

TÜKETİCİLER, VERGİLER VE HAYALLER

(CONSUMERS, TAXES AND DREAMS)

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK*

*Many people want the government to protect the consumer.
A much more urgent problem is to protect the consumer from the
government.*

Milton Friedman

ÖZET

Vergi mükellefleri aynı zamanda tüketicidirler, tüketiciler de birçok halde vergi mükellefidirler. Bu nedenle tüketicilerin vergi problemleri aynı zamanda vergi mükelleflerinin problemleridir. Bu makalede gerek tüketici hakları gerekse mükellef hakları bakımından vergi sistemimizde mevcut bazı eksikliklerimiz inceleme konusu yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi hukuku, tüketici, tüketici hakları, vergiler, vergi mükellefi, mükellef hakları, hukuk devleti.

ABSTRACT

Taxpayers are also consumers and in many cases consumers are taxpayers also. For this reason, legal problems of consumers on taxation are also the legal problems of the taxpayers. In this essay, legal problems arising out of our taxation system are analysed from the aspect of both the consumers' and the taxpayers' rights.

Keywords: Tax law, consumer, consumer rights, taxes, taxpayer, taxpayers' rights, state of law.

* Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Vergi Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, e-posta: huzelturk@superonline.com

I. Tespitler

Bazı konuların ifade edilmesi de anlaşılması da zordur. Bu bazen mevzuattan, bazen anlatandan bazen de anlatılandan kaynaklanır. Bunların doğru ifadesi ise sistemde önemli düzeltilmeler sağlayabilmektedir.

İki örnek verelim: Ülkemizde vergi iadesi kaldırılıp yerine çocuk sayısına dayalı asgari geçim indirimi geldiğinde bir vatandaş şu soruyu sorabilmişti: “Şimdi biz fiş toplamayıp, yerine çocuk mu yapacağız?”. Ülkemizde sıkça çıkarılan vergi afları konusunda ise M.Ö. 427–347 yılları arasında yaşamış olan Platon meşhur Devlet isimli eserinde doğru adamın her işte doğru olmayan karşısında zararlı çıkacağını, her ikisinin malı eşit olsa bile doğru adamın çok diğerinin az vergi vereceğini ifade etmektedir. Bu durumda demek ki aradan geçen 2500 yıla yakın zamanda dürüst mükellef bakımından değişen pek bir şey yoktur. Doğru olanlar yanlış mevzuat sebebiyle kaybetmeye mahkûmdur.

Vergi mükellefleri aynı zamanda tüketicidirler, tüketiciler de birçok halde vergi mükellefidirler. Bu nedenle tüketicilerin vergi problemleri aynı zamanda vergi mükelleflerinin problemleridir. Bu nedenle bu genel vergi problemlerinden bahsetmek gerekir. Bunun yanında tüketicilerin yaptıkları bazı işlemler sebebiyle özel olarak ortaya çıkan vergi problemleri de vardır. Tüketim üzerinden alınan vergiler mevcuttur. Bunlardan da ayrıca bahsedilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede tüketici hakları aynı zamanda mükellef haklarıdır. Bakış açısı da bu pencere olmalıdır.

Konuya tüketicilerin en fazla ödedikleri vergi grubu açısından bakarsak, karşımıza çıkan ayırım dolaylı ve dolaysız vergi ayrımıdır. Doğrudan vergiler genel bir ifade ile mükellefleri belli olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi vergilerdir. Dolaylı vergiler ise mükellefi önceden belli olmayan, vergiye konu olan olayla bağlantı kuranların ödedikleri vergilerdir. Bunlara örnek olarak da Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi verilebilir. Bunlar aynı zamanda çeşitli ülkelerde tüketim vergisi olarak alınan vergilerden bazılarıdır.

Dolaylı vergiler; tüm tüketicilerin satın aldıkları mal veya hizmetlerin içinde ödedikleri vergiler olup, lehindeki bazı görüşlere rağmen, en adaletsiz vergiler olarak kabul edilirler. Zira vergi adaletinde temel prensip az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınmasıdır. Oysa, dolaylı vergileri gelir düzeyi ne olursa olsun tüm tüketiciler aynı miktarda öderler. Aldıkları mal veya hizmetin fiyatı içinde yer aldıklarından vergi kültürü ve

bilinci kavramları bakımından da problem yaratırlar. Bununla birlikte vergilerin toplanma kolaylığı sebebiyle hükümetlerin tercih ettiği vergi grubudur.

Klasik doktrinde dolaylı ve dolaysız vergi dengesinin sağlanması gerekmektedir. Bu ülkelerin gelişmişlik seviyelerini gösteren bir kriterdir. Bu konuda Avrupa Birliği ortalamaları da, sosyal güvenlik katkıları dışında, bu şekildedir¹. Ülkemizde ise uzun yıllardır dolaylı vergiler lehine yaklaşık %30 - %70 oranları mevcuttur. Bu durumun vergi sistemine çok fazla olumsuz yansımaları vardır. Bunlar arasında özellikle kayıtdışı ekonomi ciddi bir sorundur. Ayrıca denetim, gelir dengesizliği, vergi kaçırma, vergi algısı, rekabet gibi birçok farklı sorun da bu kapsamda sayılabilir.

Görüleceği üzere tüketicilerin özel vergi problemleri yanında vergilerin genel bazı problemleri mevcuttur. Bunlar aynı zamanda mükelleflerin problemleri olduğu için mükellef hakları kavramını da tüketicilerin vergi hakları kavramıyla aynı kapsamda incelemek gerekmektedir.

Dünya üzerindeki bazı uygulamalar da bu yöndedir. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nde New York eyaletinde tüketicilerin bu yönde bazı hakları mevcut olup vergilerini beyan ederken olabilecek haksızlıklara karşı kendilerine hukuki koruma sağlanmıştır. New York Eyaleti, bu konuda ayrıca, mükellef hakları avukatı ofisi imkânını da sağlamaktadır². Bu konuda 2003 senesinden itibaren Vergi Konseyi çalışmaları sırasında yaptığımız öneriler maalesef halâ hayata geçirilememiştir.

Bu çerçevede gerek tüketici hakları gerekse mükellef hakları bakımından vergi sistemimizde mevcut bazı eksikliklerimiz şu şekilde belirlenebilir:

¹ Bıltekin Özdemir, "Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı", *Maliye Dergisi*, Sayı 157, Temmuz-Aralık 2009, s.22.

² <http://www.tax.ny.gov/tp/cbr/> (Taxpayers who use the services of paid tax preparers are entitled to protection from unfair treatment. While most tax preparers act within the law and treat their clients fairly, there are some that don't. This *Consumer Bill of Rights Regarding Tax Preparers* (available in other languages) describes your rights and contains important information about how to protect yourself from unfair practices.) Bu konuda 2003 senesinden itibaren Vergi Konseyi çalışmaları sırasında yaptığımız öneriler hayata hala geçirilememiştir.

Gelir idaresi sisteminde köklü değişiklikler yapılması gerekmektedir. Günümüzdeki sistem iyiniyetli çalışanlarına rağmen ihtiyaçlara cevap vermemektedir.

Denetim konusunda yıllardır ertelenen adımların atılması lazımdır. Denetim kadroları Türkiye'nin artan ihtiyacına yetmemektedir. Bu nedenle toplumda denetimlerin yeterince yapılmadığı ve vergi kaçakçılığının önlemediği düşüncesi hakimdir. İncelemeler konusunda getirilen yeni sistem içinde barındırdığı hukuka aykırılıklar sebebiyle mutlaka gözden geçirilmelidir.

Kayıtdışılığın önlenmesi konusunda birçok söz verilmesine ve hazırlıklar yapıldığı belirtilmesine rağmen sonuç verici bir çalışma ortaya konulamamıştır. Bugün, örneğin, kayıtdışılığın temel sebeplerinden olan fiş ve fatura alınmaması bütün ağırlığıyla devam etmektedir.

İstihdam üzerindeki malî yükler de kayıtdışı istihdam bakımından çözümlenmesi gereken ama halen çözümlenememiş konulardandır.

İdari düzenlemelerde ve uygulamalardaki hukuk eksikliği bugüne kadar giderilememiştir.

Hukuk eksikliği sonucunda artan ihtilaflar mükellef, yargı ve idare arasında zaman ve emek israfına yol açmakta, adalete zamanında ulaşamayanlar vergi sistemine güvensizlik duymaktadırlar. Son dönemlerde vergi kaçağı oranlarındaki artışlar bu eksiklikten kaynaklanmaktadır. İdarenin yıllardır kaybettiği davalarda bugün hala aynı savunmayı yapması ise anlaşılabilir bir durum değildir. Anayasa Mahkemesi'nin verdiği iptal kararları sonrasında oluşturulan yeni düzenlemelerin eskisi ile aynı paralelde düzenlemeler getirmesi hem yargının fonksiyonunu hem de mükelleflerin adalet anlayışlarını rencide etmektedir.

Vergilendirmede Anayasada yer alan temel vergi ilkeleri aşınmış ve yapılan düzenlemeler gerekli araştırma, inceleme, veri toplama eksiklikleri yanında ekonomik sonuçlar bakımından da zayıf kalmıştır. Bugün bazı vergi düzenlemeleri açık bir şekilde hukuka aykırı bulunmaktadır. Bunların acil olarak düzeltilmesi gerekmektedir.

Anayasa m.73/4'de yer alan Bakanlar Kuruluna verilen yetki ile ilgili son paragraf acil bazı durumlar dışında kaldırılmalıdır. Aksi halde yürütme organı da özellikle istisna ve muafiyetler yoluyla T.B.M.M. tarafından yapılması gereken bir görevi sürdürmektedir.

Türk Vergi Sistemi uygulamasında verginin vergisinin alındığı görülmektedir. Buna örnek olarak iletişim ve akaryakıt üzerinden alınan KDV ve ÖTV gösterilebilir. Bu durum mükellef ve tüketici haklarına aykırıdır.

Vergi cezalarında yıllardır hazır olan metinler uygulamaya geçirilememiştir. Cezaların caydırıcı olmaması ve etkili uygulanamaması dürüst olan ve olmayan mükellefler arasındaki farkı ortadan kaldırmış, Mecliste gerekli çoğunluklara uymadan kabul edilen ve adalet duygularını rencide eden af kanunları ve subjektif uzlaşma sonuçları gibi uygulamalar ise vergisini zamanında ve doğru olarak ödeyenleri cezalandırır hale getirmiştir.

Vergi düzenlemelerindeki sürekli yapılan değişiklikler hem zaman hem de güven bakımından sorunlar yaratmış sistem bütünlüğü tamamen kaybolmuştur. Yapılan düzenlemelerin reform adı altında başlayıp sadece torba kanunlar şeklinde anlaşılmaz, düzensiz ve birbirinden kopuk küçük revizyonlara dönüşmesi yanında bağlantılı tali mevzuatın karmaşık, kanunlarla çelişkili, mükellefler tarafından anlaşılmaz bir hale gelmesi durumu ve problemleri daha da içinden çıkılmaz hale getirmektedir. Özellikle uluslararası bağlantı eksiklikleri dikkat çekmektedir.

Verilen muktezalardaki farklılıklar mükelleflerin gözünde konuya vergi idaresince de vakıf olunamadığı veya net bir görüş oluşturulamadığı intibainı uyandırmaktadır. Bu durum İdarenin aleyhine işlemektedir. Ayrıca, bunların vergi ilişkisindeki taraflardan birisi olan ve hukuken mükellefle eşit konumda bulunan İdare'nin görüşleri olması ve vergi hukuku bakımından bağlayıcı kaynaklardan olmaması sebebiyle kanun düzenlemelerinin ön planda tutulması gerekmektedir.

Mükellef bilinci yanında vergi uygulayıcılarının da bilincinin geliştirilmesi gerekir. Bu çerçevede mükellef haklarının anlamı, oluşturulması ve yapılan uygulamaların yeniden değerlendirilmesi yanında bu konuda çağdaş uygulamalar ve ülkemizin bağlı olduğu sözleşme, anlaşma ve kararlar dikkate alınmalıdır. Bugün mükellef haklarının sadece sözde kaldığı inancı mükellefler arasında yaygın bir inanıştır. Bunun için Mükellef Hakları Bildirgesiyle uygulamayı karşılaştırmak bile yeterlidir.

Bütçe disiplininin sağlanması ve bütçe kurallarına uyulması gerekmektedir. Aksi halde vergiler ne kadar artırılırsa artırılın başarı sağlanamaz. Bu konuda özellikle Sayıştay Raporları ile ilgili olarak ülkemizde yaşanan olumsuzluklar ve hukuka aykırılıklar giderilmelidir.

Beyanname yöntemine ağırlık verilmek suretiyle stopaj usulünün azaltılması gerekmektedir. Ancak bu sayede dolaylı-dolaysız vergi dengesinin kurulması ve adil bir vergilendirmeye geçilmesi mümkündür.

Vergi rakamları konusunda toplumu doğru şekilde bilgilendirerek, vergilerin harcanması konusunda şeffaflık sağlanması gerekmektedir. Bu konuda bazı batılı ülkelerdeki çağdaş uygulama örnekleri bizde de olmalıdır.

Yıllardır çeşitli vergiler üzerindeki ağır yüklere rağmen değişikliklere gidilmemesi mükelleflerin iyi bir vergi sistemi oluşturulabileceği yönündeki zayıf umutlarını tamamen ortadan kaldırmaktadır. Yıllardır ifade edilen bütçe problemleri de yapılan harcamalar kapsamında artık gerçekçiliğini yitirmiştir.

Burada hepsine yer veremediğimiz vergi ile bağlantılı diğer alanlarda da gerekli eksiklikler giderilmelidir. Bugün vergi mevzuatında birbiriyle çelişen birçok düzenleme varlığı devam ettirmektedir. Tüketici sorunları ayrıca bu çerçevede de değerlendirilmelidir.

II. Bazı Uygulama Problemleri

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesi kapsamında 14.12.2004 tarihli 2004/8327 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince 1.1.2005 tarihinden itibaren indirimli MTV uygulaması başlatılmıştır. Uygulama gereğince, otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtı ve benzeri araçlar bakımından ödenecek olan vergi tutarlarının, aracın o yıla ait kasko sigortası değerinin %5'ini aşması halinde, MTV aynı yaş grubunda bir alt kademede bulunan taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak uygulanır. Zamanaşımı süresi 5 senedir. Bununla birlikte kasko sigortası bedelinin temin edilmesi sorun yaratmaktadır. Zira, bunun için sigorta acentesine başvurarak kasko değer bildirim formu düzenlenmesi gerekirken, bu belgenin hazırlanması zaman aldığı için genellikle Ocak taksidi kaçırılmakta, tam değer üzerinden ödenmektedir. Bunun yerine bu tutarların vergi dairelerinde yer alması ve bu uygulamayı talep eden mükellefler bakımından veya otomatik olarak uygulanmalıdır. Keza, internet ödemeleri bakımından da bu ihtimal dahilinde işaretlenecek bir kutucuk getirilebilir.

Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu: KKDF olarak bilinen Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Bakanlar Kurulu'nun 88/12944 sayılı kararı ile Merkez Bankası nezdinde kurulmuş olup, hukuki dayanağı 3182 sayılı Bankalar Kanunu'dur. Bu fonun uygulaması, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tebliğleri uyarınca yürütülmüştür. Bu Kanun'un yerini alan 4389 sayılı Kanun'da Bakanlar Kurulu'nun yetkisi devam etmiştir. Daha sonra 2001 senesinde çıkarılan 4684 sayılı Kanun'la Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki kaldırılmış ve düzenleme 1.1.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Fakat aynı Kanun'un geçici 3/a maddesi ile KKDF kesintilerinin bu konuda yeni bir düzenleme yapıncaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edileceği belirtilmiştir. Bugünkü KKDF uygulaması hukuka aykırı bir şekilde bu madde ve Merkez Bankası'nın 31.12.2001 tarih ve 2001/4 sayılı genelgesine göre yapılmaktadır. Bir başka ifade ile Kanunla yürürlükten kaldırılmış olan bir madde esas alınmaktadır. Bir İdare düşünün. Önce fonun tahsil edilebileceği kanun maddesini kaldırıyor. Sonra geçici madde koyup, kaldırılan maddeye göre tahsilât devam edecektir diyor. Görüldüğü üzere KKDF kesintisi yapılmasını öngören Bakanlar Kurulu kararı ve buna bağlı Merkez Bankası genelgeleri 4684 sayılı kanunun KKDF'nu kaldıran 16/e maddesinin yürürlüğe girdiği 1.1.2002 tarihi itibarıyla yürürlükten kalkmış bulunmaktadır. Keza bu konuda Bakanlar Kurulu da 2001 yılında aldığı kararla aynı sonuca ulaşmıştır. Dolayısıyla bu tarihten itibaren getirilen her türlü düzenleme ve yapılan KKDF tahsilâtı hukuka aykırıdır. Bu durumu yansıtmayan yargı kararları da hatalı ve hukuka aykırıdır.

İdare'nin Dava Açacak Mükellefleri Yanıtması: 2007 senesinden bir örnek verelim. Yeni Malî Tatil müessesemiz 5604 sayılı Kanun'la getirilmiş, 28.3.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Buna göre malî tatil bu sene 3 Temmuzda başlayıp 20 Temmuz akşamı son bulacaktır. Gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak malî tatil uygulanmayacaktır. Beyana dayanan ve beyanname verme süresi malî tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi (aynı ay içerisinde kalmak kaydıyla), uzayan beyanname verme süresinin son gününden itibaren üçüncü günün mesai saati bitimine kadar uzamış sayılmaktadır. Son gün malî tatile rastlayan bazı süreler, Kanun metninde tatilin son gününü izle-

yen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılmaktadır. Bu sürelerin yanında malî tatil süresince Kanun metninde yer alan bazı işlemler yapılamayacak ve bazı süreler işlemeyecektir. Bunlardan bir tanesi de dava açma süreleridir. 5604 sayılı Kanun’a göre “Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri malî tatil süresince işlemmez. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar.”

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan “1 Sıra No’lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğ Taslağı”nda “Dava Açma Süreleri” konusunda açıklamalar yapılarak örnekler verilmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 61. maddesinde “Bölge idare, idare ve vergi mahkemeleri her yıl ağustosun birinden eylülün beşine kadar çalışmaya ara verirler.” hükmü getirilmiştir. Bu kapsamda adli tatil 1 Ağustos–5 Eylül arası uygulanacaktır. Dava açma süresinin mali tatile rastlaması halinde süre, mali tatil süresince işlemeyecektir. Mali tatil nedeniyle uzayan dava açma süresinin son günü adli tatile denk gelirse tatilin bitimini izleyen günden itibaren dava açma süresi yedi gün uzayacaktır. İdare, 18 Haziran 2007 tarihinde mükellefe tebliğ edilen ve malî tatil sebebiyle dava açma süresi olan 30 gün uzatarak adlî tatil içerisinde kalan örnek olayda dava açma süresini çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü (5 Eylül 2007) izleyen günden itibaren yedi gün uzatarak söz konusu sürenin son gününün 12 Eylül 2007 tarihi olacağını belirtmiştir. İdare’nin bu açıklamasına göre işlem yapan mükellefler açtıkları davaları süre aşımı sebebiyle kaybedeceklerdir. Zira Kanun metninde dava açma süresi 1 Ağustos–5 Eylül arası olarak gösterilmiştir. Bu durum kanun metninde 5 Eylül tarihine kadar ifadesiyle yer almıştır. Kadar ifadesi 5 Eylül’ün adlî tatile dahil olmadığını göstermektedir. Dolayısıyla son dava açma tarihi 12 Eylül 2007 değil 11 Eylül 2007 olacaktır. İdare burada sürenin hesaplanmasında yanılmıştır. Mükelleflerin süresinde dava açamaması ise İdare’nin istediği rakamın kabul edilmesi demektir. Bu durumda mükellefler bakımından sadece yargı hakkı kaybedilmemekte, maddi kayıplar da ortaya çıkmaktadır. Geçmiş uygulamalarda bu bir gün sebebiyle dava açma süresini kaçıran ve haklı oldukları davaları kaybeden, maddi açıdan çok ciddi kayıplara uğrayarak zorda kalan çok sayıda mükellef ve verilmiş karar bulunmaktadır.

Vergilerde Uzlaşma: Anayasamızın 73. maddesine göre vergi kanunla konur, değiştirilir ve kaldırılır. Bu kurala bugün başta İdare olmak üzere uymasa da bu böyledir. En azından vergilerde çağdaş medeniyet seviyesini yakalamış ülkeler için. Şeklen kanun metni olan bazı düzenlemeler içerik yönünden gerekli hukuki şartları taşımadıkları için bir kanun metni olarak kabul edilmezler. Vergide belirlilik ilkesi kanun metninde olması gerekenleri belirleyen bir ilkedir. Aksi halde yapılan düzenleme veya oluşturulan metin bir kanun metni olamayacaktır. Uzlaşma müessesisi de bu şekildedir. Uzlaşmanın sadece kanunla düzenlenmiş olması yeterli değildir. Kanun metninde uzlaşma ile ilgili temel düzenlemeler de yer almalıdır. Burada örnek olarak uygulamada en çok problem yaratan husus olan vergi ve cezaların tamamının veya büyük bir kısmının ortadan kaldırılmasında görüldüğü gibi İdarenin herhangi bir şekilde kararlarında sınırlandırılmasıyla ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu tür bir düzenleme olmadığında İdare kararlarında keyfi davranışlar ortaya çıkmakta, herkesin ödediği vergi farklı olduğundan vergi adaleti de sağlanamamaktadır. Bunun da ötesinde yapılan uygulama ve mevcut düzenleme Anayasanın 73. maddesindeki düzenlemeye aykırı olmaktadır. Uzlaşma konusunda İdare'nin kullandığı bu sınırsız yetki aslında kanun yoluyla kullanılması gereken bir yetkidir. Bu durumda Anayasa m.7. maddesi kapsamında hukuka aykırı olan yasa-ma yetkisinin devri söz konusu olmaktadır. Yetki devri konusu doktrinde tartışılmış ve çeşitli Anayasa Mahkemesi kararlarında da aşağıdaki gibi yer almıştır³:

Kanun koyucu esaslı hükümleri saptadıktan sonra hükümete yetki verebilir (K.1985/7)

Kanun koyucu hükümete yetki verirken bunun sınırlarını ve çerçevesini de kanunla belirtmelidir (K.1965/12 ve K.1965/57)

Kanunun emrine dayanarak, yürüme organınca alınacak önlemler, objektif nitelik taşımali, keyfi uygulamalara sebep olacak çok geniş takdir yetkisi vermemelidir (K.1966/6 ve K.1985/7)

Kanunun Anayasadaki yetkinin devredilmezliği ilkesine aykırılığı, belirli konularda temel kuralları ve ilkeleri koymaması, çerçeveyi çizmemesi, sınırsız, belirsiz bir alanı idarenin düzenlemesine bırakmasıdır (K.1988/8).

³ Erdoğan Teziç, *Anayasa Hukuku*, İstanbul-2004, s. 17 vd.

Tahsilât: Maliye Bakanlığı tarafından 2007 senesinde 130.000 esnafın hesaplarının bloke edilmesini ardından oluşan tepkiler yapılan uygulamanın hatalı olduğu yolundaydı. Daha sonra bu uygulamalara son verilmesi için İdare tarafından bankalara yazı yazıldı. Bu kapsamda, daha önce bankadaki bütün para bloke edilebilmekteyken, son durumda haciz konan gün hesapta ne varsa o kadarının icraya konulabileceği, daha sonra gelen paralara ise haciz uygulanmayacağı ifade edildi. Bugün hala bu problem sebebiyle açılan davalar devam etmektedir. Konya Vergi Dairesi Başkanı, 13 Kasım 2007 tarihli Dünya Gazetesi'nde "toplular haciz uygulaması bir yönüyle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın istihbarat ve teknolojik altyapısının eriştiği seviyeyi gösterdi." diyerek, uygulamadaki sorunların bankaların 6183 sayılı Kanun uygulaması konusundaki bilgi eksikliklerinden kaynaklandığını belirtmektedir. Bankalar böyle mi düşünüyor bilinmez ama konu aynı zamanda İdare'nin bir türlü ulaşamadığı hukuk seviyesini de açıkça göstermektedir.

G.V.K.'nın geçici 55. maddesi kapsamında bir mükellef hakkı hikâyesi: Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 55. maddesine göre, 1.1.1999–31.12.2005 tarihleri arasında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, menkul kıymetler yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları veya bu fonların katılma belgelerinin İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında alım satımından elde edilen kazançlar ile Türkiye'de Kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında yapılan işlemler sonucunda elde edilen kazançlar için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ticari işletmeye dahil olan bu gelirler, bu maddenin kapsamı dışındadır. Aynı Kanun'un 75. maddesinin 7. bendi düzenlemesine göre mevduat faizleri (Bankalara, bankelere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.) menkul sermaye iradı sayılmaktadır. Bu düzenleme-

ler çerçevesinde vergi mükellefi ile ilgili girişimlere başlayan İdare önce zamanaşımına engel olmak amacıyla çok uygulanan bir yöntem olan takdir komisyonuna sevk kararı almış ve kendisi hakkında 1999 senesinde elde ettiği mevduat faizi geliri için beyanname vermediği gerekçesiyle vergi matrahını re'sen tarhiyat çerçevesinde takdir etmiştir. Komisyon matrahı takdir ederken kendi ifadesine göre, “...**adı geçen mükellefin dosyasının tetkiki ve yapılan araştırmalar neticesinde...**” karar vermiştir. Mükellef bunun üzerine 1999 senesi mevduat faizleri için belirlenen sınırlar dahilinde beyanname vermenin gerekmediğini, bu hususun G.V.K.’nın geçici 55. maddesinde açık olarak yer aldığını, bu durumun Vergi Usul Kanunu m.116 çerçevesinde bir vergi hatası olduğunu belirterek durumun düzeltilmesini talep etmiştir. İdare cevabında, mükellefin 1999 senesi menkul sermaye iradı geliri için beyanname vermemesi sebebiyle takdir komisyonuna sevk edildiğini ve takdir edilen matrah üzerinden gerekli tarh işlemlerinin yapıldığını belirterek, “...**dilekçeniz ile talep etmiş olduğunuz hususlarla ilgili olarak dairemizce yapılacak bir işlem bulunmamaktadır...**” cevabını vermiştir. Bunun üzerine mükellef sözkonusu işleme karşı dava açmaya karar vermiş fakat dava açmadan hemen önce tekrar vergi dairesine giderek yapılan işlemde açık bir hata bulunduğunu, dava yoluna gitmeyi düşündüğünü fakat bu kadar açık bir konuda dava açmanın kendisine makul gelmediğini belirterek durumun bir kere daha gözden geçirilmesi istemiştir. İdare mükellefe şifahen isterse dava yoluna gidebileceğini belirtmiştir. Görüldüğü üzere İdare tarafından mükellefe makul, açık bir izahat verilmemiştir. Yapılacak bir işlem yoktur ifadesi mükellef bakımından yeterli bir cevap değildir. İdare bırakın cevap vermeyi, konuyu izah etmeyi bir de mükellefi dava açmaya teşvik etmiştir. Konu yargıya gidecek, kendisinden çıkacaktır. Bu cevabı veren İdarenin kendileri tarafından hazırlana mükellef hakları bildirgesinde mükelleflere şu sözler verilmiştir:

Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.

Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.

Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.

Vergi cennetleri: Ülkemizde de vergi planlamalarında dikkate alınacak hususlardan birisi de vergi cennetleridir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30(7). maddesine göre, "Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır. "Bu maddede geçen ülkeler Bakanlar Kurulunca ilan edildi mi? Hayır. Kanun 2006'da çıktı, neredeyse 2015'e giriyoruz. Hala bekliyoruz.

Hukuka aykırı alınan vergilerde mükellefin korunması: Hukuk devletinde vergilerin de hukuka uygun olması gerekir. Anayasamızın 73. maddesinde belirtilen ilkeler çerçevesinde oluşturulmayan bir vergi sisteminin hukuka uygun olduğundan bahsetmek de mümkün değildir. Verginin iki tarafı olan devletle mükellefin de bir hukuk devletinde oluşan hukuka aykırı işlemlerde uğradıkları kayıplar bakımından dengenin sağlanması gerekmektedir. Vergiler alanında devletin kayıpları söz konusu olduğunda mükellefin gecikme faizi ödemesi ile bu denge kurulmak istenmesine karşılık, devlet tarafından mükelleften hukuka aykırı olarak alınan vergiler bakımından bu dengenin mevzuat yönünden kurulmamış olduğu görülmektedir. Bu nedenle vergilerini geciktiren mükellef bakımından müeyyide söz konusu iken hukuka aykırı alınan vergilerin yargı kararı sonrası ödenmesinde bu denge mükellef aleyhine bozulmaktadır. Bu durum adalet duygusunu rencide ettiği gibi, bu haksızlık vergi kaçırma konusunda mükellefin de gerekçesi olabilmektedir. Devletin hukuka aykırı olarak aldığı bu vergilerin iadesi sırasında mükellefe bu işlemten dolayı uğradığı zararın devlet tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu konuda mevzuat eksiklikleri yargı kararlarıyla giderilmelidir. Anayasa Mahkemesi'nin 1998/79 sayılı kararına göre, idarenin hukuka aykırı davranışları karşısında uğranılan zararlar hukuk devleti ilkesi kapsamında tazminat yoluyla giderilmelidir. Bu kapsamda Danıştay 7. Dairesi'nin 2005/239 sayılı kararı yanında,

7. ve 9. Dairelerinin müşterek kurulunda verilen 2005/968 sayılı kararda şu hususlara değinilmektedir⁴:

Ekonomilerde paranın sahibi dışındaki kişi ve kuruluşlarca kullanılması sahibinin bu ekonomik değerden mahrum kalması sonucunu yaratır.

Hukuk sistemlerinde paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının neden olduğu bu zarar, faiz adı altında yapılan ek ödemelerle karşılanmaktadır.

Bu durumda faiz, paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine vermiş olduğu zararın karşılığı yani tazminattır.

Hukuk devletlerinde, açıklanan nitelikteki zararın faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla karşılanabilmesi için açık yasa hükmü aranması düşünülemez.

Hizmet kusuru oluşturacak hukuka aykırı vergilendirme işlemlerinden vergi mükellefleri için doğan zararların, işlemi yapan vergi idaresi tarafından karşılanması açıklanan anayasal kuralın ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir.

Çok açık bir biçimde ortaya konan bu görüş daha önceden verilen Danıştay kararlarındaki yasal dayanak gerektiği yönündeki kararlar da dikkate alındığında özellikle mükellefler bakımından doğru açılımlar getirmiştir. Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen 2005/2261 sayılı karar da bu yöndedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm devlet ve mükellef arasındaki hukuki dengenin kurulamadığını ve mükellef aleyhinde olduğunu açıkça göstermektedir. Burada yer alan üç aylık ödeme yapılmaması ile ilgili düzenleme Anayasa Mahkemesi'nin K.2011/37 sayılı iptal kararı sonrasında 31.5.2012 tarih ve 6322 sayılı Kanun'la yeniden düzenlenmesine rağmen hukuka aykırılık giderilmemiştir. Ayrıca İdare tarafından tecil faizi ödenmesi hukuka aykırılığı bir kat daha arttırmaktadır. Üstelik İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarına rağmen bu durum devam etmektedir. Maddede yer alan şartların gerçekleşmesindeki adaletsizlikler bir yana oranlar bakımından da eşit değildir. Mükellef devlete hangi şartlarda ve oranlarda ödüyorsa devlet de mükellefe onu ödemelidir. Bu nedenle madde anayasaya ve hukuka aykırıdır.

⁴ Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara-2006.

Kaçak: Ülkemizde o kadar çok kaçak var ki: su kaçak, elektrik kaçak, akaryakıt kaçak, işçi kaçak, vergi kaçak, köprüden geçişler kaçak, binalar kaçak, gümrüklerden geçen bazı mallar kaçak. Maliye Bakanlığı'nın kendi incelemesinin sonucudur: İncelenen sektör 17 ve "Vergi kaçırmayan sektör yok". Bu kaçakların bir kısmı af kanunlarıyla ortadan kaldırılıyor. Örnek, köprü geçişleri ve vergiler. Çözüm nasıl olmalı sorusu bakımından devletin elektrik kaçağı için bir çözüm getirdiğini görüyoruz. Kayıp-Kaçak elektrik bedeli. Dürüst tüketiciler ödüyor. Kaçakçılar ödemiyor. Devletin çözümü bu. Elektriğin iletimi aşamasındaki kayıplar da buna dahil. Yani kurumların hataları da tüketicinin üzerinde. Biliyorsunuz son dönemde tüketiciler lehine kararlar çıkıyor ve tüketiciler bu bedelleri geri alabiliyor. Yakında bir kanun çıkarılıp da bu bedeller yeniden istenirse hiç şaşırma-mak gerekir. Zira uygulamaya bakınca beklenen bu oluyor. Komedi bura-da bitmiyor. Bir de dünyada benzeri olmayan bir uygulamanın olduğu TRT payı var. Üstelik TRT üstüne üstlük kayıp-kaçak bedeli üstünden kendi payının verilmesi için Danıştay'a gidip davayı da kazanıyor. Bunun anlamı TRT hukuka aykırılıktan da pay istiyor. Tüketici hakkı nerede so-rusunun cevabı maalesef yok.

Özel Mükellefler: Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda yer alan 4 numaralı liste okunduğunda aslında özel tüketim vergisinin genel tüketim vergisi olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca ÖTV matrahı da KDV matrahına dahil edildiğinden verginin de vergisini ödenmektedir. Dolaylı vergiler alanında en fazla ihlal edilen tüketici hakları buradan kaynaklanmaktadır. Bu liste-nin de birkaç madde dışında tamamen kaldırılması gerekmektedir.

SMS yoluyla vergilendirme: SMS iletişim alanında çok kullanılan uygu-lamalardan bir tanesidir. Her ne kadar teknoloji geliştikçe daha yeni uygu-lamalar çıksa da yaygın bir kullanım alanı vardır. Kişiler gönderdikleri, vergilerle ilgili mesajlar da dahil olmak üzere, mesajlar vasıtasıyla veya verdikleri siparişler yoluyla katma değer vergisi, özel iletişim vergisi, di-ğer vergiler, harçlar ve fonları ödemeye devam etmektedirler. Dolayısıyla vergi ödemek isteyenler ne kadar vergi ödeyeceklerini ancak yeni vergiler ödeyerek öğrenebilmektedirler.

10 Numara: 10 numara olarak bilinen yakıt temel olarak yağ ve solvent karışımından ve diğer karışımlardan oluşmakta ve fiyat bakımından tüketicilere önemli bir avantaj sağlamaktaydı. Fakat 10 numara'nın uygulamada yol açtığı birçok sorun nedeniyle sadece araçlara değil insanlara da önemli zararlar verdiği görüldü. Örneğin Ankara'dan sonra 9 kişinin öldüğü 33 kişinin yaralandığı Giresun Görele'deki trafik kazasında bilirkişi araçta motorin yerine 10 numara yağ ve solvent karışımı olduğu sonucuna varmıştı. Çevre kirliliği bakımından da çok büyük zararları olan bu yakıt genellikle otobüs ve traktörlerde kullanılmaktadır. Bu konuda ülkemizde çok sayıda olumsuz örnek mevcuttur.

Yıllardır dünyanın en pahalı benzinini kullanan Türkiye, aynı zamanda devlet vergi gelirlerine de çok büyük katkı sağlamaktadır. Bu problemin şimdiye kadar çözümlenmemesi bir yana 10 numara kullanımı ve bahsettiğimiz bağlantılı problemler de, yıllardır sürmesine ve can kayıplarına rağmen, bugüne kadar çözümlenememiştir. Bu durum karşısında kendisini bir şeyler yapmak zorunda hisseden Maliye Bakanlığı çözümünü açıkladı. Özel Tüketim Vergisi ilgili dönem itibarıyla 30 kuruştan 1,0560 TL'na çıkarıldı. Haksız rekabet, çevre kirliliği, can ve mal kaybı, vergi kaybı. Hükümetin çözümü ise ÖTV artışı. Hükümetin akaryakıt üzerinden elde ettiği vergi geliri çok yüksek olduğundan soruna bu açıdan yaklaşması aslında hiç de sürpriz olmadı.

Türkiye Akaryakıt Bayileri İşverenler Sendikası Başkanı sayın F.T. Zülfikar'ın değerlendirmesi bulunan çözümdeki garabeti ortaya koymaktadır: "Sanayici olduklarını iddia eden bazı kişiler, belli bir teminat yatırarak, bu yağı vergi ödemedi alıyor. Daha sonra bunu 10 numara yağı kullanıp, sanayide kullandığını gösterip depolara satış yapıyor. Vergi artışı olsa da tecil-terkin sistemi devam ettiği için bu soruna çözüm olmayacaktır. Karar, sektör dinlenmeden alınmıştır. Korkarım ki sadece kaçakçıların kalitesini artıracaktır."

Konu çok boyutludur. Birçok hususun gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bunlar akaryakıt fiyatlarının çok yüksek olması, ağır vergi yükleri, bu yakıtın hemen her yerde satıldığının bilinmesine rağmen denetiminin yeterli olarak yapılmaması, ciddi yaptırımların uygulanamaması gibi. Bunca yıldır bu sorun bilinmesine rağmen hala etkisiz hamlelerle toplumu oyalamak, asıl sorunları görmezden gelmek, her an can kaybına, çevre facialarına yol açacak önlemleri almamak, vergi kayıplarına sebebiyet vermek,

taşımacılık alanında rekabetin bozulması karşısında önlem almamak, 2010 Ocak ayından beri kaçak akaryakıt raporuna rağmen yaklaşık iki senedir beklemek anlaşılmaması kolay olmayan hususlardır. Umarız yetkililer toplumda herkesin beklediği makul ve etkili önlemleri uygulamaya koyabilecek çalışmaları düşünüyorlardır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan sorumluluk çok ağır bir sorumluluktur. Bu maddeye göre, "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.". Bu hukuken kabul edilemeyecek derecede geniştir.

Hukuk Devletinde Vergiler: Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'da yer aldığı üzere bir hukuk devletidir. Hukuk devletinde vergilerin de hukuka uygun olması gerekir. Anayasamızın 73. maddesinde belirtilen ilkeler çerçevesinde oluşturulmayan bir vergi sisteminin hukuka uygun olduğundan bahsetmek de mümkün değildir. Bunu uygulamadaki bazı problemleri hususlar bakımından değerlendirmek mümkündür. Bugüne kadar değinmiş olduğumuz genel ilkeler dışında örneğin, verginin iki tarafı olan devletle mükellefin de bir hukuk devletinde oluşan hukuka aykırı işlemlerde uğradıkları kayıplar bakımından dengenin sağlanması gerekmektedir. Vergiler alanında devletin kayıpları söz konusu olduğunda mükellefin gecikme faizi ödemesi ile bu denge kurulmak istenmesine karşılık, devlet tarafından mükelleften hukuka aykırı olarak alınan vergiler bakımından bu dengenin mevzuat yönünden kurulmamış olduğu görülmektedir.

Vergilerini geciktiren mükellef bakımından müeyyide söz konusu iken hukuka aykırı alınan vergilerin yargı kararı sonrası ödenmesinde bu denge mükellef aleyhine bozulmaktadır. Bu durum adalet duygusunu rencide ettiği gibi, bu haksızlık vergi kaçırma konusunda mükellefin de gerekçesi olabilmektedir. Devletin hukuka aykırı olarak aldığı bu vergilerin iadesi sırasında mükellefe bu işlemten dolayı uğradığı zararın devlet tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu konuda mevzuat eksiklikleri yargı kararlarıyla giderilmelidir. Anayasa Mahkemesi'nin 1998/79 sayılı kararı-

na göre, idarenin hukuka aykırı davranışları karşısında uğranılan zararlar hukuk devleti ilkesi kapsamında tazminat yoluyla giderilmelidir.

Bu kapsamda Danıştay 7. Dairesi'nin 2005/239 sayılı kararı yanında, 7. ve 9. Dairelerinin müşterek kurulunda verilen 2005/968 sayılı kararında, ekonomilerde paranın sahibi dışındaki kişi ve kuruluşlarca kullanılmasının sahibinin bu ekonomik değerden mahrum kalması sonucunu yarattığı, hukuk sistemlerinde paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının neden olduğu bu zararın, faiz adı altında yapılan ek ödemelerle karşılanmakta olduğu, bu durumda faizin, paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine vermiş olduğu zararın karşılığı yani tazminat olduğu, hukuk devletlerinde, açıklanan nitelikteki zararın faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla karşılanabilmesi için açık yasa hükmü aranmasının düşünülemeyeceği belirtilmektedir. Bu durumda, hizmet kusuru oluşturacak hukuka aykırı vergilendirme işlemlerinden vergi mükellefleri için doğan zararların, işlemi yapan vergi idaresi tarafından karşılanması açıklanan anayasal kuralın ve hukuk devleti ilkesinin gereği olmaktadır. Çok açık bir biçimde ortaya konan bu görüş daha önceden verilen Danıştay kararlarındaki yasal dayanak gerektiği yönündeki kararlar da dikkate alındığında özellikle mükellefler bakımından doğru açılımlar getirmiştir.

Bir hukuk devletinde mükelleflerin ödevleri yanında hakları da bulunmaktadır. Bu haklar İdare tarafından da gözetilip korunmalı, mükellefler haberdar edilmelidir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bu konuda yapılan açıklamalarda da bu husus vurgulanmaktadır. Örneğin, İdare mükellef ilişkilerinde saygılı ve dürüst olma, aklın rehber edinilmesi, adalet, tarafsızlık ve hukukun üstünlüğü prensiplerinin ilke edinilmesi, vergilerin kanunlarla konulması gerektiği, kanunları uygulayacak birimlerin yeterli ve nitelikli olması bunlar arasındadır.

Bu kapsamda belirtilmesi gereken bir başka nokta yapılacak inceleme ve aramalarda sadece ülkemizin mevcut Anayasa, kanun ve diğer mevzuat hükümlerinin değil uluslararası nitelikte belgelerin de geçerli olduğuudur. Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu, imzalayarak kabul ettiği ve böylece sonuçlarına uymayı taahhüt ettiği sözleşmeler de konumuz bakımından bağlayıcıdır. Bunların başında da İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) gelmektedir. Burada yer alan hükümler ve özellikle adil yargılanma hakkı kapsamında mükelleflerin de sahip olduğu bazı haklar ince-

leme ve aramalarda da geçerlidir. Ayrıca İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kararları da ülkemiz bakımından bağlayıcıdır. Bu nedenle özelikle konumuz bakımından inceleme ve arama söz konusu olduğunda bu hususların da idare, mükellef ve yargı tarafından dikkate alınması ve uygulanması gerekmektedir.

İnceleme ve arama sırasında bazı inceleme elemanlarınınca hukuken gerekli hususlara riayet edilmemesi daha sonra dava açıp, davası kabul edilebilecek durumdaki mükellefler bakımından mükellef lehine durumlar yaratmaktadır. Keza mükellefler de bu uygulama ve kurallar ile mükellef haklarının bizde uygulanmayan boyutlarını da görebileceklerdir. Bu nedenle uluslararası mevzuat konusunda da gerekli hassasiyetin gösterilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede verilebilecek bir başka örnek Anayasa'nın 40. maddesinde yer alır. Bu hükme göre, *“Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.”* Örneğin devlet mükelleflere ödeme emri gönderiyorsa bu belgede yargı yoluna başvurmak isteyenlerin hangi sürelerde, hangi mercilere başvuracağını da belirtmek zorundadır. Burada yapılan işlemler karşısında kişilerin hukuken korunması amaçlanmıştır. Uzun zamandır gümrük idareleri tarafından mükelleflere gönderilen belgelerde hangi sürelerde hangi mercilere başvurulacağı konusunda yanıltıcı bilgiler gönderilmektedir. Bu bilgiler sürelerin hesaplanmasında mağduriyetlere yol açmaktadır. İdarenin kendisine yol göstermesi karşısında memnun olan mükellefler kendilerine bildirilen sürelerin aslında yanıltıcı olması sebebiyle yargı yoluna başvurduklarında davaları süre sebebiyle kaybetmekte, bu sürelerin idarece bildirildiği iddialarının dikkate alınmaması karşısında şaşkınlığa uğramakta, idarenin talimatlarına uymuş olmanın karşılığını hiç ödememesi gereken vergileri ödemek suretiyle almaktadır. Bu duruma isyan ederek konuyu araştırdıklarında İdare'nin kendilerini yanılttığını anlamakta, mükellef hakları bir yana yargıdaki farklı kararlar ve adaletin sağlanması için yıllarca uğraşmaları sebebiyle Anayasa'nın bile kendilerini koruyamadığını görmektedirler. Süre yönünden davaları reddedildiği için haksız olan vergilere karşı esas yönünden yapacakları itirazları da yapamamakta, hiç olmaması gereken vergileri ve cezaları faizleriyle ödemek zorunda kalmaktadırlar.

İdare tarafından yanıltılan mükelleflerin hukuken başvuracakları yollar konusunda da problemler vardır. Özellikle ilk derece mahkemelerinde bu konuda genellikle sonuç alamayan mükellefler üst makam olarak da özellikle Danıştay nezdinde mağduriyetlerinin dikkate alınmasını beklemektedirler. Bununla birlikte Danıştay kararlarında farklılıklar bulunmaktadır. Bazı kararlarda hukuk devleti ilkesi kapsamında Anayasa'nın 40. maddesi hükmündeki duruma aykırı davranıldığında bunun bir müeyyidesinin metinde olmadığı bu nedenle hem aynı maddede yer alan tazmin hükmü, hem de 125. maddede yer alan “*İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.*” düzenlemesi karşısında İdarenin mükellefleri yanıltması sonucunda oluşan mağduriyetlerin tazminat talebiyle giderilmesi görüşü ağırlık kazanmaktadır. Diğer bazı kararlarda ise yine hukuk devleti ilkesi esas alınarak bu durumda bulunan mükelleflerin süre yönünden mağdur olmaları önlenmektedir. Bu durumda sadece 40. madde değil 36. madde de değerlendirilmek suretiyle durumun adil yargılanma boyutuna da değinilmektedir. Bu durumda mükellefler de farklı kararlarla karşı karşıya kalmaktadır. Bir grup mükellef uzun ve zahmetli bir süreç sonunda tazminat alabilme uğraşına girerken diğer bazı mükellefler bu yola gitmeden daha çabuk bir biçimde adaletli bir sonuca ulaşabilmekte ve diğer gruba oranla avantajlı bir konumda bulunmaktadır. Bu iki durum arasındaki farklılığın da uluslararası düzenlemeler ışığında giderilmesi bir hukuk devleti bakımından zaruri bulunmaktadır. Bir hukuk devletinde İdare yapılması gerekeni yapmazsa, mükellef haklarına uymazsa yargı bunu yapmalı ve kararlarında bu yönde birlik ve süreklilik sağlamalıdır.

Bu kapsamda hukuken bir bağlayıcılığı olmasa da bizde de bir mükellef hakları bildirgesi var. Burada İdare mükellefler şunları söylüyor:

Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.

Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.

Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.

Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.

Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.

Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.

Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.

Şikâyetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.

Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.

Bir de yurtdışından örnek verelim. Avustralya mükellef hakları konusunda yapacaklarını şöyle anlatmış:

Size adil ve mantıklı davranmak

Size, başka türlü hareket etmediğiniz sürece, vergi işlerinizde dürüst olduğunuz öngörüsüyle davranmak.

Vergi yükümlülüklerinizi anlamak ve yerine getirmenize yardımcı olmak için size profesyonel hizmet ve yardım sunmak.

İstedığınız bir kişi tarafından temsil edilebileceğinizi ve vergi işlerinizle ilgili olarak tavsiye alabileceğinizi kabul etmek.

Gizliliğinize saygı göstermek.

Sizin hakkınızda bizdeki bilgileri yasaya uygun olarak saklı tutmak.

Bizde bulunan sizinle ilgili bilgilere yasaya uygun olarak erişiminizi sağlamak.

Size, güvenebileceğiniz tavsiye ve bilgi sağlamak.

Vergi işlerinizle ilgili olarak verdiğimiz kararları size anlatmak.

Yeniden gözden geçirmeyi talep etme hakkınıza saygı duymak.

Şikâyet etme hakkınıza saygı duymak.

Vergi sistemini, kurallara uymak için yapacağınız masrafları en aza indirecek şekilde yürütmek.

Yaptığımız şeylerin sorumluluğunu taşımak.

Mesele uygulamaya gelince mevcut farklılıklar çok büyük bir hızla artmakta, sistemler arasında uçurumlar oluşmaktadır. Örnekler o kadar fazladır ki hepsini yazmak bu sayfalara sığmayacaktır.

III. Sonuç

Mükellef hakları gibi tüketici haklarının da daha alacak çok yolu vardır. Tıpkı hukuk devleti alanında olduğu gibi.

İnsan alemde hayal ettiği müddetçe yaşar.

Yahya Kemal Beyath