvuru Hakkı (İYUK md/11)
f. Delil Sunma, Tanık Dinletme ve Avukat Tayin Edilmesini İsteme Hakları	Pişmanlık ve İslah Hakkı (VUK md/371)
	İzahı Davet (VUK mülga md/370)
	Etkin Pişmanlık Hakkı (VUK geçici md/34)
	Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvuru Hakkı (VUK. ek md/14-18)
	<i>Vergi Yargılaması Sırasında Mükellef Hakları;</i>
	Delil Serbestisinden Yararlanma ve İspat Hakkı (VUK. Md/3)
	Şikâyet Yolu ile Başvuru Hakkı (VUK. Md/124)
	Tam Yargı Davası Açma Hakkı (İYUK md/2, 12)
	Duruşma Talebinde Bulunma Hakkı (İYUK md/17)
	Yürütmenin Durdurulması Talebinde Bulunma Hakkı (İYUK md/27)
	Avukat Bulundurma ve Ondan Yararlanma Hakkı (CMUK md/136)

	Kanun Yoluna Başvuru Hakkı (İYUK. md/45, 46, 51, 53)
	Temsilci Kullanma Hakkı GVK md/ 94, VUK md/10, 332, 333 ve AATUHK mükerrer md/35
	Kanun Yolundan Vazgeçme Hakkı (VUK. Md/379)
	İhbar İkramesi Talep Etme Hakkı (1905 Sayılı Kanun md/1)
	Ödeme Emrine İtiraz Hakkı (AATUHK md/58)
	İhtiyati Haciz Sebebine İtiraz Edebilme Hakkı (AATUHK md/15)
	Bazı Hallerde Haczin Kaldırılması Hakkı (AATUHK md/74)
	Vergi Denetimi Sırasında Mükellef Hakları;
	Kimlik İbrazını Talep Etme Hakkı (VUK. md/129, 136)
	Denetimin Konusunu, Gerekçesini, Kapsamını ve Dönemini Öğrenme Hakkı (VUK. md/140)
	Defter ve Vesikaların Mükelleften Yazılı Olarak Talep Edilmesini İsteme Hakkı (VUK. md/139)
	Makul Yer ve Saatte İncelemenin Yapılmasını İsteme Hakkı (VUK. md/140)
	Fiili Envanter Sırasında Yapılan Giderlerin Ödenmesini İsteme Hakkı (VUK md/134)
	Mükellefin Düzenlenen Tutanaklara İtirazının, Görüşlerinin Yazılmasını ve Bir Nüshasını İsteme Hakkı (VUK. md/141)
	İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alma Hakkı
	İnceleme Esnasında Vekil/Temsilci Bulundurma Hakkı
	İnceleme Talep Etme Hakkı (VUK. md/116, 126)
	İnceleme Süresinde Bitirilmez ise Sebebinin Öğrenme Hakkı
	Savunma Hakkı
	Vergi Ziyaî Cezasının Yarısının Uygulanması Hakkı
	Müruru Zaman Dolduktan Sonra ve Çeşitli Kanun Hükümlerine Göre İncelenmeme Hakkı
	Diğer Çeşitli Haklar;
	Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı
	El Konulmuş Defter ve Vesikalardan Faydalanma Hakkı
	Hakkında Yapılan İhbarın Doğru Çıkmaması Sonucunda Muhbirin Adını İsteme Hakkı
	Süresi Gelen Beyannamelerini Verebilmek İçin Muhafaza Altındaki Defter ve Belgelerini İsteme Hakkı
	Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı
	Kayıtların İşlenmesi İçin Ek Süre İsteme Hakkı
	Kayıtlarını Yeniden Tasdik Ettireceği Bir Deftere veya İade Edilen Defterine İşleme Hakkı
	Taslak Vergi İnceleme Tutanağını Talep Etme Hakkı
	Vergi İncelemesinin Bittiğine İlişkin Resmi Bir Yazıyı İsteme Hakkı
	İnceleme Sırasında ve Sonrasında Vergi Mahremiyetinin Sağlanmasını/Korunmasını İsteme Hakkı

	Rapor Özeti Talep Etme Hakkı
	Rapor Değerlendirme Komisyonlarında Dinlenilme Talebi Hakkı
	Mali Tatile İlişkin Hükümlerden Yararlanma Hakkı
	Matrah Artırımı Hakkı
	Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına Başvuru Hakkı

Kaynak: (Bayramoğlu, 2024)

Vergi Adaletine Tesir Eden Mükellef Hakları

Devletin egemenlik gücüne dayanan ve kamu yararının üstünlüğü ilkesi kapsamında tarafların eşit bulunmadığı kamu hukuku ilişkisi kavramsal olarak vergilendirme ile açıklanabilir (Çakan & Avcı, 2021, s. 641). Tesis edilen bu kamu hukuku ilişkisiyle mükelleflerin maddi ve şekli yükümlülüklerinin gereklerini yapmasını bekleyen devlet, aynı zamanda karşısında pasif tarafa gark oluş mükellefin kişilik haklarını korumak ve vergi adaletini temin etmek üzere bir takım hukuki düzenlemelerle de sınırlamalara tabi tutulmaktadır (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 16). Aynı zamanda devlet, insan hakları mefhumunun bir parçası olarak sorumlu, adilane ve mükellef odaklı bir yaklaşımla vergi yükünün tevzi edilmesinin vergi adaletinin gereklerinden biri olduğu anlayışıyla da hareket etmektedir. Bununla beraber mükelleflerin de Adam Smith'in dediği gibi cemiyetin kollektif yaşamının organizasyonu olan devlete karşı bu organizasyondan fayda ve yarar sağlamalarından dolayı bu organizasyonun finansmanına katılarak vergilemede adaletin tecessüm etmesine katkıda bulunmaları gerekmektedir (Kılıç, 2018, s. 397).

Dolayısıyla vergilemede bireylerin, kamu harcamalarının finansmanına mali güçleri ölçüsünde katılımını öngören ilkeye vergilemede adalet ilkesi denilirken bu normu tesis etmek üzere kişilerin mali güçleri oranında vergilendirilmesi ilkesine de iktidar (ödeme gücü) ilkesi denilmektedir (Karakaş, 2019, s. 20). Çağdaş vergi sistemleri günümüzde; gelir eşitsizliğini giderirken ve mali güce göre kişilere vergi tayin ederken ayrıma nazariyesi, asgari geçim indirimi, sosyal maksatlı vergi muafiyet ve istisnaları, engellilik indirimleri gibi araç ve tekniklere müracaat ederek vergi adaletine yaklaşabilmektedir (Gök, Biyan, & Akar, 2013, s.

272) (Durmaz, 2023, s. 94). Ki burada vergilemenin en çok problem teşkil eden noktası vergi aracılığıyla toplumsal eşitsizliklerin bertaraf edilmesi çabasıdır (Topuzkanamış, 2012, s. 104). İşte bu yönüyle vergilemede adalet unsurunu temin etmek ve mükellef nezdinde adil vergileme anlayışını yerleştirmek üzere çeşitli hukuki düzenlemelerle bireylere tevdi edilen mükellef haklarından bilvasıta hepsinden ziyade doğrudan bu adalet anlayışının ve ilkesinin gelişimine tesir eden hakları şöyle özetleyebiliriz;

Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı; Mükellefin genel hakları arasında yer alan bu hak, mükellefe vergi müesseselerinde ifa edilen hizmetin saygı ve nezaket kuralları kapsamında sunulması gerektiğini ve hukuk prensipleri çerçevesinde verilen yetkinin adil ve tarafsız bir şekilde kullanılması gerektiğini ve ayrıca mükelleflerin kanun karşısında da eşit tutulmasını vurgulayan ve hukuki güvenliğini Anayasanın 10. ve 73. maddesinden alan bir haktır (Tepe, 2014, s. 13). Burada vurgulanan bu eşitlik hem kamusal haklar da hem de vuku bulan yükümlülükler çerçevesinde bir eşitliği ihtiva ederken esasen vergileme de adalet ilkesinin temini olan eşitlik çerçevesinde ele alınırsa mali yönden ödeme güçlerinde eşitliği temin etmeyi ifade etmektedir (Kumrulu, 1979, s. 156).

Vergi Ödeme Hakkı ve Ödevi; 1982 Anayasasının vergilemeye ilişkin 4 fıkradan mürekkep sarıh hükmü olan 73. maddenin I. fıkrasında yer alan; “*herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*” hükmü kamu harcamalarını karşılamak üzere toplumu oluşturan herkesin genellik ilkesi çerçevesinde terettüp eden vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini ihtiva ederken bu yükümlülüklerini iktidar ilkesi çerçevesinde ödeme/mali güçleri ölçüsünde yerine getirmelerini de hüküm altına almaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022, s. 26). Dolayısıyla vergilemede genellik, eşitlik ve iktidar ilkeleriyle vergi adaletine anlam kazandıran bu düzenleme yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflere de bir taraftan vergi borcundan ve salınan yükümlülüğten kurtulma hakkını temin ederken diğer taraftan vatandaş olma ve sorgulama hakkını ihtiva etmektedir (Biniş, 2015, s.

59). Bu durum bireylerde vergi ödeme bilincinin de gelişmesine katkı sunmaktadır ki devlet eğer böyle (vergi bilincini cemiyete salmak gibi) bir kaygı taşıyor ise mükellefler arasında vergi yükünü herkesin koşullarına münhasır adil ve dengeli bir biçimde dağı(tı)lmasını temin etmek durumundadır (Bakar, Gerçek, & Mercimek, 2013, s. 66).

Adil Vergile(n)me Hakkı; Anayasanın 73. maddesinin 2. fıkrasında yer alan; “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” hükmünden hareketle Adolph Wagner’in vergide adaletin temin edilebilmesinin ön koşulu olarak ileri sürdüğü vergileme ilkelerinden biri olan eşitlik ilkesi kapsamında bu eşitliğin; aynı ödeme gücüne sahip olanlara aynı verginin salınmasını ön gören yatay eşitliği, farklı ödeme gücüne sahip olanlara farklı verginin salınmasını ön gören dikey eşitliği ihtiva etmektedir (Kılıç, 2018, s. 397). Dolayısıyla mükellef nezdinde bir yükümlülüğe ve ödeve havi bu kanuni düzenleme dikkatlice mütalaa edildiğinde mükellefe adil bir vergileme hakkına da yasal dayanak teşkil etmektedir.

Aynı zamanda 73. maddenin bu (II. fıkra) ve bundan önceki (I. fıkra) düzenlemeleri verginin cebren alınma özelliğini de yumuşatan bir olgu olarak toplumsal organizasyonun zorunlu kıldığı kamusal hizmetlerin ve dolayısıyla finansmanının cemiyetin tüm paydaşları arasında hakkaniyetli bir şekilde eşit olarak tevzi edilmesini, bununla beraber vergilemenin sosyal fonksiyonunun da bir gereği olarak vergi adaletine dikkat çekmektedir (Peran & Gümüş, 2017, s. 186).

Tecil ve Taksitlendirme Hakkı; Devlet vergi mükellefinin vadesi gelen borcun ödenmesi ya da haciz işlemi tatbik edilen bir borcun cebren tahsil durumu söz konusu olduğunda daha müşkül bir duruma girmemesi düşüncesiyle uygun ödeme koşulları hakkını taşıyan tecil ve taksitlendirme hakkı tanıyarak hüsnüniyet bir yaklaşım ile mükelleflerinin çok zor bir duruma düşmesini ve bir mağduriyetin vuku bulmasını önlemek için bu hakkı getirmiştir (Egeli & Dağ, 2012, s. 140). AATUHK’nın 48. maddesinde yasal dayanağı teşkil olan tecil ve taksitlendirme hakkı ile vergi yükünün toplum tarafından uygun koşullarda ve kabul edilebilir bir biçimde

dağılımını ifade eden vergilemenin uygunluk ilkesi ve buna mukabil de vergilemede adaletin tekemmülüne muzaheret etmektedir (Durmaz, 2023, s. 58).

Eşit Muamele Görme Hakkı: Mükelleflerin vergi kanunları karşısında 1982 Anayasasının 10. maddesinde yer alan; “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir” hükmü gereğince vergi düzenlemelerinde uygulama birliğinin temin edilerek bireylerin eşit muamele görme haklarını teşkil etmektedir (Aykın, 2020, s. 1). Tabi bu hak diğer taraftan vergi adaletinin sağlanmasına mühim tesirleri bulunan vergileme ilkelerinden biri olan eşitlik ilkesinin de altını çizmektedir (Gök, Biyan, & Akar, 2013, s. 278)

Belirlilik Hakkı: Mükelleflerin hemhal oldukları idari işlemlerin hukuki güvenlik ilkesi kapsamında vergi idareleri tarafından sergilenen iş ve eylemlerin hukuki dayanakları ile sarıh bir şekilde belirgin ve geriye yürümeden istikrarlı olmasını ihtiva eden bir haktır (Egeli & Dağ, 2012, s. 137). Bu hak aynı zamanda mükellef tarafından ödenecek vergi miktarının önceden bilinmesini ve yükümlülüğünün belli olmasını da ifade etmektedir (Şahin & Cenikli, 2015, s. 30). Vergilemenin açıklık ve belirlilik ilkelerini rafine eden bu mükellef hakkı bu yönüyle vergi adaletine muzaheret etmektedir (Durmaz, 2023, s. 58).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamu yararının üstünlüğü ilkesinden hareketle tarafların eşit olmadığı kamu hukuku ilişkisini izah eden vergilendirme salahiyeti kapsamında mükelleflere salınan vergi yükünün eşit ve hakkaniyetli bir şekilde tevzi edilmesini temin eden ve gelir eşitsizliğini bertaraf eden yaklaşım vergide adalet düsturudur. Zira vergi(leme) erkinin; bir yükümlülük, sorumluluk, külfet, fedakârlık ya da cebri bir cibâyet anlamı kazanmasıyla vergi(leme)de adalet normu her geçen gün daha mühim bir hâl teşkil etmektedir. Adalet normunun nasıl kavranacağı ya da ne tür bir düzenin “adil” olarak değerlendirilmesine ilişkin üzerinde mutabık kalınan ilke bu

noktada “eşitlik ilkesi” olmuştur. Buradan hareketle toplumun tüm paydaşlarına eşit davranan/yaklaşan bir sistem adil bir sistemdir. Tabi bu yaklaşım vergisel boyutu ile ele alındığında vergi normları karşısında şekli ve usulî olarak eşit olan bireylerin fiili ve maddi vaziyetlerindeki farklılıkların da göz önünde tutulması gerektiğine vurgu yapan anayasal bir ilkedir.

Vergilemede adaleti temin etmenin mizanı, sadece bireyleri fiili ve maddi imkânları ölçüsünde katlandıkları fedakârlık açısından değil, yükümlülüklerle pasif tarafa gark olmuş mükellefe karşı aktif konumda bulunan devletin vergileme yetkisini sınırlamak suretiyle haklar tanıyarak onu vergileme sürecine daha fazla dahil etmek ve gönüllü vergi uyumunu artırmak da vergi(leme)de adalet algısını yükseltmektedir. Bir başka açıdan vergi bilincinin yerleşmesi, gönüllülük uyumunun sağlanması, idare ile işbirliğinin temin edilmesi için mükellef odaklı bir anlayışla vergile(nder)me yetkisinin tayin ettiği sınırlar çerçevesinde mükellefe yaklaşmak onu (mükellefi) haklarıyla beraber öne çıkarırken bu durum vergilemede adalet algısının yükselmesine de muzaheret etmektedir. Dolayısıyla temelini insan haklarının teşkil ettiği; kesinlik, belirlilik, uygunluk, eşitlik ve adalet ilkeleriyle mücerret bir halden müşahhas bir boyuta bürünen mükellef haklarının doğrudan ya da bilvasıta tüm veçheleri vergi adaletinin teminine ve vergi algısının tekâmülüne tesir etmektedir. Zira mükelleflere tanınan haklar gönüllü vergi uyumunun sağlanması ve artırılmasında mühim bir âmili teşkil ederken vergi uyumunun temini ve artırılması da vergi adaletine yaklaşımda paralel bir gelişim göstermektedir. Sonuç olarak;

Gelir idaresi tarafından mükellefe eşit ve saygılı hizmet alma hakkı çerçevesinde etkin ve kaliteli hizmetin sunulması, mükellefle dürüst ve şeffaf olarak iletişim kurulması mükelleflerin gönüllü vergi uyumlarını ve buna mukabil adil vergileme algılarını artırmaktadır.

Buna karşın gayri yasal faktörler kapsamında kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ya da yasal faktörler kapsamında vergiden kaçınma, muafiyet, indirim, istisna gibi amiller mükellef

haklarını ve gönüllü vergi uyumunu olumsuz etkilerken bu amillerin hepsi vergi adaletini de zedelemektedir. Dolayısıyla mükellef hakları ve mükellefin gönüllü uyumu ile doğru bir orantı arzden vergi adaletini güçlendirmek adil vergi yaklaşımını artırabilmek üzere aşağıda belirtilen hususlarda da adımlar atılması her veçhesiyle önemli katkılar sunabilecektir;

- Mükelleflerin bilgi alma (edinme) veya şikâyet ile başvuru hakkı gibi idareyle ya da yapılan idari işlemle ilgili dilek, istek, görüş ve ihtiyaçlarını ihtiva eden haklar mükelleflerin gönüllü vergi uyumlarını artırırken vergide adalet düsturunun da kuvvet bulmasına katkı sunmakta olduğu için bu yönde atılan adımlar ve yapılan düzenlemeler desteklenmelidir.
- Vergi idarelerinin vergile(nder)me işlemlerinde başarıya ulaşmalarının ancak mükelleflerin vergi idarelerine güven duymaları ve onlarla ile işbirliğine gitmeleriyle mümkün olacağı bilincinden hareketle mükellefi vergilendirme sürecine dahil edecek yeni mükellef hakları tekâmül ettirilmeli, bu düzenlemelerin vergi adaletini de tekemmül ettireceği akıllardan çıkarılmamalıdır.
- Vergi kayıp ve kaçagını azaltmak ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önünü almak üzere vergi denetim mekanizmaları daha etkin hale getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin temin edilmesi hem mükellefin gönüllü vergi uyumunu hem de vergi adaletini artıracığından bu hususta gerekli tedbirler alınmalıdır.
- Vergilemede ayırma nazariyesine dikkat edilerek emek gelirlerinin diğer gelir unsurlarına nazaran daha düşük oranlarla vergilendirilmesi gönüllü vergi uyumuna ve vergi adaletine doğrudan tesir edeceğinden bu hususta azami düzeyde düzenlemelere yer verilmelidir.

- Mükellefin gönüllü vergi uyumunu ve vergide adalet algısını doğrudan etkileyen vergi bilinci ve ahlakının topluma yerleştirilmesi için henüz daha küçük yaşlarda iken cemiyete bu hususta çeşitli eğitimler verilmelidir.
- Vergi uyumunu ve adaletini doğrudan olumsuz etkileyecek vergi aflarına oldukça az müracaat edilmeli, indirim, muafiyet ve istisna uygulamalarında mali güç ilkesine azami ölçüde dikkat edilmelidir.

Dolayısıyla genellik ve eşitlik ilkelerini zedeleyecek, mali dengeye zarar verecek, mükellefin uyum kararları altında yatan dinamiklere sorun teşkil edecek ve sosyal refaha olumsuz etki edecek her türlü uygulama ve girişimler engellenerek ya da asgari seviyeye çekilerek bu hususta vergi adaletini temin etmek üzere mükellefin beklenti, şikayet ve ihtiyaçlarını iletebildikleri düzenlemelere ağırlık verilmeli, kişiler arasındaki servet farkı giderilmeli, vergi yükü adaletli dağıtıldığına yönelik vergi bilinci, kültürü ve ahlakının yerleşmesine yönelik her türlü girişim yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Anayurt, Ö. (2003). 1924 Anayasası'nda Temel Hak ve Hürriyetler. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2).
- Atak, O. (2021). *Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Öneriler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Atak, O., & Şahin, E. (2020, 02 10). *İngiltere, Fransa ve ABD'de Mükellef Haklarına İlişkin Uygulamalar ve Türkiye İle Karşılaştırma*. 10 11, 2023 tarihinde Vergi Algı: <https://vergialgi.com/ingiltere-fransa-ve-abd-de-mukellef-haklarina-iliskin-uygulamalar-ve-turkiye-ile-karsilastirma> adresinden alındı
- Atar, Y., & Çelik, Ö. (2018). Türkiye'de Anayasal Gelişmeler ve 1982 Anayasası. Y. Atar (Dü.) içinde, *Türk Anayasa Hukuku*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları (Yayın No:3761).

- Aykın, H. (2020, 05 15). *Mükellef Olarak Haklarınızdan Haberdar mısınız ?* 10 11, 2023 tarihinde Vergi Dosyası: <https://vergidosyasi.com/2020/05/15/mukellef-olarak-haklarinizdan-haberdar-misiniz/> adresinden alındı
- Bak, H., & Bedir, M. (2020, Ocak). Use Of Application Right In Tax Examinations In The Context Of Taxpayer Rights. *Vergi Raporu Dergisi*(244), s. 56-65.
- Bakar, F. (2011). Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bakar, F., Gerçek, A., & Mercimek, F. (2013). Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2), s. 62-77.
- Bayramoğlu, S. (2024). Türkiye’de 2002-2023 Yılları Arasında Getirilen Vergisel Düzenlemelerin Mükellef Hakları Açısından İrdelenmesi. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Biniş, M. (2015, Nisan). Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Bir Araç: Esnaf Muaflığı. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(7), s. 52-63.
- Bülbül, G. (1987). Islahat Fermanı'nı Hazırlayan Sebepler ve Islahat Fermanı. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(2), s. 157-179.
- Çağlar, K. (2019, Mayıs). Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(185), s. 1-8.
- Çakan, S., & Avcı, O. (2021). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef HaklarıI: Mülkiyet Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(1), s. 639-678.
- Çetin, G., & Gökbunar, R. (2010). Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı. *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yöentim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1), s. 23-46.

- Doğruyol, C. H. (2023, 10 10). Vergilendirme Sürecine İlişkin Yeni Kavramlar ve Teknolojinin Sürece Etkisi. *Vergi Algi*. 10 10, 2023 tarihinde Vergi Algi: <https://vergialgi.com/vergilendirme-surecine-iliskin-yeni-kavramlar-ve-teknolojinin-surece-etkisi> adresinden alındı
- Durmaz, A. (2023). Vergi Adaleti Kavramının Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikalarındaki Etkinliği. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Egeli, H., & Dağ, M. (2012). Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*(163), s. 130-146.
- Erol, A. (2011, Mayıs). Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(89), s. 1-6.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022, Aralık). Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri, Elektronik Uygulamalar, Cezai Müeyyideler. *Yayın No:448*. Ankara, Türkiye: Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. 05 15, 2024 tarihinde www.gib.gov.tr adresinden alındı
- Genç, Y., & Yaşar, R. (2009, Ekim). Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi. *Vergi Dünyası Dergisi*(338), s. 34-40.
- Gerçek, A., Gerger, G. Ç., Taşkın, Ç., Bakar, F., & Güzel, S. (2015). *Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gerger, G. Ç., Bakar, F., & Gerçek, A. (2016). Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi. *Sosyaekonomi Dergisi*, 24(29), s. 45-71.
- Gök, M., Biyan, Ö., & Akar, S. (2013). Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, XXXIV(1), s. 269-292.

- Güran, M. C. (2004). Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 22(2), s. 243-265.
- Hepaksaz, E., & Akdemir, T. (2010, Ocak-Temmuz). Türkiye’de Yeni Anayasa Tartışmalarının ve 1982 Anayasası’nın Vergisel Hükümlerinin Toplumsal Sözleşme Teorisi Açısından Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(35), s. 119-147.
- İlal, E. (1968). Magna Carta. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 34(1-4), s. 210-242.
- İnan, A. (2008). Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Kaba, H., Beşel, F., & Gürdal, T. (2018). Taxpayers’ Rights in Turkey and Selected Countries. *International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS). Volume II*, s. 301-331. İtaly/Venice: Pesa Publication.
- Karaca, C., & Demirgil, B. (2014). Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15(1), s. 365-381.
- Karakaş, M. (2019). Mükelleflerin Vergi Adaletine İlişkin Bakış Açıları: Diyarbakır ve Yalova Örneği. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), s. 16-36.
- Kargı, V., & Yüksel, C. (2010). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri* (s. 24-44). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi.
- Kılıç, Ö. (2018, Mart-Nisan). Türkiye’de Vergi Adaleti. *Akademik Bakış Dergisi*(66), s. 396-411.

- Kısa, Ö., & Kartalcı, K. (2022). Mükellef Haklarının Türkiye'de ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Karşılaştırmalı Bir Değerlendirmesi. *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 5(1), s. 15-32.
- Kumrulu, A. G. (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36(1-4), s. 147-162.
- Mercan, S. (2006). Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .
- Özkul, F. (2023). 1961 Anayasası'nın Türk Anayasacılığındaki Yeri ve Önemi. *Hasan Kalyoncu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13(25), s. 15-61.
- Pamir, A. (2004). Osmanlı Egemenlik Anlayışında Senedi İttifak'ın Yeri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 53(2), s. 61-82.
- Peran, T., & Gümüş, İ. (2017). Sosyal Politika Açısından Vergi Adaleti: Kuramsal Bir Tartışma. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(5), s. 184-191.
- Sandalcı, U. (2022). Mükellef Haklarının Farkındalığına İlişkin Alan Araştırması. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 18(1), s. 332-356.
- Sarıkaya, M. Z. (2023). Osmanlı Devleti'nde Yeni Bir Yapılanma: Tanzimat Fermanı. *DTFC Dergisi*(100. Yıl Özel Sayısı), s. 60-91.
- Şahin, D., & Cenikli, E. (2015, January-March). The Views of Tokat Tax Office Employees Regarding the Rights and Obligations of Taxpayers. *Sosyoekonomi Dergisi*(1), s. 25-54.
- Tekbaş, A. (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(Özel Sayı), s. 123-191.
- Tekin, A. (2016). Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Mükellef Hakları: İngiltere, ABD, Avustralya ve Kanada. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), s. 1989-1999.
- Tepe, B. (2014). Taxpayer Rights And World Implementations. *Vergi Raporu Dergisi*(181), s. 9-27.

- Topal, M. H. (2016, Temmuz). Vergi Adaleti Algısı: Gelir Vergisi Mükellefleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 9(2), s. 149-172.
- Topuzkanamış, E. (2012). Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), s. 103-131.
- Türkay, İ. (2018, 12 24). Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları-1. *Vergi Algı*. 10 11, 2023 tarihinde Vergi Algı: <https://vergialgi.com/turk-vergi-sisteminde-mukellef-haklari-1> adresinden alındı
- Üyümez, M. E., & Bişgin, A. (2016). A Comparative Analysis Of Taxpayer Rights In Turkey And The Usa. *Mecmua Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), s. 66-75.
- Yamaç, M. (2014). İlk Anayasa (Kanun-i Esasisi). *BJSS Balkan Journal of Social Sciences*, 3(5), s. 54-68.
- Yücedoğru, R. (2007). Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.