



## MÜKELLEF HAKLARININ TÜRKİYE’DE VE SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE KARŞILAŞTIRMALI BİR DEĞERLENDİRMESİ

### A COMPARATIVE EVALUATION OF TAXPAYER RIGHTS IN TURKEY AND SOME SELECTED COUNTRIES

Ökkeş KISA\*, Kadir KARTALCI\*\*

\*Arş. Gör., İnönü Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, okkes.kisa@inonu.edu.tr, 

\*\*Prof. Dr., İnönü Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, kadir.kartalci@inonu.edu.tr, 

MAKALE BİLGİSİ	ÖZ
<p><b>Gönderilme Tarihi</b> 10.03.2022</p> <p><b>Revizyon Tarihi</b> 14.04.2022</p> <p><b>Kabul Tarihi</b> 22.04.2022</p> <p><b>Makale Kategorisi</b> Araştırma Makalesi</p> <p><b>JEL Kodları</b> H2 H26 K34</p>	<p><i>Mükellef hakları, son 30-40 yılda birden fazla nedenden dolayı gelişmiş ve ülkeler vergi uyumunu artırmak için mükellef odaklı yenilikler getirmiştir. Bunların en önemlilerinden birisi de, mükellef hakları bildirgesidir. Ülkeler mükellef hakları bildirelerini yayımlayarak; mükelleflerin haklarının bilincinde olmasını isterken aynı zamanda bu bildirelerle mükelleflerin vergi daireleri ile ilişkisini geliştirmeyi amaçlamışlardır.</i></p> <p><i>Bu çalışmanın amacı; ülke örneklerini inceleyerek, Türkiye’ye ilişkin önerilerde bulunmaktadır. Yapılan çalışma sonucunda; diğer ülkelerde mükelleflere tanınan hakların bazılarında Türkiye’de yer verilmediği ve kanunlarla verilen bazı hakların ise bildirede yer almadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle ilgili bildirenin demokratik ülkelerdeki haklar dikkate alınarak, güncellenmesi ve kanunlarda mükelleflere verilen hakların bildirede yer alması gerekmektedir.</i></p> <p><b>Anahtar Kelimeler:</b> Mükellef, Mükellef Hakları, Mükellef Hakları Bildirgesi</p>

ARTICLE INFO	ABSTRACT
<p><b>Received</b> 10.03.2022</p> <p><b>Revized</b> 14.04.2022</p> <p><b>Accepted</b> 22.04.2022</p> <p><b>Article Classification:</b> Research Article</p> <p><b>JEL Codes</b> H2 H26 K34</p>	<p><i>Taxpayer rights have developed for more than one reason in the last 30-40 years, and countries have introduced taxpayer-oriented innovations to increase tax compliance. One of the most important of these is the taxpayer rights declaration. While countries want taxpayers to be aware of their rights by issuing taxpayer rights declarations, they also aimed to improve the relationship of taxpayers with tax offices with these declarations.</i></p> <p><i>The aim of this study is to examine the examples of countries and to make suggestions about Turkey. As a result of the study, it has been reached that some of the rights granted to taxpayers in other countries are not included in Turkey and some of the rights granted by laws are not included in the declaration. For this reason, the relevant declaration should be updated by taking into account the rights in democratic countries and the rights given to taxpayers by law should be included in the declaration.</i></p> <p><b>Keywords:</b> Taxpayer, Taxpayer Rights, Declaration of Taxpayer Rights</p>

**Atf (Citation):** Kısa, Ö. & Kartalci, K. (2022). “Mükellef Haklarının Türkiye’de ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Karşılaştırmalı Bir Değerlendirmesi”, *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 5(1): 15-32



Content of this journal is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License

## Giriş

Küreselleşme, teknolojinin gelişimi ve demokratikleşme hareketleri ile birlikte insan hayatında birçok şey değişmiş ve vergilendirme süreci de bu durumdan etkilenmiştir. Verginin bütün toplumlarda zorunlu bir kamu geliri olmasına rağmen, 1990’lı yıllarda hukuki ve teknolojik gelişmeler nedeniyle mükelleflerin vergiye uyumu, mükelleflerin psikolojisi ve mükellef hakları gibi o zamana kadar üzerinde çok durulmayan konular önem kazanmaya başlamıştır. Bu nedenle birçok ülke, potansiyel vergi gelirlerini elde etmek amacıyla vergilemede mükellef odaklı bir anlayışa girişmişlerdir. Bu anlayışın sonucu olarak birçok ülke mükellef hakları bildirgesi yayımlamış ve değişen konjonktüre göre mükellef haklarını güncellemişlerdir. Bu bağlamda mükellef hakları bildirgesini ilk olarak 1985 yılında Kanada ve sırasıyla İngiltere (1986), Fransa (1987) ve ABD (1988) ilan etmişlerdir. Ancak bu bildireler, mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak amacıyla zaman içinde güncellenmiştir. Türkiye’de ise mükellef hakları bildirgesi, 2006 yılında yayımlanmıştır.

Bu çalışmada, mükellef haklarının tanımı ve niteliğine, önem kazanmasının nedenlerine, Türkiye’de ve seçilmiş bazı ülkelerdeki mükellef haklarının uygulamasına yer verilecek ve Türkiye için bazı çıkarımlar yapılacaktır.

## 1. Mükellef Hakları

Vergileme sürecinde, devletin çeşitli hak, görev ve sorumlulukları olduğu gibi mükellefin de hak, görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. (Gerçek, 2006: s.122). Devlet, mükelleflerden maddi ve şekli görevlerini yerine getirmesini beklerken; devlet de mükelleflerin kişilik haklarını korumak ve adaleti sağlamak için anayasalar ya da kanunlarla sınırlamalara tabi tutulmaktadır. Bu bağlamda mükellef hakları, *‘mükelleflerin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirirken karşılaşılmaması muhtemel olan sorunların çözümünde olaylara mükelleflerin perspektifinden bakmayı amaç edinen ve anayasalarla ya da kanunlarla güvence altına alınan haklar bütünü’*dür (Kısa vd., 2021: s.349). Diğer bir ifade ile *‘mükellef hakları, mükelleflere olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki koruma sağlayan haklar’* olarak da ifade edilebilmektedir (Gerçek, 2018: s.96). Bu tanımlardan anlaşılacağı üzere mükellef hakları, mükelleflerin idarenin ezici üstünlüğü altında ezilmesini önleyici birtakım hüküm altına alınmış haklardır. Küreselleşmenin ortaya çıkardığı birçok farklı neden ile mükellef haklarının önemi, her geçen gün artmakta ve ülkelerin vergi idareleri ve maliye bakanlıkları bu konu üzerinde çokça mesai harcamaktadırlar. Bu çabanın ürünü olarak günümüzde vergi dairelerinin başarı ölçütleri arasında mükelleflerin memnuniyetleri ve mükelleflerin vergiye uyumları yer almaktadır (Kükreler, 2016: s.37). Ancak mükellef haklarının öneminin artmasında bazı nedenler bulunmaktadır. Bu nedenler (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012: s.125-126; Kükreler, 2012: s.36-42; Özpehriz, 2006: s.111-113);

- **Teknolojik gelişmeler:** Gerçekleşmiş olan teknolojik gelişmeler sayesinde vergileme sürecinde birçok işlem, teknolojik ortamlara taşınmış ve bu nedenle mükelleflerin gizliliği, ön plana çıkmıştır. Bu durum da mükellef haklarının öneminin artmasını sağlamıştır.
- **Uluslararası alanda meydana gelen gelişmeler:** Küreselleşme ile birlikte ulusal devletlerin egemenlik yetkililerinin bazıları, uluslararası kuruluşlar ile paylaşılmak suretiyle ya da bu kuruluşlar tarafından alınan kararları uygulamak suretiyle sınırlandırılmıştır. Bu değişimler, mükellef haklarının korunmasının ve geliştirilmesinin önemini ortaya koymuş ve bu bağlamda ortaya çıkan en önemli sözleşmeler; *‘İnsan Hakları Üzerine Amerikan Sözleşmesi’* ve *‘Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’* olmuştur. Bu sözleşmeler, temelde insan hakları üzerine olmasına rağmen, mükellefler açısından da bazı hakları içermesi nedeniyle de mükellef haklarının öneminin artmasını sağlamıştır.
- **Vergi sisteminin karmaşık hale gelmesi:** Günümüzde yaşanan teknolojik gelişmelere dayalı olarak vergilerin konusu her geçen gün artmakta ve vergi tabanı genişlemektedir.

Bu durum, verginin asli ve tali kaynaklarının giderek çoğalmasına ve bazen de karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Karmaşık bir vergi sistemi, profesyonellerin (mali müşavirler, vergi müfettişleri vb.) dahi hata yapmalarına sebebiyet verebilmektedir (Mcgee, 2004: s.95-96). Tüm bu nedenler ise, mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkilemekte ve mükelleflerin vergiden kaçınmasını ya da vergi kaçırmayı teşvik etmektedir. Ayrıca karmaşık vergi sistemi, mükelleflerin idarenin ezici gücü altında ezilmesine sebebiyet vermektedir. Bu nedenle karmaşık bir vergi sisteminin varlığı da, mükellef haklarının önemini artmasını sağlamıştır.

- **Gelir idarelerinin mükellefe yönelik bakış açısının değişmesi:** Geçmişten günümüze değin vergi, zorunlu ve karşılıksız olarak alınmaktadır. Verginin zorunlu olması, geçmiş dönemlerde gerçekleşen olaylara ve mükelleflerin perspektifinden bakılmaksızın; vergi tahsil işlemi, '*mükellefe rağmen*' yapılmıştır. Ancak demokrasinin gelişmesi, küreselleşmenin çağ atlama ve dolayısıyla ortaya çıkan vergi cennetlerinin ulusal devletlerin vergi gelirlerini azaltması, gelir idarelerinin '*mükellefe rağmen*' vergi toplama anlayışının değişmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Bu nedenle gelir idarelerinin mükelleflere yönelik bakış açıları değişmiş ve '*mükellef ile birlikte vergileme*' anlayışı çerçevesinde mükellef haklarının önemi artmıştır (Gerçek vd., 2015: s.25-26).
- **Mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması:** Vergi Mükellefi olmak için fiil ehliyetine ihtiyaç bulunmamakta, hak ehliyeti yeterli olmaktadır. Diğer bir ifade ile sağ doğmak koşuluyla yeni doğan bireyler de vergi mükellefi olabilmekte, ancak seçmen olamamaktadır. Ayrıca tüzel kişiler de seçmen olamamasına rağmen, şirketlerin sahipleri, ortakları ve yönetici seçmenlerden oluşmaktadır. Bu iki özel durum dışarıda bırakılırsa, seçmenlerin büyük bir kısmı vergi mükellefi konumundadır. Bu bağlamda iktidarının devamını sürdürmek isteyen demokratik bir hükümet, vergi konusunda kararlar alırken dikkatli davranması ve oy maksimizasyonu sağlaması gerekmektedir. Bu nedenle hükümetler, mükelleflere daha fazla hak sağlayarak ve/veya sağlanan hakları koruyarak, iktidarının devam etmesini amaçlamaktadır. Bahsedilen bu durum da, mükellef haklarının önemini artmasını sağlamıştır.
- **Mükelleflerin vergi ödemek istememesi:** Mükellef haklarının önemini artmasına yukarıda sayılan nedenlere ek bir neden sayılabilir; mükelleflerin vergi ödemek istememesidir. Bireylerin harcama eğilimlerinin belirleyicilerinden birisi de, vergi oranlarıdır. Örneğin, 1000 birim kazanan bir bireyin %10 vergilendirilmesi durumunda, ödemesi gereken vergi miktarı 100 birim olacak, vergiden sonra kalan tutar ise 900 birim olacaktır. Verginin oranının artması durumunda ise, vergiden sonra kalan tutar daha da azalacaktır. Bu nedenle bireylerin ödediği her birim vergi, bireylerin harcama eğilimlerinin azalmasına neden olacaktır. Bu nedenle bireyler, vergi ödemek istemeyecek ve vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma yollarını arayacaktır. Bu bağlamda bireylerin ödemek istemedikleri vergiler toplanmak isteniyorsa, vergilerin mümkün olduğunca adil, şeffaf ve etkileşimle yapılması gerekmektedir (Bentley, 2007: s.2). Belirtilen bu koşulların sağlanması, ancak mükellef haklarının korunması ve adil bir yargı sistemi ile gerçekleştirilebilir. Bu durum da, mükellef haklarının önemini artmasını sağlamıştır (Kısa vd., 2021: s.350-351).

## 2. Seçilmiş Bazı Ülkelerde Mükellef Hakları

Mükellef haklarının önemini artmasından sonra birçok ülke sırasıyla mükellef hakları bildirgesi yayımlamıştır. Kronolojik olarak sıralanması durumunda, ilk olarak Kanada'da 1985 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi (Declaration of Taxpayer's Rights) yayımlanmıştır. İlerleyen dönemlerde sırasıyla İngiltere (1986), Fransa (1987), ABD (1988) gibi ülkeler mükellef hakları bildireleri yayımlamışlardır (Tamzok, 2018: s.36). Ülkemizde ise, 2006 yılında GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından mükellef hakları bildirgesi yayımlanmıştır. Bu bağlamda bu başlık

altında, kronolojik olarak mükellefler haklarına ilk yer veren dört ülke ile Türkiye’deki mükellefler hakları kıyaslamalı olarak incelenecektir.

## 2.1. Kanada

Kanada, mükellefler hakları bildirgesini yayımlayan ilk ülke durumundadır. Ancak mükellefler haklarının korunması, 1917 yılında yapılmış olan düzenlenmenin önemli bir parçasıdır. Beyan usulüne dayanan Kanada Vergi Sistemi, mükellefler vergiye gönüllü uyumuna bağlıdır. Mükellefler vergiye uyumunu artırmak isteyen Kanada, vergi sisteminin adillğine ilişkin algının zayıflatılmamasını sağlamak amacıyla şart (Charter), kanunlar ve diğer düzenlemeler ile önlem almaya çalışmaktadır. Şart, mükellefler haklarının birincil ve bağlayıcı kaynağını temsil etmektedir. Bu nedenle şartın yürürlüğe girmesinden sonra, kanunların şarta uyumlu hale getirilmesi amaçlanmaktadır. Şart, mükellefler mahremiyet, gizlilik ve idarelerin kararlarına itiraz etme haklarını her zaman tanımış ve tanınan hakların sayısı gün geçtikçe artmıştır (Li, 1997: s.83-84).

1985 yılında Kanada Gelir İdaresi (KGİ, CRA), gelir idaresinin güvenilirliğini artırmak ve mükellefler vergi sistemindeki adalet algısını iyileştirmek amacıyla Mükellefler Hakları Beyannamesini (Declaration of Taxpayer Rights) ilan etmiştir. 1991 yılında ise gelir idaresine mükellefler faiz ve cezalarından feragat etmek ve belirli durumlarda değerlendirme süresini uzatmak için takdir yetkisi verilmiştir (Li, 1997: s.84-85). Şu anda geçerli olan bildirme ise, 2007 yılında yayımlanmış olan (Taxpayer Bill of Rights) Mükellefler Hakları Bildirgesi’dir. Ayrıca Kanada, 2007 yılında yayımlanan bildirgeyi takiben Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı oluşturulmuştur (Aykın, 2015: s.147). Vergi Mükellefi Ombudsmanlığının asli görevi; gelir idaresinin mükellefler hakları bildirgesine uygun hizmet verip vermediğinin denetimidir (Aykın, 2015: s.148). Daha önce de ifade edildiği gibi Kanada, vergi sisteminin adillğinin zayıflatılmamasını sağlamak amacıyla bazı önlemler almaktadır. Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı da mükellefler vergi sisteminin adillğinin zayıflatılmaması amacıyla kurulmuştur.

Kanada mükellefler hakları bildirgesi, 16 maddeden oluşmaktadır. Bu maddeler (CRA, 2021);

- **Doğru miktardan fazlasını ödememe hakkı:** Mükellefler, kanunlar tarafından öngörülen miktarlardan daha fazlasını ya da daha azını ödememe hakkına sahiptir. Bu hak, sadece ödemeleri değil, aynı zamanda vergi dairelerinden yapılacak olan vergi iadelerini de kapsamaktadır.
- **İki dilde hizmet hakkı:** Kanada’nın iki resmi dile sahip olması nedeniyle mükellefler, İngilizce ve Fransızca olmak üzere her iki dilde de hizmet alma hakkına sahiptir.
- **Mahremiyet ve gizlilik hakkı:** Daha önce de ifade edildiği üzere teknolojinin gelişmesiyle vergileme sürecinde birçok işlem, elektronik ortamlarda gerçekleştirilmeye başlanılmıştır. Bu durum, mükellefler mahremiyet haklarının doğmasına neden olmuştur. Bu bağlamda Kanada’da mükellefler, mahremiyet hakkına sahiptir. Bu hak kapsamında mükellefler bazı finansal bilgilerinin kanunlarda belirlenen amaç dışında kullanamayacağı hüküm altına alınmaktadır.
- **İtiraz hakkı:** Mükellefler, durumlarını resmi olarak inceleme ve bu sonuçlarına itiraz hakkına sahiptir. Bu hak kapsamında mükellefler bazı haklarının ihlal edilmesi durumunda, dosyalarını yeniden gözden geçirebilirler ve ilgili dosyaya itiraz edebilirler.
- **Profesyonel, nazik ve adil muamele hakkı:** Mükellefler vergi uyumunu artırmanın yollarından birisi, mükelleflere profesyonel, nazik ve adil muamelede bulunmaktadır (Kirchler vd., 2008: s.220). Bu bağlamda Kanada’da mükellefler, vergi dairesi ile ilişkilerinde profesyonel, nazik ve adil bir hizmet alma hakkına sahiptir.
- **Bilgilendirme hakkı:** Mükellefler vergiye uyumunu artırılabilmesi için mükellefler sorun yaşadıkları konularda, vergi idarelerinin ilgili bilgileri eksiksiz, doğru ve zamanında vermesi önemli olmaktadır (Çetin ve Gökbunar, 2010: s.37). Aksi takdirde mükellefler vergi dairelerine olan güveni sarsılacak ve vergiye uyumu olumsuz etkilenecektir.

- ***İhtilaflı borçları ödememe hakkı:*** Mükellefler, kanunlarda aksi belirtilmedikçe, tarafsız bir incelemeden önce ihtilaflı vergi borçlarını ödememe haklarına sahiptir. Bu tarafsız inceleme, gelir idaresi tarafından yapılabileceği gibi mahkemeler tarafından da yapılabilmektedir. Ancak mükellefin haksız çıkması durumunda; gecikme zammı, ödenecek tutara eklenmektedir.
- ***Kanunların tutarlı bir şekilde uygulanmasını bekleme hakkı:*** Mükellefler, kanunların tutarlı bir şekilde uygulanmasını bekleme hakkına sahiptir. Bu hak, ilk maddedeki hakka ve belirlilik ilkesine gönderme yapmaktadır. Mükellefler, bu hak kapsamında doğru miktarda vergi ödeme hakkına sahiptirler.
- ***Şikayette bulunma hakkı:*** Teknolojinin gelişmesi ve küreselleşme ile birlikte vergi tabanı genişlemiş ve mükelleflerin vergi daireleri ile işlemleri de bu doğrultuda artmıştır. Bu nedenle Kanada, mükelleflere aldıkları hizmetler hakkında şikayette bulunma ve şikayet sonucunda elde edilen bulguları alma hakkı vermiştir. Eğer mükellefler, ilgili sonuçtan memnun değilirse, Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı makamına başvuru yapma hakkına sahiptirler.
- ***Vergi uyum maliyetlerinin azaltılmasını bekleme hakkı:*** Mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyen en önemli faktörlerden birisi de uyum maliyetleridir (Çimen, 2017; s.105). Bu nedenle mükellefler, uyum maliyetlerinin de dikkate alınmasını bekleme hakkına sahiptir.
- ***Vergi dairesi çalışanlarının aldıkları kararlardan sorumlu tutulmasını bekleme hakkı:*** Mükellefler, vergileme sürecinde birçok kez vergi dairelerinden çeşitli bilgi ve hizmet almaktadırlar. Bu nedenle vergi dairesi çalışanları ya da yöneticileri aldıkları kararlardan sorumlu tutularak, hizmet kalitesi artırılmaya çalışılmıştır.
- ***Mücbir durumlarda vergi ve cezalardan muaf olma hakkı:*** Mükellefler, olağanüstü durumlar nedeniyle vergi mevzuatı kapsamındaki cezalardan ve faizlerden muaf olma hakkına sahiptir. Mükelleflerin mücbir durumları sebebiyle vergiye ilişkin şekli ve maddi ödevlerini yerine getirememesi durumunda, cezaların ya da faizlerin silinmesini talep edebilirler.
- ***Hizmet Standardı Hakkı:*** Mükelleflerin aldıkları hizmetin kalitesini artırmak için bazı hizmet standartları belirlenmektedir. Mükelleflerin bu hizmet standartlarının sağlanıp sağlanmadığını öğrenme hakkına sahiptir.
- ***Şüpheli vergi planları hakkında uyarılma hakkı:*** Mükellefler, şüpheli vergi planları hakkında önceden uyarılma hakkına sahiptir.
- ***Temsil edilme hakkı:*** Mükellefler, temsil edilme hakkına sahiptir.
- ***İnceleme talep etme hakkı:*** Mükellefler, misilleme korkusu olmadan hizmet şikayetinde bulunma ve resmi inceleme talep etme hakkına sahiptir.

Yukarıdaki maddeler incelendiğinde, Kanada Mükellef Hakları Bildirgesinin daha çok hizmet kalitesi üzerine odaklandığı görülmektedir. Bu bağlamda mükelleflere verilen hizmetlerin kalitesi artırılarak, mükelleflerin vergi uyumunun üst düzeye taşınmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Ayrıca Kanada Mükellef Hakları Bildirgesinin alt kısmında küçük işletmelerin gelişimini sağlamak ve ekonomik büyümeye katkı sağlamak için Kanada Gelir Dairesi (CRA) bazı hakların gerçekleştirilmesini teminen bir takım taahhütlerde bulunmaktadır. Bunlar (CRA, 2021);

- Küçük işletmelerin vergiye uyumu artırmak için Kanada Gelir Dairesi (CRA), vergi sistemini küçük işletmeler için uyum maliyetlerini en aza indirecek şekilde yönetmeyi,
- Kanada Gelir İradesi, hizmeti kolaylaştırmak ve maliyeti en aza indirmek amacıyla tüm hükümetler ile birlikte çalışmayı,
- Kanada Gelir İradesi, küçük işletmelerin ihtiyaç duyduğu hizmetleri mümkün olduğu kadar hızlı ve etkin cevaplamayı,
- Kanada Gelir İradesi, küçük işletmelerin mevzuata uymasını sağlamak amacıyla sosyal yardım faaliyetlerinde bulunmayı,

- Kanada Gelir İradesi, küçük işletmelerin vergilendirme sürecinde karşılaşılabilecekleri durumları anlamalarını sağlamayı, taahhüt etmektedir.

## 2.2. İngiltere

İngiltere'de mükellef haklarının gelişimi, Magna Carta'nın (1215) ilanı ile başlamıştır. 1191 yılında Kudüs'ü tekrar almak için sefere çıkan İngiltere Kralı Richard, başarısız bir seferden sonra 1194 yılında İngiltere'ye dönerken, Avusturya dükası tarafından esir alınarak Alman imparatoruna teslim edilmiştir. Alman imparatoru, İngiltere Kralı Richard'ı serbest bırakmak için fidye istemiş ve o dönemde İngiltere'de var olan örf ve adetlere göre, ilgili fidye baronlar tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu nedenle İngiliz baronları yüklü miktarda fidye ödemek zorunda kalmışlardır. Birkaç sene sonra da Richard'ın vefat etmesi üzerine tahta Yurtsuz John (Lackland John) geçmiştir. Kral John ise, baronlardan çeşitli adlar altında paralar toplamıştır (Mosca ve Özyörük, 1948; ss.36-37). Richard'ın fidyesi ve daha sonra tahta geçen John'un da baronlardan çeşitli adlar altında paralar toplaması ve Fransa ile yapılan savaşların finansmanını sağlamak amacıyla vergi yükünü artırması, baronların ayaklanmasına ve 1215 yılında Magna Carta'nın ilan edilmesine neden olmuştur. Bu anlaşmanın 12. maddesi, verginin kanuniliği ve temsilsiz vergi olmaz anlayışının gelişmesini sağlamıştır. Buna göre; *'Kral, kralların esaretten kurtarılması için verilen fidye, büyük oğlunu bir şövalye yapmak ve (bir kez) en büyük kızını evlendirmek için yapılan harcamalar dahil olmamak üzere Genel Meclisin izni alınmaksızın 'vergi' ve 'yardım' toplayamaz. Bu üç amaç için makul bir yardım toplanabilir. Londra şehrinden gelen yardımlar da benzer şekilde ele alınacaktır'* (Magna Carta Libertatum, m.12). Magna Carta'nın 20. maddesi ise, ölçülülük ilkesinin gelişmesini sağlamıştır. Buna göre; *'suçlara verilen para cezaları, ölçülülük ilkesine göre verilecektir. Ancak verilen para cezaları ise kişilerin geçim kaynağını yok edecek düzeyde olmayacaktır'* (Magna Carta Libertatum, m.20). 1215 yılında ilan edilen Magna Carta, krallar tarafından uygulanmamış ve bir sonraki ayaklanma nedeniyle 1628 yılında Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ilan edilmiş ve Haklar Dilekçesine de uyulmayınca 1689 yılında Haklar Demeci (Bill of Rights) ilan edilmiştir. İlan edilen bütün bu belgelerin ana amacı; kralların halkın üzerindeki yetkisini sınırlandırmaktır. Bu bağlamda bu tarihi belgelerle kazanılmış olan vergileme hakkının (bütçe hakkı) elde edilmesi süreci aynı zamanda mükellef haklarının kazanılması süreci olarak da değerlendirilebilir.

İngiltere'de modern anlamda mükellef hakları bildirgesi (Taxpayer's Charter) 1986 yılında ilan edilmiş, ancak daha sonra birçok değişikliğe uğramıştır. İlk değişiklik, 1991 yılında mükelleflere adil ve etkili hizmet vermek amacıyla yapılmıştır (James, Murphy ve Reinhart, 2005: s.4). İkincisi, 2008 yılında temsil edilmeyen düşük gelirli mükelleflerin de temsil edilmesini sağlamak amacıyla yapılmıştır (The Chartered Institute of Taxation, s.1-2). İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi [Her Majesty's Revenue and Customs- (HMRC)], gelişen mükellef odaklı vergileme anlayışı çerçevesinde diğer ülkelerin uygulamaları da dikkate alınarak, ilgili bildirgeyi 2009 yılında tekrar güncellemiştir. 2013 yılında ise, mükellef haklarını değişen gereksinimlere uyarlamak ve vergi sistemini basitleştirmek amacıyla tekrar güncellenmiştir (Gerçek vd., 2015: s.35-36). HMRC, 2020 yılında ilgili bildirgeyi daha açık ve anlaşılır hale getirmek için son bir düzenleme daha yapmıştır. İngiltere'de güncel mükellef hakları (HMRC, 2021);

- **Adil davranmak:** Verginin genelliği ve eşitliğine vurgu yapan bu hak, mükelleflerin kanunlar tarafından belirlenmiş olan miktardan az ya da fazla ödememesinin hukuksal güvencesini oluşturmaktadır. Ayrıca bu hak kapsamında mükelleflerin sosyal hakları ve diğer haklarının elde edilmesine de hukuksal bir güvence sağlanmaktadır. Bu hak; mükelleflerin yaptıkları itirazlarda ya da bildirimlerde, verilen bilgilerin doğru olmadığını düşünülmesi için geçerli bir sebep yoksa, bütün bilgilerin doğru sayılacağını da içermektedir.
- **Yararlı, verimli ve etkili hizmet sunmak:** Yararlı, verimli ve etkili hizmet sunumu, mükelleflerin vergi uyumunu artıran bir neden olmasına rağmen, tek başına yeterli olmamaktadır. Mükellefler, bu hak kapsamında vergilendirme sürecinde karşılaştıkları

sorunlara en kısa sürede cevap verilmesini talep edebilmektedir. Ayrıca HMRC, vergi dairelerine yapılacak bildirimlerle ilgili maliyetlerin minimum seviyede olmasını sağlayacağını belirtmektedir. Verginin uyum maliyetlerinin artması, verginin ikame etkisinin artmasına sebep olacağı varsayımı altında; mükelleflerin uyum maliyetini minimize etmenin mükelleflerin vergiye uyumunu artıracığı açıktır.

- **Profesyonel ve dürüst hizmet sunmak:** HMRC, bu hak kapsamında yürürlükte bulunan kanunlara uyacağını ve mükelleflerin ihtiyaçlarına göre doğru uzmanlık düzeyine sahip kişiler tarafından yardımcı olunacağını güvencesini vermektedir. Ayrıca bu hak kapsamında; mükelleflerin haklarını anlaması sağlanacak ve mükelleflerin karşılaşılabilecekleri mali sorunlara çözüm odaklı bir anlayışla yaklaşılacaktır.
- **Mahremiyet ve gizlilik hakkı:** Daha önce de ifade edildiği üzere teknolojik gelişmeler, mükelleflerin gizlilik ve mahremiyet haklarının güvence altına alınması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda mükellefler, bu hak kapsamında vergi dairelerine vermiş oldukları bilgilerin kanunlarda öngörülen haller dışında kullanılmamasını bekleme hakkına sahiptirler.
- **Temsilci hakkı:** Bütün mükelleflerin özel uzmanlık gerektiren bir alanda uzman olması beklenemez. Bu nedenle ilgili alanda uzman kişilerin mükellefleri temsil etmesi ile hem devletin geliri korunmuş olacak hem de mükelleflerin vergiye uyumu artırılmış olacaktır. İngiltere’de mükelleflerin temsilci belirleme hakkı bulunmaktadır. Ancak mahremiyet hakkı sebebiyle temsilcilere temsil yetkisinin verildiğinin belgelenmesi gerekmektedir. HMRC, mali müşavirler için birtakım standartlar belirlemiştir. Bu nedenle temsilci olarak seçilen kişilerin ya da kurumların bu standartlara sahip olmaması durumunda, HMRC, ilgili kişi ya da kurumlarla çalışmayı reddedebilmektedir.
- **Şikayet ve itirazlarda adil davranılma hakkı:** Vergilendirme sürecinde birçok farklı süreler belirlenmekte ve mükelleflere verilen birçok sürede hak düşürücü süre kapsamında yer almaktadır. Ancak bazı ülkelerde mükelleflerin yargı yoluna başvurulabilmesi için öncelikle idari çözüm yollarını tüketmesi öngörülebilmektedir. İngiltere’de de idari çözüm yoluna başvuru yapılmadan yargı sürecine gidilememesi, şikayet ve itirazlarda idarenin hızlı ve adil hareket etmesinin önemini artırmaktadır. Bu bağlamda mükellefler, vergi idarelerinden yaptıkları şikayet ve itiraz başvurularının en kısa sürede ve adil olarak çözüme kavuşturmasını bekleme hakkına sahiptirler.

İngiltere’de ayrıca mükelleflerin idare ile ilgili şikayetlerini incelemek için 1993 yılında Hakemlik Ofisi (Adjudicator’s Office) kurulmuştur (Aykın, 2015: s.149). Bu bağlamda mükelleflerin yukarıda sayılan hakları da şikayet kapsamında ilgili kuruma sunulabilmektedir.

HMRC, mükellef hakları bildirgesinde mükellef hakları yanında HMRC’nin mükelleflerden beklentilerine de yer vermiştir. Buna göre; HMRC, mükelleflerden dürüst olmasını ve çalışanlarına saygı gösterilmesini, işlemlerin doğru yapılabilmesi için mükelleflerin vergi dairelerine yardım etmesini, kayıtların düzgün tutulması ve korunmasını, mükelleflerin temsilcilerinin mükellefler adına yaptığı işlemlerin mükellefler tarafından bilinmesini, kısa sürede cevap verilmesini ve hatalardan kaçınmak için özen gösterilmesini beklemektedir (HMRC,2021). İngiltere’deki mükellef hakları bildirgesi ile vergiye gönüllü uyumun sağlanması için hizmet kalitesinin artırılmasına odaklanıldığı görülmektedir.

### 2.3. Fransa

Orta Çağ’da Fransa’da da İngiltere’deki gibi soylu kişilerden ve genel kilise temsilcilerinden oluşan bir Genel Meclis bulunmaktaydı. Kralların elde ettikleri gelirlerin giderleri karşılayamaması durumunda, kralların vergi salabilmesi için Genel Meclisin onayı gerekmekteydi (Giray, 2015: s.59). Ancak 15. yüzyıldan 18. yüzyılın başlarına kadar krallar, Genel Meclisi toplamamışlar ve ABD’nin kuruluşu ile ortaya çıkan ‘*temsilsiz vergi olmaz*’ ilkesini yok saymışlardı (Bakar, 2011: s.53) ve bu da kralların keyfi olarak vergi toplayabilmesi anlamına gelmekteydi. 18. yüzyılda başlayan mali kriz, monarşinin otoritesini, özgüveninin sarmış ve

Fransız Devrimi böylece başlamıştır (Trask, 2005: s.1-2). Demokratikleşme hareketlerinin mükellefler hakları ile ilişkisi, Fransa'da da pozitif yönde gerçekleşmiş ve devrim sonucunda sadece insan haklarına değil, aynı zamanda mükellef haklarına da yer verilmiştir. Fransız Devrimi sonucunda ilan edilen '*İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi*'nin, 13. ve 14. maddelerinde mükellef haklarına yer verilmiştir. Sözü edilen bildirinin 13. maddesine göre; '*Kamusal gücün ve yönetim grevlerinin yerine getirilebilmesi için genel bir vergi zorunludur. Bu vergilendirme vatandaşların ödeme güçlerine göre eşit ölçüde bölünmelidir*' (İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi, m.13). İlgili madde, verginin zorunlu bir kamu geliri olduğunu ve aynı zamanda verginin genel, eşit ve ödeme gücüne göre alınmasını gerektiğini hüküm altına almıştır. Sözü edilen bildirinin 14. maddesine göre; '*Bütün vatandaşlar, bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini belirlemek, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, vergilerin kullanımını gözlemlemek, verginin miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirleme hakkına sahiptirler*' (İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi, m.14). İlgili madde ise, verginin kanuniliği ilkesini hüküm altına almıştır.

Mükellef hakları ile ilgili olarak yukarıda bahsedilen tarihsel süreç ve belgelerde bir takım gelişmeler olsa da, Fransa'da Mükellef Hakları Bildirgesi (Charte du Contribuable) ilk olarak 1975 yılında idari bir düzenleme olarak yayımlanmıştır. Bu belgede mükelleflerin denetim sürecinde var olan hakları belirtilmiştir. Bu bildirgenin Dünya'da ilk mükellef hakları bildirgesi olmasına rağmen, kapsam bakımından sadece denetim sürecini kapsamaması nedeniyle 1985 yılında ilan edilen Kanada Mükellef Hakları Bildirgesi, ilk bildirge özelliğini taşımaktadır (Bakar, 2011; s.54; Vanistendal, 1996; s.15). Daha sonra 1987 yılında Fransa'da günümüzdeki anlamıyla mükellef hakları bildirgesi yayımlanmıştır. 2005 yılında idare ve mükellefler arasında karşılıklı güveni sağlamak amacıyla bildirge, yeniden düzenlenmiştir. Daha sonra 2007 yılında yine aynı amaçlarla bildirge, yeniden düzenlenmiş ve güncel bildirge, ilk olarak 2010 Bütçe Komisyonunda bahsedilen bir girişimin sonucudur ve paydaşlarla yapılan istişareler ardından bugünkü halini almıştır (Gerçek vd., 2015; s.39; Office of the Comissiononer for Revenue, 2021). İlgili bildirge, 14 maddeden oluşmaktadır (CFR, 2021);

- **Adil ve tarafsız muamele görme hakkı:** Mükellefler, diğer ülkelerde olduğu gibi Fransa'da da adil ve tarafsız muamele görme hakkını sahiptirler. Mükellefler, bu hak kapsamında nazik, özenli, saygılı, doğru, dürüst, tarafsız, profesyonelce ve kanunlara uygun olarak adil bir şekilde muamele görme hakkına sahiptir.
- **Dürüst ve vergiye uygun muamele görme hakkı:** Mükelleflerin çoğu vergilendirme sürecinde dürüst davranmaktadır. Bu nedenle aksi ispat edilene kadar mükelleflerin verdiği bilgilerin doğru düşünülmesi gerekmektedir. Vergi daireleri, mükelleflerin vergi kanunları tarafından oluşturulan yükümlülükleri yerine getirip getirmediğini kontrol etme yetkisine sahiptir. Bu yetki kapsamında vergi daireleri, mükellefin verdikleri bilgileri incelemektedir. Ancak yapılan inceleme, mükellefin dürüst olmadığı anlamına gelmemektedir. Aksi ispatlanana kadar bütün mükellefler dürüstdür. Tutarsızlıklar bulunması durumunda, gerekli takipler yapılacaktır.
- **Belirlilik hakkı:** Mükellefler, bu hak kapsamında faaliyetlerinin vergisel sonuçları hakkında bilgi sahibi olmak ve bir soruşturma veya soruşturmanın yürütülmesi hakkında en kısa sürede bilgi alma hakkına sahiptir.
- **Vergi dairelerinden yardım ve bilgi alma hakkı:** Vergilendirme sürecindeki işlemlerin kısıtlı sürede gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu nedenle vergi dairelerinin mükelleflerin sorularına en kısa sürede cevap vermesi ve çözüm üretmesi, mükelleflerin vergiye uyumunu artıracaktır.
- **Doğru miktardan fazlasını ödememe hakkı:** Bu hak, verginin kanuniliği ve belirlilik ilkesinin bir sonucudur. Buna göre; vergi oranların önceden belirli olması gerekmekte ve vergi daireleri, mükelleflerin ödeyeceği vergileri bu oranlar üzerinden hesaplaması gerekmektedir.
- **Vergi kanunların geçmişe yürütülememesi hakkı:** Vergilerin maliye politikası aracı olarak kullanılmaya başlanmasından bu yana vergi mevzuatı, değişen konjonktüre göre



uyarlanabilmektedir. Bu nedenle vergiye dair yapılan değişikliklerin doğrudan yürürlüğe konulması ve bütün kazanç ve iratlara direkt olarak uygulanması, hem mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyecek hem de belirlilik ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Ancak mahkeme kararlarında ve doktorinde vergi kanunlarının sadece gerçekten geriye yürümesi, belirlilik bir aykırılık oluştururken; vergi kanunlarının gerçek olmayan geriye yürümesi, belirlilik ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşünülmemektedir (Aktan ve Gencel, 2003: s.4).

- **Uyum maliyetlerin en aza indirme hakkı:** Fransa vergi dairesi, mükelleflerin uyum maliyetlerini en aza indirmek için vergi ödevlerinin anlaşılması ve yerine getirilmesini kolaylaştırmaktadır. Bu bağlamda mükelleflerin şekli ödevlerinin yerine getirilmesi için gereken zaman ve çaba minimize edilmeye çalışılmakla birlikte uygulamaya konulacak yeni uygulamalar da paydaşlara sorulmaktadır.
- **Temsilci hakkı:** Vergileme sürecindeki işlemler, uzmanlık gerektirmekte ve bu durum vergiye uyum maliyetlerini artırmaktadır. Bu nedenle ülkeler, mükelleflere temsilci hakkı vermekte ve mükelleflerin vergiye uyumunun artmasını beklemektedir.
- **İtiraz hakkı:** Vergilendirme sürecinde birçok farklı hatalar yapılabilmektedir. Bu hatalar, mükelleflerden kaynaklı olabileceği gibi vergi idarelerinden kaynaklı da olabilmektedir. Bu nedenle mükellefler, verilen kararların kanuna aykırı olduğunu düşündüğü durumlarda, vergi dairelerine itirazda bulunabilmektedirler.
- **Gizlilik hakkı:** Vergilendirme sürecinde vergi daireleri, doğru vergi miktarını hesaplayabilmek için gerçek ya da tüzel kişilerin bazı finansal verilerine ihtiyaç duymaktadır. Finansal veriler aracılığıyla mükellefin faaliyetine ilişkin özel bilgilerin elde edilebilecek olması nedeniyle bu bilgilerin amacı dışında kullanılması yasaklanmıştır. Bu nedenle gizlilik hakkı, mükellefin verdiği bilgilerin korunmasını sağlamakta ve mükelleflerin vergi uyumuna olumlu etkisi bulunmaktadır.
- **Mükelleflerin kendilerine dair hangi bilgilerin vergi dairesinde tutulduğunu bilme hakkı:** Mükellefler, yazılı talebi ile birkaç istisna dışında vergi dairelerinin kendileri hakkında tutulan bilgilere erişme hakkına sahiptirler. İlgili istisnalar; hassas ve yasal olarak korunan haklar, kanunlar tarafından tutulması öngörülen, vergi dairelerine gizlilik sağlayan, bir soruşturma, tahakkuk ya da vergilerin tahsilatını zarar verebilecek ve kanunların uygulanmasını tehlikeye atacak bilgilerdir.
- **Vergi yükümlülüğünü en aza indiren vergi işlerinin yasal olarak düzenlenmesi hakkı:** Mükellefler, vergi kaçırabileceği gibi vergiden de kaçınabilmektedirler. Vergiden kaçınmanın yasal altyapısı olabileceği gibi yasal olmayan yollardan da gerçekleşebilmektedir. Bu bağlamda yasanın öngördüğü şekilde vergiden kaçınmak, mükelleflerin hakkı iken; yasaların izin vermediği şekilde vergiden kaçınmak, ceza gerektirmektedir.
- **Ödeme planı talep hakkı:** Devletlerin elde ettiği gelirlerin büyük bir kısmını vergi geliri oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi gelirlerinin korunması, mükelleflerin subjektif durumlarının da gözetilmesiyle de ilişkilidir. Bu bağlamda finansal zorluk yaşayan veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükellefler (gerekli şartları sağlanması durumunda), ödemesi gereken vergi miktarını taksitlendirilmesini talep etme hakkına sahiptir.
- **Vergi dairelerinin hizmetleri hakkında şikayette bulunma hakkı:** Mükellefler, vergi dairelerinin verdikleri hizmetlerden memnun olmaması durumunda, üst yöneticilere ve ombudsmana başvuru yapma hakkına sahiptirler.

İngiltere’de olduğu gibi Fransa’da da mükellef hakları bildirgesinin son kısmında mükelleflerden beklentilere yer verilmiştir. Buna göre; mükelleflerden, dürüst olunması, vergi daireleri ile uyumlu olunması, işbirliği yapılması, kayıtların yasalara uygun tutulması, fatura ve belgelerin uygun ve eksiksiz tutulması, vergi borçlarının zamanında ödenmesi, mükelleflerin koşullarındaki değişikliklerin vergi dairesine zamanında bildirmesi ve vergi ödevlerinin ihlal edilmesi durumunda karşılaşılabilecek yaptırımların bilinmesi beklenilmektedir (CFR, 2021).

## 2.4. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

ABD'de mükellefler haklarının ortaya çıkışı, İngiltere ve Fransa'dan farklı olarak gerçekleşmiştir. Fransa ve İngiltere'de ilgili düzenlemelerle kralların yetkisi sınırlandırmak amaçlanırken, ABD'de bu durum, bağımsızlığın kazanılmasını sağlamıştır. Bağımsızlık Bildirisinde bağımsızlık mücadelesinin gerekçelerinden birisi, *'temsilsiz vergi alınması'*dır (Declaration of Independence, 2021).

İngiliz Başbakanı George Gerville döneminde, 1764 yılında Şeker Kanunu (The Sugar Act) ve 1765 yılında Damga Kanunu (The Stamp Act) yürürlüğe girmiştir. İlgili dönemde İngiltere'nin kolonisi durumunda bulunan ABD, bu vergilerin geleneksel yurtdışı vergilerinden (koloni vergisi) ziyade, yurtiçi vergiler kapsamında olduğunu ifade ederek, bu düzenlemeleri kabul etmemiş ve boykot etmiştir. Yapılan boykot sonucunda; bu vergiler, 1766 yılında yürürlükten kaldırılmış ve 1767 yılında ise gümrük vergileri salınmaya başlanılmıştır. Ancak gümrük vergileri de, ABD tarafından kabul edilmemiş ve boykot edilmiştir. Bu gelişmeler üzerine İngiltere, 1770 yılında çay dışındaki bütün ürünlerin üzerindeki gümrük vergilerini kaldırmış, ancak bu da boykotların önlenmesi için yeterli olmamış ve 1773 yılında Boston Çay Partisi olarak bilinen olay gerçekleşmiştir. İngiltere, bu olay üzerine Amerika üzerindeki baskısını artırmış ve bağımsızlık hareketi farklı bir kalıba bürünmüştür (Giray, 2015: s.66-67).

Bağımsızlık mücadelesi sırasında bazı bildirimler ilan edilmiştir. 1776 yılında ilan edilen Virginia Haklar Bildirgesinin 7. maddesine göre; *'Halk temsilcilerinin rızası olmaksızın herhangi bir makam tarafından yasaların icrası ya da sürüncemede bırakılması, halkın haklarına zarar vermekte ve bu nedenle de yapılmaması gerekmektedir'*. Bu madde, temsilsiz vergi olmaz ilkesinin doğuşunu sağlamış ve bağımsızlık için bir gerekçe oluşturulmuştur.

Mükellefler hakları ile ilgili olarak yukarıda bahsedilen tarihsel süreç ve belgelerde bir takım gelişmeler olsa da, ABD'de Mükellefler Hakları Bildirgesi, vergiye dair düzenlemelerin mükelleflere aktarılmasında bir araç olarak görülmüştür (Bakar, 2011: s.51). Böylelikle ABD'de Mükellefler Hakları Bildirgesi, 1988 yılında ilan edilerek kanun şeklinde yürürlüğe girmiştir. Bildirge, bilgi alma, yardım, denetim ve gelir iradesinin kötüye kullanabileceği yetkileri sınırlamayı amaçlamıştır. 1996 yılında ise Mükellefler Hakları Bildirgesi 2 yürürlüğe girmiştir. İkinci bildirge, ilk bildirgeyi genişletmiş ve mükelleflere daha adil ve sürekli olarak koruma sağlayan bir yaklaşım sergilemiştir. Ayrıca ilgili bildirge ile vergi ombudsmanlığı kaldırılıp, yerine *'Mükellefin Avukatı İdaresi'* kurulmuştur. 1998 yılında Mükellefler Hakları Bildirgesi 3 ile gelir idaresine yapılan eleştirilere ve gelir iradesinin mükelleflerle ilişkilerine değinilmeye çalışılmıştır. İlgili bildirge hazırlanırken; mükellefler hakları ile gelir iradesinin vergi kanunlarını yönetme yükümlülüğünü sağlamak önemli hale gelmiştir. Bu nedenle üçüncü düzenlemesiyle mükelleflere ve gelir iradesine bazı haklar tanınmıştır. Cezai olmayan idari işlemlerde, avukat müvekkil gizliliği genişletilmiştir. Ayrıca ilgili bildiri ile mükelleflere uzlaşma ve kazandıkça öde sistemi hakkı verilmiştir. Üçüncü bildirge ile gelir iradesine bağlı ve geniş yetkiye sahip olan *'Gözetim Kurulu'* kurulmuştur. Gelir iradesini demokratik ve modern hale getirmek ve güncel gelişmeleri takip etmek amacıyla 2000, 2005, 2012 ve 2014 yıllarında bazı değişiklikler yapılmıştır (Bakar, 2011: s.51-52; Gerçek vd., 2015: s.39; Stone, 1997: s.42; Gershon, 1998). Şu an yürürlükte olan mükellefler hakları bildirgesinde 10 madde bulunmaktadır (IRS, 2021);

- **Mükellefin bilgilendirilme hakkı:** Mükelleflerin vergiye uyum sağlayabilmesi için bilgilendirilme hakkına sahiptir. Mükellefler, gelir iradesinin bütün yayınları ve kanunların net açıklamalarını alma hakkına sahiptirler. Mükelleflerin vergi hesaplarıyla ilgili kararları ve sonuçları hakkında net bir bilgi alma hakkına sahiptirler.
- **Kaliteli hizmet alma hakkı:** Mükelleflerin Gelir İradesi Başkanlığı ile sorunlarında hızlı, nazik ve profesyonel hizmet alma hakları vardır.
- **Doğru miktardan fazlasını ödememe hakkı:** Mükelleflerin faizler ve cezaları da içeren ödenecek tutarı doğru miktarda ödeme hakları vardır.

- **Mükellefin itiraz hakkı:** Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yaptığı işlemlere karşı itiraz etme, yeni belgeler sunma ve zamanında adil bir şekilde değerlendirilmesini isteme hakkı vardır. Mükellefler, ayrıca gelir iradesi ile karşılaştıkları durum bakımından farklı düşünceye sahip olsa bile cevap alma hakkına sahiptir.
- **Mükellefler vergi idarelerinin kararlarına karşı bağımsız forumlara başvurma hakkı:** Cezaları da içeren vergi dairelerini kararlarına karşı mükelleflerin mahkemeye başvurma hakkı vardır.
- **Kesinlik hakkı:** Mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kararlarına karşı hangi süreler içinde itiraz edebileceği ve vergilerin ödeneceği zamanı bilme hakları vardır. Ayrıca mükelleflerin vergi dairesinin yaptığı denetimin ne zaman bittiğini bilmek hakkıdır.
- **Mahremiyet hakkı:** Mükellefler, Gelir İradesi Başkanlığı'nın yaptığı herhangi bir soruşturmanın yasalara göre olmasını, gerektiğinden fazlaca müdahaleci olmamasını, arama ve el koyma durumlarında mükelleflerin tüm yasal haklarına saygı gösterilmesini bekleme hakkına sahiptir.
- **Mükellefin gizlilik hakkı:** Vergi mükellefleri, Gelir Dairesi Başkanlığı'na sağladıkları herhangi bir bilginin, vergi mükellefi tarafından veya kanunen yetki verilmedikçe ifşa edilmemesini bekleme hakkına sahiptir. Vergi mükellefleri, bilgilerini yanlış kullanan veya ifşa eden çalışanlara karşı uygun önlemlerin alınmasını bekleme hakkına sahiptir. Mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı'na verdikleri bilgilerin kendilerinin bilgisi olmaksızın veya kanunen izin verilmedikçe diğer şahıslarla paylaşılmamasını bekleme hakkına sahiptir.
- **Mükellefin temsil edilme hakkı:** Mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı olan ilişkilerinde temsilci belirleme hakkı vardır. Eğer mükelleflerin temsilci atamaya gücü yetmiyorsa, Düşük Gelirli Vergi Mükellefi Kliniğinden yardım isteme hakkına sahiptir.
- **Adil vergi sistemi hakkı:** Vergi mükellefleri, vergi sisteminden temeldeki yükümlülüklerini, ödeme kabiliyetlerini veya zamanında bilgi sağlama kabiliyetlerini etkileyebilecek gerçekleri ve koşulları dikkate almasını bekleme hakkına sahiptir. Vergi mükellefleri mali zorluk yaşıyorsa veya Gelir idaresi Başkanlığı mükelleflerin sorunları normal yollardan ya da zamanında çözmemişse, mükellefler, Vergi Mükellefleri Avukatlık Hizmetinden faydalanabilirler.

ABD mükellef hakları bildirgesi de mükellef odaklı anlayışın çerçevesinde hizmet kalitesini artırmaya odaklanmıştır. Bu nedenle Vergi Mükellefleri Avukatlık Servisi, diğer ülkelerdeki benzer kurumlara göre daha yüksek yetkiye sahip bir şekilde faaliyetlerini yerine getirmekte, verilen hizmetin önemi ve etkinliği de her geçen gün artmaktadır. Ayrıca mükelleflerin gizliliğini ön plana çıkarmak isteyen ABD, bu hakkı Bilgi Edinme Özgürlüğü Yasası, Gizlilik Yasası, İç Gelir Yasası kapsamına almıştır (Üyümez ve Bişgin, 2016: s.71).

## 2.5. Türkiye

Osmanlı döneminde anayasacılık hareketi, Osmanlı Padişahı II. Mahmut ile ayanlar arasında imzalanan Sened-i İttifak ile başlamıştır. Padişahın yetkilerin kısıtlanması bakımından ilgili belge, Magna Carta'ya benzetilmektedir. Bu belge, 7 şarttan oluşmakta ve 3. ve 7. şartları, vergilendirmeye ilişkindir. 3. şarta göre; ayanlara padişahın iradesine göre vergi toplama ve toplanan vergileri koruma görevi verilmiştir. 7. şarta göre ise; halkın aşırı vergi yükü altında kalmaması için vergi konulurken, ayanlara danışılacak ve alınan kararlara uyulacaktır (İnan, 2008: s.37). Bu şart, tam olarak temsilsiz vergi olmaz ilkesini kapsamasa da, bu yolda yapılacak gelişmelerin de önünü açmıştır. Anayasacılık hareketinin diğer belgesi, 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı olmuştur. Bu ferman, mükellef hakları bakımından birçok yenilik getirmiştir. Bunlar; can ve mal güvenliği, vergilerin ödeme gücüne göre alınması, eşitlik ilkesi ve kanunların üstünlüğü ilkesi olarak sıralanabilir (Bakar, 2011: s.64). Diğer bir anayasacılık hareketi ise, 1856 yılında ilan edilen Islahat Fermanı olmuştur. Bu belge, müslümanlar ile gayrimüslimlerin tam eşitliğini savunmuştur. Bu belge, vergilendirme açısından da müslümanlar ile gayrimüslimler

arasında tam eşitliği savunmuş ve iltizam usulü kaldırılmıştır (Gözler, 2000: s.21). Daha sonra 1876 yılında Osmanlı Devleti’nin ilk anayasası (Kanun-i Esasi) ilan edilmiştir. Anayasanın bazı maddelerinde mükellefler haklarına yer verilmiş ve mükellefler haklarına anayasal bir güvence sağlanmıştır. Bu bağlamda Kanun-i Esasi’nin 20. maddesi ödeme gücü ilkesine yer verirken; 25. maddesi vergilerin kanuniliği ilkesine yer vermiştir. Ancak kısa bir süre sonra meclisin kapatılması, verginin kanuniliği ve dolayısıyla temsilsiz vergi olmaz ilkesini ihlal etmiştir. 1908 yılında II. meşruiyetin ilanı ile padişahın yetkileri kısıtlanarak, meclisin yetkileri güçlendirilmiştir. 1921 yılında Ankara Hükümeti tarafından Teşkilat-i Esasiye ilan edilmiş, ancak mükellefler haklarına yer verilmemiştir. Söz konusu dönemde iki anayasa bulunması diğer bir ifade ile savaş dönemi olması nedeniyle kapsayıcı anayasa yapmanın zorlukları sebebiyle 1921 Anayasası, Kanun-i Esasi’yi yürürlükten kaldırmamıştır. 1921 Anayasasında düzenlenmeyen hususlar ise Kanun-i Esasi ile doldurulmuştur. 1924 yılında ise iki anayasayı da yürürlükten kaldıran, yeni bir anayasa kabul edilmiştir. Bu anayasada verginin tanımına ve verginin kanuniliği ilkesine yer verilmiştir. 1960 yılında yaşanan darbeden sonra yeni anayasa hareketi başlamış ve bu anayasanın getirdiği en büyük yenilik ise, ‘Anayasa Mahkemesi’ olmuştur. Bu kurum, kanunların anayasaya uygunluğunun denetimini yaparken, aynı zamanda mükellefler haklarının gelişimine katkı sağlamıştır (Gerçek vd. 2015: s.46). 1982 Anayasası da vergilendirilme ve mükellefler hakları bakımından hemen hemen aynı kalmıştır. Ancak 2010 yılında anayasa değişikliği ile yürürlüğe giren bireysel başvuru hakkı ve kamu denetçiliğine başvuru hakkı, mükellefler haklarının gelişimine katkıda bulunmuştur (Bakar, 2011: s.68).

Gelir İradesi Başkanlığı (GİB), dünyada yaşanan gelişmeleri de takip ederek, 2006 yılında Mükellefler Hakları Bildirgesi’ni yayımlamıştır. Mükellefler hakları bildirgesinin yayımlanmasındaki amaç; mükelleflerin var olan haklarını gündeme getirip, vergi bilincini artırmaktır (GİB, 2007: s.50). Türkiye’de mükellefler hakları bildirgesi, 10 maddeden oluşmaktadır. Türkiye’de mükellefler hakları bildirgesinde yer alan hususlar şöyledir (GİB, 2021);

- ‘Açık, güvenilir, zamanında yeterli bilgi ile hizmet edeceğiz;
- Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz için sizleri yönlendireceğiz;
- Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla en kısa zamanda duyuracağız;
- Ücretsiz e-posta sistemine kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından anında öğrenmiş olacaksınız;
- Şahsi gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu’nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız, kullanmayacağız;
- Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız;
- Yaptığımız işlemlerde, gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız, rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız;
- Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız, tutarlı şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz;
- Şikayetlerinizi gerçek kimlik, iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
- Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız’.

Yukarıdaki maddeler incelendiğinde, Türkiye’deki mükellefler haklarının da hizmet kalitesini artırmayı amaçladığı görülmektedir. Ancak Türkiye’deki mükellefler hakları bildirgesinin kanunlarda tanımlanmaması ve kapsayıcı bir bildirme olmaması olumsuz yönlerini oluşturmaktadır.

## 2.6. Ülkelerin Mükellef Hakları Bildirgelerinin Karşılaştırılması

Mükellef haklarının önemi günümüzde gelişen küreselleşme ve teknoloji ile her geçen gün artmaktadır. Bu nedenle ülkeler, yayımlanmış oldukları bildirgeleri değişen konjoktüre göre güncellemekte ve mükellefe verilen hakları genişletmektedir. Ancak mükellef haklarının gerektiğinden fazla genişlemesi, vergi dairesinin işlerini yapabilmesini de engelleyebilecektir. Bu nedenle mükellef haklarında yapılacak değişikliklerin dengeli şekilde yapılması ve mükelleflerin haklarına saygılı davranılması, vergiye uyumun artmasına yardımcı olabilecektir.

**Tablo 1: Seçilmiş Bazı Ülkelerde Mükellef Hakları**

Ülkeler	Kanada	İngiltere	Fransa	ABD	Türkiye
Doğru Miktardan Fazlasını Ödememe Hakkı	x		x	x	
İki Dilde Hizmet Hakkı	x				
Mahremiyet ve Gizlilik Hakkı	x	x	x	x	x
Adil Hizmet Hakkı	x	x	x		x
Bilgilendirme Hakkı	x		x	x	x
İhtilafı Borçları Ödememe Hakkı	x				
Kanunların Tutarlı Bir Şekilde Uygulanmasını Bekleme Hakkı	x				x
Şikayette Bulunma Hakkı	x	x	x		x
Vergi Uyum Maliyetlerinin Azaltılmasını Bekleme Hakkı	x		x		
Vergi Dairesi Çalışanlarının Aldıkları Kararlardan Sorumlu Tutulması	x				
Mücbir Durumlarda Vergi Ceza ve Faizlerinden Muaf Olma Hakkı	x		x	x	
Temsil Edilme Hakkı	x	x	x	x	
Yararlı, Verimli ve Hizmet Hakkı			x	x	x
Profesyonel ve Dürüst Hizmet		x		x	
Şikayet ve İtirazlarda Adil Davranılma Hakkı		x			
Dürüst ve Vergiye Uygun Muamele Görme Hakkı		x			
Belirlilik Hakkı		x			
Vergi Kanunların Geçmişe Yürütülmemesi Hakkı		x			
Yargı Yollarına Başvurma Hakkı		x			
Kesinlik Hakkı		x			

**Kaynak:** (Yazarlar tarafından derlenmiştir)

Tablo 1’de yukarıda incelenmiş olan ülkelerin mükelleflere verdikleri hakların karşılaştırılması yapılmıştır. Bu bağlamda Türkiye’de bazı haklar kanunlarda tanımlanmasına rağmen bildirmede yer almamaktadır. Doğru tutarda vergi ödeme hakkı, Vergi Usul Kanununun 117. ve 118. maddelerinde hesap hatalarına ve vergilendirme hatalarının niteliklerine yer verilerek, mükellef doğru miktardan farklı ödedikleri vergiler için izleyecekleri yol belirtilmiştir. İhtilafı borçları ödememe hakkı, verginin tahakkukundan kesinleşmesine olan sürede verginin ödenmemesi anlamına gelmektedir. Bu bağlamda re’sen ve ikmalen tarhiyatlarda verginin kesinleşmesi ve diğer bir ifade ile ihtilafın kalkmış olması olarak değerlendirilecek ve vergi ödenecek duruma gelecektir. Vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması hakkı, mükelleflerin maddi ve şekli ödevlerine uyumu sırasında katlandıkları ekstra maliyetler olarak ifade edilebilir (Benk ve Karayılmazlar, 2010: s.142). Ancak Türkiye’de kanunlara göre; mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini azaltılmasını bekleme hakkına sahip olmamasına rağmen mükellef odaklı yaklaşım çerçevesinde yapılan güncellemeler uyum maliyetlerini azaltmaktadır. Vergi dairesi çalışanlarının sorumluluğu, memurların kendilerine verilmiş olan yetkileri kötüye kullanması ve yetkilerini kişisel çıkar için aşması durumunda ortaya çıkabilmektedir. Ancak vergi memurlarının işlerinin hizmet ile sıkı ilişkisi nedeniyle kişisel kusur ile hizmet kusuru birleşmekte ve ‘görev kusuru’ ortaya çıkmaktadır. Bu durumda ise; görev kusuru, hizmet kusuru olarak değerlendirilmekte, memurların sorumluluğu kalkmakta ve idarenin sorumluluğu ortaya çıkmaktadır. Böylelikle vergi memurları, ‘yetkili ama

*sorumsuz*’ olmaktadır (Gerçek, 2010: s.42). Vergi memurları ise, bu yetkilerini bazen keyfi olarak kullanmakta ve mükelleflerin sahip oldukları hakları ihlal etmektedirler. Kısa vd. (2021) yaptıkları çalışmada, vergi davalarının bir kısmının vergi memurlarının keyfi davranışlarından kaynaklandığını tespit etmişlerdir. Örneğin, Türkiye’de 2004 yılında bir mükellef, yaptıkları işlemlerin KDV karşısındaki durumunu öğrenmek için özelle talep etmiştir. Mükellef, verilen cevaba göre hareket etmiş ve ilgili işlemleri KDV’den istisna olarak düzenlemiştir. Ancak diğer defterdarlıkların ilgili durumu farklı yorumladığını gören mükellef, tekrar özelle talebinde bulunmuştur. Bu özelleğe göre mükellefin bazı işlemleri, istisna kapsamında sayılmamış ve mükellef işlemlerine ilgili özelleğe göre düzenlemiştir. Ancak vergi dairesi, mükelleften istisna kapsamında yaptığı satışları vergi dairesine bildirmesini istemiştir. Mükellef doğal olarak itiraz etmiş ve vergi dairesi re’sen tarhiyat yapmıştır ( 6842 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı). Örnek olaydan da görüleceği üzere vergi dairesi çalışanların ve yöneticilerin aldıkları kararlardan sorumlu olmaması, mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkilemektedir. Mücbir durumlarda vergi ceza ve faizlerinden muaf olma hakkı, mükelleflerin vergiye dair maddi ve şekli ödevlerini yerine getirememesi durumunda ortaya çıkmakta ve Türkiye’de ise VUK’da geçen mücbir sebep ve zor durum hali, bu amaca yöneliktir (Kılıç ve Şekerci, 2015: s.867). Temsilci hakkı, mükellefin ödevlerini yerine getirmede avukat, mali müşavir veya vergi dairesi tarafından kabul edilen kişiler tarafından temsil edilme veya yardım almaktır (Egeli ve Dağ, 2012: s.134). Şikayetlerde ve itirazlarda adil davranılma hakkı, Türkiye’de yargı aşamasında adil yargılanma hakkı çerçevesinde ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda bu hak kapsamında mükellefler, yargılama sürecinin adil olmasını bekleme hakkına sahiptirler (Kısa vd., 2021: s.353). Belirlilik ilkesi, vergi kanunlarının öngörülebilir olması anlamına gelmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de verginin belirliliğini sağlayan anayasal normlar; vergilerin kanuniliği ilkesi, sosyal hukuk devleti ilkesi (verginin mali gücü göre alınması) ve hukuki güvenlik ilkesidir (vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması) (Egeli ve Dağ, 2012: s.137). Belirlilik ilkesinin gerekliliklerinden birisi olan vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi hakkı, vergi kanunlarında kendisine sadece ceza konusunda kendisine yer bulabilmektedir (Eroğlu, 2013: s.168). Yargı yollarına başvurma hakkı ise, Anayasanın 36. ve 125. maddelerinde ve VUK’un 377. maddesinde hüküm altına alınmasına rağmen (Gerçek, 2006:140), mükellef hakları bildirgesinde yer almamaktadır.

Ayrıca mükellef hakları, Kanada, İngiltere, Fransa ve ABD’de vergi kanunlarında ya da diğer kanunlarda tanımlanırken; ülkemizde idari belgelerde tanımlanmıştır (OECD, 2011). Bu nedenle ülkemizde yukarıda verilen düzenlemeler, bildirgeye eklenilmeli ve bildirge, vergi kanunlarında ya da diğer kanunlarda tanımlanmalıdır.

### 3. Sonuç

Küreselleşmenin genişlemesi, teknolojinin gelişmesi, demokratikleşme hareketleri vb. nedenler mükellef haklarının son 30-40 yılda kendisini geliştirmesine neden olmuştur. Bu nedenle birçok ülke, mükellef hakları bildirgesi yayımlamış ve ilgili bildireleri değişen konjoktüre göre güncellemişlerdir. Türkiye’deki mükellef hakları incelendiğinde, diğer ülkelere göre daha az kapsayıcı ve eksik olduğu gözlenmektedir. Bu bağlamda mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması için öncelikle mükellef hakları bildirgesi diğer ülkelerin mükellef hakları bildireleri de dikkate alınarak genişletilmeli ve kanunlarla güvence verilmelidir. Örneğin; Kanada’da mükellef hakları, normlar hiyerarşisinde kanunlardan önce gelen şartlar ile düzenlenerek koruma altına alınmıştır. Vergi kanunları tarafından mükelleflere tanınan birçok hak da ilgili bildirgede yer almamaktadır. Bu haklar; mükellefin ödeyeceği vergi miktarının kanuni tutardan fazla olmamasını ifade eden doğru tutarda vergi ödeme hakkı, mükelleflerin haksız ödemeler yapmasını engelleyen ihtilafli borçları ödememe hakkı, mükelleflerin katlandığı ekstra maliyetlerin azaltılmasının gerekliliğini ifade eden vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması hakkı, vergi memurlarının keyfilikliğini engelleyen vergi dairesi çalışanlarının sorumluluğu ilkesi, mükellefleri karşılaştıkları olağanüstü durumda korumayı amaç edinen mücbir durumlarda vergi ceza ve faizlerinden muaf olma hakkı, mükelleflerin şekli ödevlerinin uzmanlık gerektirmesi nedeniyle var

olan temsilci hakkı, süreçlerin adil gerçekleşeceğini ifade eden şikayetlerde ve itirazlarda adil davranılma hakkı, vergi kanunlarının öngörülebilir olmasını sağlayan belirlilik ilkesi, belirlilik ilkesinin gerekliliklerinden birisi olan geçmişe yürümeme ilkesi ve mükelleflerin idareye karşı dava açabilmesini sağlayan yargı yollarına başvurma hakkıdır.

**Yazar Katkı Oranı (Author Contributions):** Ökkeş KISA (%50), Kadir KARTALCI (%50)

**Yazarların Etik Sorumlulukları (Ethical Responsibilities of Authors):** Bu çalışma bilimsel araştırma ve yayın etiği kurallarına uygun olarak hazırlanmıştır.

**Çıkar Çatışması (Conflicts of Interest):** Çalışmadan kaynaklı çıkar çatışması bulunmamaktadır.

**İntihal Denetimi (Plagiarism Checking):** Bu çalışma intihal tarama programı kullanılarak intihal taramasından geçirilmiştir.

## KAYNAKÇA

- Aktan, C.C. & Gencel, U. (2003). “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Vergi Hukukiligi İlkesinin İhlali”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (5)1: 1-21.
- Aykın, H. (2015). “Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 316: 146-151.
- Bakar, F. (2011). *Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*. Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa.
- Benk, S. & Karayılmazlar, E. (2010). “Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Kavramsal Bir Değerlendirme”. *Maliye Dergisi*, 159:137-154.
- Bentley, D. (2007). *Taxpayer’s Rigts Theory, Origin and Implementation*. Kluwer Law International.
- Buyrukoğlu, S. & Erasa, İ. (2012). “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 375: 116-127.
- CRA. Taxpayer Bill of Rights. [https://www.canada.ca/en/revenueagency/services/forms-publications/publications/rc17/taxpayer-bill-rights\\_guide-understanding-your-rights-a-taxpayer.html#toc2](https://www.canada.ca/en/revenueagency/services/forms-publications/publications/rc17/taxpayer-bill-rights_guide-understanding-your-rights-a-taxpayer.html#toc2) (Erişim Tarihi: 12.03.2021).
- CFR. French Taxpayers’ Charter. [https://cfr.gov/mt/en/inlandrevenue/Documents/taxpayers\\_charter.pdf](https://cfr.gov/mt/en/inlandrevenue/Documents/taxpayers_charter.pdf) (Erişim Tarihi: 17.03.2021).
- Çetin, G. & Gökbunar, R. (2010). “Mükellef Haklarına Vergi Dairesi Çalışanlarının Bakışı”. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1): 23-46.
- Çimen, G. (2017). “E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi ve Vergi Uyumuna Etkisi: Tokat İli Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”. *International Journal of Public Finance*, 2(1): 93-108.
- Declaration of Independence, <https://bri-docs.s3.amazonaws.com/Branded-Declaration.pdf> (Erişim Tarihi: 17.03.2021).
- Egeli, H. & Dağ, M. (2012). “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*, 163:130-146.
- Eroğlu, O. (2013). “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, (8)3:157-180.
- Gerçek, A. (2006). “Vergilemede Mükellef Hakları Ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 209: 121-149.
- Gerçek, A. (2010). “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (XXIX) 2:23-50.
- Gerçek, A., Gerger, G. Ç., Taşkın, Ç., Bakar, F & Güzel, S. (2015). *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gerçek, A. (2018). “Mükellef Hakları”. R. Dönmez (Ed.), *Genel Vergi Hukuku* (96-121), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No. 3780.



- Gershon, R. (1998). Taxpayer Bill of Rights 3. <https://www.encyclopedia.com/history/encyclopedias-almanacs-transcripts-and-maps/taxpayer-bill-rights-iii-1998> (Erişim Tarihi:17.03.2021).
- Gelir İradesi Başkanlığı (GİB). (2007). *Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri (No:41)*. Ankara: GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.
- Gelir İradesi Başkanlığı, Mükellef Hakları Bildirgesi. <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari> (Erişim Tarihi:18.03.2021).
- Giray, F. (2015). *Maliye Tarihi*. 6. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Gözler, K. (2000). *Türk Anayasa Hukuku*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- HMRC. Your Charter. <https://www.gov.uk/government/publications/your-charter/your-charter#A7> (Erişim Tarihi: 15.03.2021).
- IRS. Taxpayer Bill of Rights. <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights> (Erişim Tarihi :17.03.2021).
- İnan, A. (2008). *Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi. [https://avalon.law.yale.edu/18th\\_century/rightsof.asp](https://avalon.law.yale.edu/18th_century/rightsof.asp) (Erişim Tarihi:16.03.2021).
- James, S., Murphy, K & Reinhart, M. (2005). The Taxpayers’ Charter: A Case Study in Tax Administration. *The Australian National University Centre For Tax System Integrity*, Working Paper 62: 1-21.
- Kanun-ı Esasi, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1876-k%C3%A2n%C3%BBn-i-es%C3%A2s%C3%AE/> (Erişim Tarihi:18.03.2021).
- Kılıç, R. & Şekerci, D. (2015). “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum”. Antalya: 30. Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı, 843-870.
- Kirchler, E., Hoelzl, E. & Wahl, I. (2008). “Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The ‘Slippery Slope’ Framework”, *Journal of Economic Psychology*, 29: 210-225.
- Kısa, Ö., Beydemir, M. & Kartalci, K. (2021), Bireysel Başvuru Müessesesinin Mükellefler Haklarına Etkisi. A. Tekbaş ve B. Hayrulloğlu (Ed.), *Anayasa Yargısı ve Maliye* (ss. 341-377). İstanbul: Onikilevha Yayıncılık.
- Kükreler, C. (2016). *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*. İstanbul: NobelYayınevi.
- Li, J. (1997), “Taxpayers’ Rights in Canada”, *Revenue Law Journal*, 7: 172-201.
- Magna Carta Libertatum. <https://www.bl.uk/magna-carta/articles/magna-carta-english-translation#> (Erişim Tarihi:15.03.2021).
- Mcgee, R.W. (2004). *The Philosophy Of Taxation And Public Finance*. Massachusetts: Kluwer Academic Publishers.
- Mosca, G. & Özyörük, M. (1948). “Magna Carta’dan 20 inci Asra Kadar İngiliz Anayasa Hareketleri”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(1): 33-58.
- Office of the Commissioner for Revenue. <https://cfr.gov.mt/en/cfr/Pages/TaxpayerCharter.aspx> (Erişim Tarihi:17.03.2021).

- OECD. (2011). *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*. Centre For Tax Policy And Administration (CTPA), <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/comparative/CIS-2010.pdf> (Erişim Tarihi:18.03.2021).
- Özpehriz, N. (2006). “Mükellef Hakları ve Mükelleflerin Korunması”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 294: 109-113.
- Stone, M. (1997). “Taxpayer Bill Of Rights 2”. *The CPA Journal*, 67,8; Abi/Inform Collection: 42-53.
- Tamzok, H. (2018). “Mükellef Hakları Bildirgesi”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 441: 35-43.
- The Chartered Institute of Taxation. [https://www.litrg.org.uk/sites/default/files/files/080911-ITRG-response-HMRC-Charter-FINAL\\_0.pdf](https://www.litrg.org.uk/sites/default/files/files/080911-ITRG-response-HMRC-Charter-FINAL_0.pdf) (Erişim Tarihi:15.03.2021)
- Trask, S. (2005). “Fransız Devrimi'nin Gerçek Sebebi Neydi?”. (Bilal Canatan, Çev.) *Liberal Düşünce*, 10(37): 1-9.
- Üyümez, M.E. & Bişgin, A. (2016). “A Comparative Analysis Of Taxpayer Rights in Turkey and the USA”. *Mecmua Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 2: 66-75.
- Vanistendal, F. (1996). “Legal Framework For Taxation”. V. Thuronyi (Ed.), *Tax Law Design and Drafting* (s.15-70). IMF, Vol:1.
- 6842 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı.