

# Mükellef Hakları Bağlamında Meslek Mensuplarının Rolü



**M. Yavuz Öner**

Şirket Ortağı,  
Vergi Bölümü

Çağdaş hukuk düzeninde mükelleflerin devletin vergi toplama yetkisine karşı belli temel hakları olmuş ve bu haklar gerek yasal gerekse vergi idarelerinin beyan ve taahhütlerince tanınarak güvence altına alınmıştır. Nitekim demokrasinin gelişimi vatandaşların devlet otoritesine karşı bütçe hakkı elde etmesiyle söz konusu olmuştur. İngiltere’de kralın vergileme yetkilerinin kısıtlanmasını amaçlayan Magna Carta (1215), Haklar Dilekçesi (Petition of Rights, 1628), Haklar Demeci (Bill of Rights, 1689) kralın parlamento onayı olmadan vergi koymasını yasaklayan demokrasi adımlarıydı. ABD’nin Bağımsızlık Bildirisi’nde de “Temsilsiz vergi olmaz.” sloganı yer almış ve vergilemede yurttaşların söz hakkını tescil etmiştir.

Demokrasi tarihine yön veren vergi hukukunun gelişim süreci sonunda günümüzde vergilemenin sadece yasayla yapılabilmesinin ötesinde, vergi kanunlarının uygulanması sırasında da mükelleflerin söz hakkına, insan haklarına ve kaliteli hizmet alma hakkına riayet edilmesi noktasına gelinmiştir. Mükelleflerin hem mükellef olmaları dolayısıyla vergi hukukundan hem de temel insan haklarından kaynaklanan hakları olduğu kabul edilmektedir. Vergi idareleri bu anlayışla uygulamalarında bazı standartlar benimsemekte, uluslararası kuruluşlar kısmen bağlayıcı kısmen yol gösterici nitelikte genel ilkeler geliştirmeye çalışmaktadır.

Vergi sistemindeki temel unsurlardan biri olan vergi danışmanları da mükelleflerin temel haklarının geliştirilmesi ve korunmasında önemli roller üstlenmektedir. Rehberlik, temsil ve kanaat önderliği; kaliteli hizmet sunan itibarlı, yetkin ve bağımsız meslek mensuplarının üstlendiği kilit roller arasında başta yer almaktadır.

### Dünyada Mükellef Hakları Uygulamaları

Mükellef haklarının temel çerçevesini çağdaş vergileme ilkeleri oluşturur. Vergilerin kanuniliği, adilliyi, belirliliği ve genelliği Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda da yerini bulan temel vergileme ilkeleridir. Anayasamız'ın 73'üncü maddesi aşağıdaki hükmü içerir:

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır."

Anayasa'nın bu hükmü vergi ödevinin temel dayanağı olup aynı zamanda devletin vergileme yetkisinin sınırlarını da çağdaş vergi hukuku prensiplerine göre çizmektedir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek Protokolü'nün 1'inci maddesinde devletin vergileme yetkisine saygı duyulmakla beraber, bu yetkinin keyfi olarak kullanılmasının insan haklarına ters düşeceği belirtilmektedir. Aynı şekilde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergilendirme yolu ile mülkiyet hakkına müdahaleyi ancak ulaşılabilir ve öngörülebilir olduğu takdirde meşru kabul etmektedir.<sup>1</sup> Kanunların ve diğer yasal mevzuatın ulaşılabilirliği ve öngörülebilirliği, bu düzenlemelerin açık, belirli, herkes tarafından açıklıkla anlaşılabilen bir niteliğe sahip olmasını ifade eder.

Ek Protokol'ün mülkiyet haklarının korunmasına ilişkin hükmü, esasen mal varlığından yoksun bırakılmama hakkını ifade etmekte olup Anayasa Mahkemesi'nin çeşitli güncel iptal ve bireysel başvuru kararlarında dayanak gösterilmektedir. Türk Anayasa Mahkemesi vergi konusunda verdiği pek çok iptal ve bireysel başvuru kararında vergilendirmenin öngörülebilirlik

ilkesine ve vergi düzenlemelerinin ulaşılabilir olmasına atıfta bulunmuştur. OECD mükellef hakları konusunda üye ülkeler için referans niteliğinde çalışmalar yapmıştır. OECD Mali İlişkiler Komitesi'nin 8 Numaralı Çalışma Grubu, 1990 yılında mükelleflerin hakları ve yükümlülükleri konusunda üye ülkelerdeki durumu analiz etmiş ve bu konuda bir rapor yayımlamıştır. Bu raporda pek çok üye ülkede o dönemde açık bir mükellef hakları belgesi bulunmadığı, ancak mevzuatın çeşitli bölümlerinde bazı haklara yer verildiğini tespit edilmiştir.<sup>2</sup> Raporda temel mükellef hakları aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

- Bilgilenme ve yardım alma hakkı
  - Başvuru ve itiraz hakkı
  - Verginin olması gereken (doğru) tutarda alınması
  - Belirlilik ve öngörülebilirlik
  - Özel hayatın korunması
  - Gizliliğin korunması
- Mükellef hakları bildirisini ilk yayımlayan ülkelerin başında gelen İngiltere'de<sup>3</sup> aşağıdaki haklar tanımlanmıştır:
- Saygılı hizmet alma
  - İdareden yardım ve destek alma
  - Açık ve dürüst muamele görme
  - Adil ve tarafsız hizmet alma
  - Kuralları çiğneyenlerle mücadele
  - Özel hayatın ve sırların korunması
  - Temsilci kullanma hakkı
  - Uyum maliyetlerinin asgaride tutulması

ABD Gelir İdaresi IRS'in mükelleflere müşteri odaklı davranmasını sağlamak, müşterilere aktif savunma hizmeti sunmak ve mükellef yararına politikaların geliştirilmesine katkıda bulunmak amacıyla 1994 yılında vergi idaresinden

bağımsız olarak Taxpayer Advocate Service kurulmuştur.<sup>4</sup> Mükelleflerin idareyle yaşadıkları problemlerin çözümünde hizmet veren bu birim tarafından açıklanan mükellef hakları aşağıda sıralanmaktadır:<sup>5</sup>

- Bilgilenme
- Kaliteli hizmet alma
- Vergiyi doğru tutarda ödeme
- IRS uygulamalarına karşı başvurma ve dinlenme
- Dava açma
- Başvuru ve inceleme sürelerin belirli olması
- Özel hayatın gizliliği
- Sır saklama
- Temsilci kullanma
- Adil ve eşit hizmet alma

### Türkiye’de Mükellef Hakları

Vergide gönüllü uyumun sağlanabilmesi için mükelleflerin vergi sistemine ve vergi idaresine güveni kilit bir öneme sahiptir. Bu nedenle gerek ülkeler gerek uluslararası kuruluşlar, mükellef odaklı, çağdaş vergi idarelerinin oluşturulması için çalışmalar yürütmektedir. Özellikle 1980’li yılların sonundan itibaren yoğunlaşan bu çalışmalar, bir taraftan vergi gelirlerini korumayı diğer taraftan mükellefler vergi yükümlülüklerini yerine getirirken kaliteli ve saygılı bir hizmet sunmayı hedeflemektedir. Türk vergi idaresinin bu alanda yaptığı çalışmalar 2000’li yıllardan itibaren hız kazanmış, mükellef odaklı hizmet anlayışı 2005 yılında kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) misyon ve vizyon tanımında yer almıştır:

**Misyon:** Mükellef haklarını gözeterek vergide gönüllü uyumu artırmak ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplamaktır.

**Vizyon:** Ekonomik aktiviteleri kavrayarak kayıtlı ekonomiyi teşvik eden; mükellef haklarını gözeterek gönüllü uyumu sağlayan ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplayan örnek bir idare olmaktır.

GİB, dünyadaki gelişmelere paralel olarak Mükellef Hakları Bildirgesi’ni aşağıdaki şekilde yayımlamıştır:<sup>6</sup>

#### Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hakları Bildirgesi

- 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 hâller 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 hâlinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
- Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.

Mükellef Hakları Rehberi'nde mükellef hakları genel haklar ve özel haklar olarak iki başlık altında sunulmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hakları Rehberi	
<b>Genel Haklar</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dilekçe ve bilgi edinme</li> <li>• Kamu denetçisine başvurma</li> <li>• Dava açma</li> <li>• Temsil</li> <li>• Eşit muamele görme</li> <li>• Mükellef memnuniyeti</li> </ul>	
<b>Özel Haklar</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uzlaşma</li> <li>• Pişmanlık</li> <li>• Düzeltme talep etme</li> <li>• Şikâyet yoluyla müracaat</li> <li>• Ödeme emrine itiraz</li> <li>• Vergi mahremiyeti</li> <li>• Tecil ve taksitlendirme</li> <li>• Vergi incelemesi sırasındaki haklar</li> <li>• Cezalarda indirim</li> <li>• Vergi ödeme</li> <li>• Özelge talep etme</li> <li>• Mahsup ve iade talep etme</li> </ul>	

Diğer taraftan Vergi Denetim Kurulu da mükelleflerin vergi incelemesi sırasındaki hak ve yükümlülüklerini internet sitesinden duyurmuştur.<sup>7</sup> Bu kapsamda belirtilen haklardan biri de incelemeler sırasında mükelleflerin yanlarında SMMM ve YMM bulundurma haklarıdır.

Türk vergi idaresi tarafından benimsenen mükellef haklarına ilişkin ilkeler dünyadaki gelişmelerle uyumlu olmakla birlikte bu iyi niyetli ve yenilikçi çalışmaların bağlayıcı metinler olarak hayata geçmesi için alınması için daha fazla yol alınması gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan mükellef haklarına ilişkin ilkeler ve Vergi Denetim Kurulu'nun açıkladığı vergi incelemelerinde riayet

edilecek haklar, bağlayıcılığı olmayan taahhütlerdir. Kısmen vergi mevzuatında yer alsalar da uygulayıcı kademeler tarafından zaman zaman göz ardı edildiklerine de şahit olunmaktadır.

Bununla birlikte sorumlu vergicilik açısından birçok olumlu uygulama hayata geçirilmiştir. Örneğin mükelleflerin GİB tarafından yapılan yeni düzenlemeler konusunda bilgilendirilmesi, uygulamadaki sorunları izlemek amacıyla bir rehber hazırlanarak internet üzerinden yayımlanması, forum oluşturulması, telefon ve e-posta yoluyla iletişim kurulması bu açıdan belirtilmesi gereken önemli gelişmelerdir. Özellikle e-fatura ve e-defter konusunda portal üzerinden yapılan bilgilendirme çalışmaları oldukça yararlı olmuştur. Beyannamelerin, ödemelerin, borç sorgulamalarının, iade ve özelge taleplerinin elektronik ortam üzerinden izlenebilmesi mükellef memnuniyetine yönelik çalışmalardır. KDV iadelerinde sürecin aşamalarının elektronik ortamda izlenerek mükelleflerin bilgilendirilmesi de bu kapsamda değerlendirilmelidir. Kira gelirlerine yönelik olarak vergi dairelerinde sunulan beyanname hazırlama desteği ve elektronik ortamda hazır hâlde mükellefe sunulan gelir vergisi beyannameleri mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmesi için sağlanan kolaylıklardır. Tüm bunlarla birlikte GİB'in yönetim anlayışı olarak meslek örgütleri ve sivil kuruluşlarla istişare etme ve uygulamaların etkilerini ve mükelleflerin talep ve sorunlarını izleme konusunda son yıllarda gösterdiği çabaların altını çizmek gerekir.

Öte yandan vergi inceleme sürecinin şeffaflaştığını, mükelleflerin incelemenin safhaları konusunda bilgilendirildiklerini ve açık bir iletişim ortamı sağlandığını söylemek pek mümkün değildir. Kimi zaman mükelleflerin bazı iade ve düzeltme talepleri incelemeye sevk

edildiğinde mükelleflere süreç hakkında bilgi sağlanmamakta ve incelemenin tamamlanması uzun yıllar alabilmektedir. Mükelleflerin hesaplarında yapılan incelemelerde ise nelerin incelendiği, ne arandığı ve bulguların nasıl değerlendirildiği konusunda inceleme elemanlarının ketum yaklaşımları mükellefler için bilinmez ve öngörülemeyen bir risk algısına dönüşmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin ulaşılabilir ve öngörülebilirlik kararları vergi mevzuatının ve yorumlarının açık, istikrarlı, geriye dönük uygulanmayan ve günden güne değişmeyen bir niteliğe sahip olması gerektiğini ifade etmektedir. Mükelleflerin süregelen yorum ve uygulamaların beklenmedik bir şekilde değişmeyeceğinden emin olması gerekir. Teşvik ve vergi istisnaları öngörülemeyen biçimde, hatta geriye dönük düzenlemelerle geri alınmamalıdır. Vergi idaresinin bu konularda mükellef haklarını gözetmen bir uygulama tarzına sahip olduğunu söylemek güçtür. Son yıllarda Anayasa Mahkemesi'nin vergi mevzuatına ilişkin iptal kararlarının çoğu mevzuattaki bu tür düzenlemelere yönelik olarak verilmiştir. Örneğin mülkiyet hakkına aykırılık teşkil eden haksız vergilerin iadesinde mükellefe faiz ödenmesini olanaksız kılan Vergi Usul Kanunu düzenlemesi ve yatırım indirimi hakkını kazanılmış hakları ortadan kaldırır şekilde geriye dönük olarak kaldıran Gelir Vergisi düzenlemeleri Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.

Öte yandan mükelleflerin vergi daireleri nezdindeki iade ve düzeltme taleplerinde çoğu zaman daireden daireye değişen uygulamalar, standart dışı talepler ve gecikmeler de mükellef memnuniyeti ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Hazine hakkını gözetmek, sorumluluk almak istemeyen idari personelin sığındığı ve çoğu zaman işi uzatmak, mükellefi hakkını

aramaktan soğutmak veya sorumluluğu üst makamlara atmak için kullandığı bir bahane hâlini almaktadır. Vergi idaresinin yenilikçi ve çağdaş bakış açısıyla ortaya koyduğu mükellef odaklı yaklaşımların gerçekten hayata geçirilmesini ve standart uygulamalar hâline gelmesini sağlayacak idari ve yasal düzenlemelerin de gerçekleştirilmesi beklenmektedir.

### Meslek Mensuplarının İşlevleri

3568 sayılı Kanun'da serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavir (YMM) olmak üzere iki tür meslek unvanı tanımlanmıştır.

### Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler

Kanunda belirtilen belli genel ve özel şartları sağlayan kişiler SMMM olabilir. Bu meslek mensupları belli bir mesleki tecrübe, kıdem ve sınav şartlarını yerine getirdikten sonra meslek unvanını almaya hak kazanırlar. Serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu kanunda aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

“Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.”

### Yeminli Mali Müşavirler

YMM'ler SMMM'lerin (b) ve (c) bentlerinde belirlenen işlerinin yanı sıra 3568 sayılı Kanun'a göre çıkarılan yönetmelik çerçevesinde tasdik işi de yaparlar. YMM'lerin yaptıkları tasdik dolayısıyla ortaya çıkabilecek vergi kayıplarından mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır. Dolayısıyla YMM'ler bir taraftan mükellefe yönelik danışmanlık görevi ifa ederken diğer taraftan kamu adına da bir denetim fonksiyonu görmektedirler.

### Mesleki Standartlar

Mesleki, etik, çalışma ve disiplin gibi konularda meslek mensuplarının uyması gereken standartlar 3568 sayılı Kanun'a dayanarak çıkarılan çeşitli yönetmeliklerle belirlenmiştir. Bu bağlamda meslek mensuplarının hem teknik hem etik standartlar olarak yüksek kalitede profesyoneller olmasını öngörülmektedir. Mesleğe ilişkin çeşitli yönetmeliklerde düzenlenmiş bazı önemli standartlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Topluma ve devlete karşı sorumluluk
- İş sahiplerinin (mükelleflerin) meslek mensuplarından doğru ve güvenilir bilgi alabilmeleri
- İşlerini yaparken öğrendikleri mükelleflere ilişkin bilgileri sır saklama yükümlülüğü çerçevesinde ifşa etmemek
- Dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik çerçevesinde hizmet vermek
- Haksız rekabet ve reklam yasağına tâbi olmak

SMMM ve YMM meslekleri vergi, muhasebe ve finansal yönetim alanında uzman ve belli kalite standartlarında çalışılması zorunlu kılınmış mesleklerdir. Bu standartlar gerek GİB, SPK, BDDK ve

KGK gibi kamu otoriteleri gerek TÜRMOB tarafından yakından denetlenmekte ve gözetlenmektedir.

### Meslek Mensuplarının Mükellef Hakları Bağlamındaki Sorumlulukları

Sorumlu vergicilik yaklaşımıyla mükellef hakları, mükelleflerin kaliteli hizmet alması, anayasal haklarına saygı gösterilmesi, bilgiye ulaşabilmesi ve idare nezdindeki başvurularının dikkate alınmasını gerektirmektedir. Bu çerçevede meslek mensuplarına mükellef haklarının korunması ve gözetilmesi açısından önemli roller düşmektedir. Her ne kadar mükellefler SMMM ve YMM'leri kendilerine yol gösteren, gerektiğinde kendilerini vergi idaresi önünde savunan ve yükümlülükleri konusunda doğru şekilde yönlendiren danışmanlar olarak görseler de ülkemizde SMMM ve YMM'lerin doğrudan bir yasal temsilci olarak mükellefleri temsil etmesi söz konusu değildir. Hizmet sözleşmeleri meslek mensuplarını kanuni temsilci ya da bir vekil gibi doğrudan yasal temsilci konumuna getirmemektedir. Bununla birlikte meslek mensuplarının yardımcı olmak amacıyla vergi incelemeleri, uzlaşma görüşmeleri, vergi davaları ve idare ile yürütülen çeşitli işlemlerde mükellefleriyle birlikte idare ile muhatap olarak izahatta bulunmaları söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda vergi danışmanları mükelleflerin doğal temsilciliğini üstlenirler. Mükellef ile idare arasındaki müzakerelerde SMMM ve YMM'ler, mükellefin haklarını gözetmen ve mükellefin durumunu idareye mesleki bir dille izah eden sözcülerdir. Mükelleflerin temsilci kullanma hakkının sadece yasal vekâletname sahibi kişiler için geçerli olmasının ötesinde, yasal hizmet sözleşmesiyle mükellefe hizmet veren SMMM ve YMM'ler bakımından da bu ilkenin geçerli olduğu kabul edilmelidir. Örneğin SMMM'ler

mükelleflerin beyannamelerini düzenlemekte ve elektronik ortamda internet vergi dairesine mükellef adına yüklemektedirler.

SMMM ve YMM'ler kendilerine vergi kanunlarının verdiği yetkiler çerçevesinde mükellefle ve onların iş yaptığı üçüncü kişilerle muhatap olurlar. Örneğin YMM'ler tasdik işlemleri dolayısıyla sadece tasdik ettikleri müşterilerinin değil, onlarla iş yapan üçüncü kişilerin de hesap ve işlemlerini sınırlı olarak incelerler. Bu inceleme YMM'lerin kamusal denetim görevinin bir gereğidir. Ancak kamusal görev, aynen vergi memurlarında olduğu gibi meslek mensuplarına da sır saklama ve kişi hak ve hürriyetlerine saygı gösterme ödevi yükler.

Vergi danışmanları olarak meslek mensuplarının mükellefleri bilgilendirme ve aydınlatma rolü de bulunmaktadır. Mükelleflerin bilgilendirme hakkı sadece vergi idaresi tarafından yapılacak duyuru ve yayınlarla sağlanamaz. SMMM ve YMM'ler gerek bireysel gerekse toplu olarak yapacakları duyuru, bülten ve eğitim çalışmalarlarıyla mükelleflerini veya onların işlerine bakan yetkili personeli eğitmek, güncel gelişmelerden haberdar etmek, yükümlülükleri ve hakları konusunda uyararak muhtemel hak kayıplarının ya da maruz kalabilecekleri yaptırımların önüne geçmekle mükelleftirler.

Vergi idaresinin yasalarla tanımlanmamış olsa da çağdaş vergi idarelerinin hizmet kalitesine ilişkin bazı kuralları kendiliğinden duyurarak benimsemesinde olduğu gibi, meslek mensuplarının da meslek mevzuatında yazmayan ancak profesyonel hizmet sağlayıcıyla müşteri ilişkisinin doğal bir gereği olan bu tür hizmet standartlarını içselleştirmeleri ve adapte etmeleri gerekir.

### Vergi Gelirlerinin Korunmasına Yönelik Sorumluluklar

Yukarıda ele alınan mükellef hakları genellikle bireysel hak niteliğindedir. Ancak mükellef hakları söz konusu olduğunda sadece birey olarak mükelleflerin değil aynı zamanda bir çıkar grubu olarak mükelleflerin kolektif çıkarlarından ve haklarından da bahsetmek gerekir. Bunların en önemlisi mükelleflerin ödediği vergilerin korunmasıdır. Meslek mensupları bu konuda bağımsız bir dış denetim unsuru olarak rol üstlenir. Kamu kaynaklarını kullanan kurumların mali tablolarının, gelir ve giderlerinin zaman zaman meslek mensupları tarafından denetlenmesi de mümkündür. İdarenin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çerçevesinde kendi iç denetiminin ve Sayıştay denetiminin yanı sıra, uluslararası denetim standartlarında bağımsız denetim alan kamu idareleri, vergi mükelleflerine ödedikleri vergilerin sağlıklı ve şeffaf biçimde harcandığı konusunda güven vererek gönüllü vergi uyumuna da katkı sağlar.

Türkiye'de genel ve özel bütçeli kamu idareleri açısından uygulanmamakla birlikte Türkiye İş Kurumu ile düzenleyici ve denetleyici bazı kamu idarelerinin yanı sıra Merkezi Yönetim Bütçesi dışında kalan ve kanunla kurulan bazı kamu idarelerinin teşkilat kanunuyla topladığı fonların denetimini veya ikincil mevzuatla gelir unsurlarının doğruluğunun denetçi raporuna bağlandığı görülmektedir.<sup>9</sup> Örneğin 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 101'inci maddesinde "Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun dış denetimi hakkında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerinin uygulanacağı; Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun yıllık hesaplarını bir bağımsız denetim şirketine denetletebileceği ve

bu durumda bağımsız denetim raporunun faaliyet raporu içine derç edilerek yayımlanacağı hükmüne yer verilmiştir.<sup>9</sup>

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun 53'üncü maddesiyle kurulan İşsizlik Sigortası Fonu'na ilişkin olarak aynı maddede fonun Sayıştay denetimine tabi olduğu belirtildikten sonra gelir ve giderlerinin üçer aylık dönemler hâlinde 3568 sayılı kanuna göre ruhsat almış, denetim yetkisine sahip meslek mensubu yeminli mali müşavirlere denetlettilerle denetim raporlarının sonuçlarının ilân edileceği hükmüne de yer verilmiştir. Bu hükme istinaden yapılan Sayıştay denetimine ilişkin rapor bu kurumun web sitesinde, yeminli mali müşavirce yapılan aktüerya denetimi ile bağımsız denetçilerce yapılan denetimler sonucu düzenlenen raporlar da Türkiye İş Kurumu'nun web sitesinde yayımlanmaktadır.<sup>10</sup> Dolayısıyla kamu idarelerinin kendi iç denetim birimleri ve Sayıştay denetiminin dışında bağımsız denetim şirketleri tarafından da denetlenmesi mümkün olup meslek mensuplarının vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerle finanse edilen kamu kurumlarının gelir ve harcamalarından şeffaf biçimde haberdar olmaları önemli bir mükellef hakkıdır.



# Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yeniden yapılanma süreciyle birlikte vergi idaresinin vergi kanunlarını uygulama görevi kaliteli hizmet anlayışıyla yürütülmesi gereken bir kamu hizmeti olarak görülmeye başlanmıştır. Vergi hukukunun, demokrasi ve insan hakları prensiplerinin dünyadaki gelişimine paralel olarak Türk vergi idaresinin de mükellef odaklı hizmet anlayışı çerçevesinde belli mükellef haklarını kurumsallaştırdığı ve riayet etmeyi hedeflediği anlaşılmaktadır.

SMMM ve YMM unvanıyla vergi sistemimizin önemli unsurlarından biri olan vergi danışmanlarının bu gelişmeler doğrultusunda mükelleflerin idare karşısındaki haklarını gözetip ve koruyan hizmet sağlayıcılar olarak görev yapması gerekmektedir. Yasa ve diğer mevzuatla belirlenmiş profesyonel hizmet ve kalite standartları bulunan, ilgili meslek odaları ve kamu kurumları tarafından denetlenen meslek mensuplarının mükellef haklarını koruma ve geliştirme yönünde danışmanlık, rehberlik, temsilcilik, kanaat önderliği fonksiyonları ile etkili bir rol oynamaktadır. Meslek mensuplarının dünyada sorumlu vergicilik alanındaki gelişmeleri takip ederek kendilerini yenilemeleri, mükelleflerin haklarını gözetip bir vergi sistemi için bireysel ve örgütlü olarak katkı sunmaya devam etmeleri gerekmektedir. Bu anlamda vergi idaresi meslek mensuplarını hedeflediği mükellef odaklı hizmet anlayışını gerçekleştirme noktasında destek alabileceği paydaşlar olarak görmelidir.

Türk Vergi İdaresi özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kuruluşu ile birlikte mükellef odaklı hizmet anlayışını kurum vizyonu olarak benimsemiştir. Bugüne kadar olumlu mesafeler alınmakla birlikte bu vizyonun idarenin alt kademelerine kadar yayılması, idari bir iyi niyet deklarasyonundan ileri gidemeyen Mükellef Hakları Bildirgesi'nin bağlayıcı ve uygulamada şeffaf olarak izlenebilen bir metne dönüşmesi gerekmektedir. Mükellef haklarının hayata geçirilebilmesi konusunda hem idarenin hem de mükelleflerin en önemli çözüm ortağı meslek mensupları olabilir.

## REFERANSLAR

- <sup>1</sup> Haluk Egeli ve Mehmet Dağ (2012): "**Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi**", Maliye Dergisi, Sayı 163, s.132
- <sup>2</sup> **OECD, Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note**, www.oecd.org
- <sup>3</sup> www.gov.uk/government
- <sup>4</sup> Adnan Gerçek(2006): "**Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi**", Vergi Sorunları, Sayı 209, s. 121-149
- <sup>5</sup> <https://www.irs.gov/Advocate>
- <sup>6</sup> GİB, Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi, www.gib.gov.tr
- <sup>7</sup> www.vdk.gov.tr
- <sup>8</sup> Dr.Mehmet Ali Özayer(2014): **Kamu İdarelerinin Aynı Dönemde Sayıştay ve Bağımsız Denetçiler(YMM) Tarafından Denetiminin Sonuçları**, 3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyomu
- <sup>9</sup> Özayer, a.g.e.
- <sup>10</sup> Özayer, a.g.e.