



ULUSAL MÜKELLEF AVUKATI: MÜKELLEF HAKLARININ ABD'DEKİ SAVUNUCUSU

*NATIONAL TAXPAYER ADVOCATE: THE
DEFENDER OF THE TAXPAYERS' RIGHTS IN
THE USA*

Serdar KILIÇ[©]

ÖZET

İdari bir kararla 1979 yılında mütevazı bir birim olarak İç Gelir İdaresi (IRS) içerisinde kurulan Mükellef Ombudsmanlığı Ofisi, o tarihten bu yana köklü değişiklikler geçirmiş ve çok geniş yetki ve sorumluluklarla donatılmıştır. Ombudsmanlığı yasal zemin üzerinde kurumsallaştıran ilk önemli değişiklik 1988 yılında yapılmıştır. Bu değişikliği, ABD Kongresine tamamen tek başına rapor gönderebilmek gibi birçok yetkiyi de içeren ve birimin ismini Mükellef Avukatlığı Ofisi olarak değiştiren 1996 yılındaki ikinci bir reform paketi takip etmiştir. Mükellef Avukatlığı, IRS'in 1998 yılında tabi olduğu köklü reform ve yeniden yapılandırılmadan da nasibini almıştır. Birimin unvanının önüne "ulusal" kelimesinin eklenmesiyle kalınmamış, aynı zamanda kurum halihazırda IRS içerisinde sahip olduğu geniş özerkliğe de ulaşmış oldu. Diğer taraftan, Türkiye'deki Kamu Denetçiliği Kurumu olan Ombudsmanlıkla kıyaslandığında, Ulusal Mükellef Avukatlığı mevcut konumuyla vergicilik açısından çok daha etkin ve yetkili bir kurumdur. Ne de olsa kurum, vergi hukuku alanında uzmanlaşmış ve bizzat IRS içerisinde bağımsız bir şekilde konumlandırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Ulusal Mükellef Avukatlığı, Mükellef Ombudsmanlığı Ofisi, İç Gelir İdaresi, mükellef hakları

ABSTRACT

Having founded by a sole administrative order by the Internal Revenue Service (hereinafter IRS) in 1979 as a humble department, the Office of the Taxpayer Ombudsman has changed dramatically and been furnished a large arsenal of authorities and responsibilities since then. The first significant change was in 1988 which institutionalised the Ombudsman on its legal basis. Then came the second reform package of 1996 by which the Ombudsman was renamed as the Office of the Taxpayer Advocate along

with quite a few new powers such as reporting to the US Congress entirely on its own. The Taxpayer Advocate got its share of the fundamental reform and restructuring of the IRS in 1998. Not only the word of “national” was added to its name, it would also reach its full autonomy within the IRS. On the other hand, with its existing state, the National Taxpayer Advocate is a much more effective and empowered body compared to the Office of Ombudsman, i.e. the Public Monitoring Institution in Turkey, as far as the taxation is concerned. After all, it is specialised in tax law and it has positioned within the IRS and autonomous at the same time.

Key Words: The National Taxpayer Advocate, the Office of the Taxpayer Ombudsman, the Internal Revenue Service, taxpayer rights

1- GİRİŞ

Kökleri 1979 yılına kadar giden ve ilk başta yasal dayanaktan yoksun bir şekilde, Amerika Birleşik Devletleri *the Internal Revenue Service (IRS)* – İç Gelir İdaresi bünyesinde salt idari bir tasarruf sonucu kurulan o zamanki adıyla *the Office of the Taxpayer Ombudsman* – Mükellef Ombudsmanlığı Ofisi, şimdiki adıyla *the National Taxpayer Advocate* – Ulusal Mükellef Avukatlığı müessesesi, geçen otuz beş yıl boyunca Amerikan Kongresi tarafından IRS’e karşı birimi daha bağımsız hale getirecek yetki ve enstrümanlarla donatılmıştır.

Ülkemizde 2012 yılında kabul edilen 6328 sayılı Kanun ile kurulan Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği) Kurumunun IRS içerisindeki ihtisas sahibi bir benzeri, hatta bazı yönlerden daha ilerisi olan Ulusal Mükellef Avukatlığının, ABD’nin devlet yönetimi ve toplum olarak vergilendirme konusundaki zaman zaman alerjiye varan hassasiyetinin bir neticesi olarak vücut bulduğunu söylemek abartılı sayılmayacaktır. Zira Amerikan kamuoyu geleneksel olarak vergi idaresinden çok çekinmektedir ve idarenin elinde bulundurduğu yetkileri her zaman mükellefler ve özgürlükleri aleyhine kullanabileceği kaygısı taşımaktadır. Amerikan hükümetleri de toplumun bu kaygısını devamlı dikkate almış ve vergi konusunda çok hassas ve titiz olmuşlardır.

Tüm bunların neticesinde, vergi idaresinin elindeki güçlü yetkileri mükelleflerin hukukunu zedeleyerek kullanmasının bertaraf edilmesi veya en azından bu tehlikenin mümkün ölçüde azaltılabilmesi için IRS’i iyi tanıyan, içinde çalışan ve fakat ondan bağımsız ve yalnız Kongreye karşı sorumlu bir şekilde çalışan bu birim oluşturulmuştur. En basit ifadeyle Ulusal Mükellef Avukatlığı, mükellefleri IRS’in hukuka aykırı işlem ve eylemlerinden, onları IRS’e karşı bizzat temsil ederek korumaya çalışır.

Bu çalışma esasen 1979’da Ombudsmanlık Ofisi unvanıyla yolculuğa başlayıp günümüze değin varlığını güçlendirerek devam ettiren ve en son Ulusal Mükellef Avukatlığı unvanını alan kurumun gelişimini ve geldiği en son noktayı irdelemektedir. Çalışmanın esas amacı IRS içerisinde yer alan böylesi bir müesseseyi tanıtmak ve birim hakkında farkındalık yaratmaktır. Makale, Ulusal Mükellef Avukatlığı müessesesinin gelişimini ve fonksiyonlarını kronolojik olarak ele almıştır. Bölümlendirmeler de bu metoda uygun bir şekilde düzenlenmiştir.

2- MÜKELLEF OMBUDSMANLIĞINDAN ULUSAL MÜKELLEF AVUKATLIĞINA DÖNÜŞÜM

2.1- Kuruluş ve 1988 Yılında Yapılan Değişiklikler

The Office of the Taxpayer Ombudsman – Mükellef Ombudsmanlığı Ofisi, 1979 yılında Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir İdaresi bünyesinde vergi mükelleflerine hizmet etmek üzere, diğer bir de-

yişle mükelleflerin IRS'in uygulamalarından kaynaklanan haksızlıklara maruz kalmaları durumunda onlara yol göstermek ve haklarını savunmak için oluşturulmuş bir birimdir. Bu yönüyle, devrim niteliği taşıyan son derece önemli bir adımdır. Öyle ki, bu müessese ABD vergicilik tarihinde gelir vergisi yasasının kabulünden sonraki en önemli gelişme olarak nitelendirilmiştir.¹

Açıkçası Ombudsmanlığın IRS içerisindeki bu pozisyonu yasal dayanaktan yoksundu; bu nedenle tarafsızlık ilkesine uygun bir işleve de sahip değildi. Öte yandan ABD Kongresi 1988 yılında beş yıldır üzerinde çalıştığı "Taxpayer Bill of Rights – Mükellef Hakları Bildirgesi"² metnini yasalaştırmaya çalışıyordu. Kongre, uzun ve yoğun geçen tartışmaların ardından ve özellikle IRS bürokratlarından gelen güçlü dirence rağmen, Bildirge'yi yasalaştırmayı başardı.³

Böylece Kongre geçirdiği bu Kanun'la, *the Internal Revenue Code - İç Gelir Kanunu*'na ekleme⁴ yaparak Ombudsmana, gerekli görmesi halinde, bir kanunun IRS tarafından uygulanması, mükellefin halihazırda "zor durum"a düşmesine neden olmuş ise veya düşme tehlikesi içerisinde ise, IRS'ten söz konusu yürütmenin durdurulmasını yasal mevzuat çerçevesinde "Taxpayer Assistance Order (TAO) - Mükellefe Yardım Emri" ile isteyebilme yetkisi vermiştir.⁵ Bu ifadenin aynısı Mükellef Hakları Bildirgesi'nin (6) numaralı maddesine de dercedildi.⁶

Öte yandan, Kongre bir diğer önemli hususta da Mükellef Ombudsmanını görevlendirdi.⁷ Buna göre, Ombudsman ve mükellef hizmetlerinden sorumlu İç Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı,⁸ IRS'in verdiği hizmetin kalitesine yönelik olarak Kongreye verilmek üzere birlikte rapor hazırlamak zorundaydı. Bu rapor, doğrudan Senatonun Maliye Komitesine ve Temsilciler Meclisinin Yöntemler ve Kaynaklar Komitesine⁹ takdim ediliyordu.¹⁰

¹ UncleFed's Tax Board, para. 1; KILIÇ, S., YALINBAŞ, İ. A., s. 9.

² Söz konusu Bildirge, ilk haklar manzumesidir ve ABD'de TBOR 1 diye de adlandırılmaktadır.

³ 10 Kasım 1988 tarihli the Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988, Pub. L. No: 100-647.

⁴ Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988, the Internal Revenue Code – İç Gelir Kanunu'na § 7811 numaralı maddeyi eklemiştir. İç Gelir Kanunu, kazanç üzerinden alınan vergilerden tutun, uygulanacak vergi usulüne kadar ABD'nin tüm vergi mevzuatını içeren çok geniş 9834 maddelik bir Kanun'dur. Kanun toplam on bir alt başlık altında bölümlendirilmiş olup, "procedure and administration – vergi usul ve idare" konusu, F altbaşlığı altında 6001-7874 numaralı maddeler arasında düzenlenmiştir. Makalemizin konusu olan the National Taxpayer Advocate – Ulusal Mükellef Avukatlığı müessesesi de bu alt başlık altında yer almaktadır.

⁵ Internal Revenue Code – İç Gelir Kanunu, § 7811(a)(1)(A): "... the National Taxpayer Advocate may issue a Taxpayer Assistance Order if...the National Taxpayer Advocate determines the taxpayer is suffering or about to suffer a significant hardship as a result of the manner in which the internal revenue laws are being administered by the Secretary;..."

⁶ Eski adıyla Ombudsman, şimdiki unvanıyla Ulusal Mükellef Avukatı, "Taxpayer Assistance Order (TAO) – Mükellefe Yardım Emri" yayımlama, bu yazılı emri değiştirme veya geri alma yetkisini, yetki devri mevzuatına (Delegation Order 13-1 ve IRS Internal Revenue Manual – IRS İşlem Yönergesi § 1.11.4.2[2], Types of Delegation of Authority) uygun bir biçimde Bölge Başkanlarına, Eyaletlerde bulunan Mükellef Avukatlarına, IRS Dava Savunma Birim Başkanına ve Ulusal Vergi Avukatlığı Başkan Yardımcısına devretmiştir. Fakat en güncel düzenleme için bkz., dipnot 24.

⁷ The Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988, Kanun No: 100-647, Title VI, Sec. 6235 (b), 102 Stat. 3342, 3737 (10 Kasım 1988).

⁸ Internal Revenue Service organizasyon yapısı ve kurum hakkında daha detaylı bilgi için bkz., KILIÇ, S., YALINBAŞ, İ. A.

⁹ The Senate Committee on Finance and the House Committee on Ways and Means.

¹⁰ The US Congress – ABD Kongresi, Türkiye Cumhuriyetinin 1960 Anayasası'na benzer bir şekilde ikili-dual bir meclis yapısı üzerine kurulmuştur: The Senate and the House of Representatives – Senato ve Temsilciler Meclisi.

2.2- 1996 Yılında Yapılan Değişiklikler

1996 yılına gelindiğinde, Kongre "Taxpayer Bill of Rights 2 - Mükellef Hakları Bildirgesi 2" adlı Kanun'la,¹¹ Ombudsmanlık müessesine ilişkin çok önemli birtakım değişiklikler yaptı:¹² Bunlardan ilki, isim değişikliği oldu. "the Office of the Taxpayer Ombudsman - Mükellef Ombudsmanlığı Ofisi", "the Office of the Taxpayer Advocate - Mükellef Avukatlığı Ofisi" olarak değiştirildi.¹³ Zaten 1996 yılında, Kongre bünyesinde kurulan Vergilendirme Birleşik Komitesi¹⁴ söz konusu Kanun tasarısını görüşürken Kongreye değişiklik yapılması gerektiği yönünde bir rapor sunmuştu. Rapordaki ifadeler aşağıdaki gibidir:

"Günümüze değin, Mükellef Ombudsmanlığı IRS Başkanı tarafından seçilen ve onun hizmetinde olan bir kariyer memuriyet olmuştur. Doğal olarak bazıları Ombudsmanı mükellefler için bağımsız bir avukat olarak görmemektedir. İşte bu nedenle, Ombudsmanlığın IRS içerisinde mükelleflerin menfaatini çok iyi bir şekilde temsil edebilecek bir yasal statüye kavuşturulması amacıyla, Kongre Ombudsmanın kurum içerisindeki konumunu Başhukuk Müşaviri ile eşit bir düzeye çıkarmalıdır.¹⁵ Öte yandan, Kongre'nin mükelleflerin karşı karşıya kaldığı sorunlar ve zorluklar hususunda tam olarak bilgilendirilebilmesinin sağlanması amacıyla, Ombudsmana yıllık olarak bağımsız raporlar yazma yetkisi ve görevi verilmelidir. Böylece Ombudsman, Kongrenin vergi kanunlarını kaleme alan komisyonlarına tavsiye niteliğini taşıyacak değerli bilgiler sunacaktır."¹⁶

Kongre isim değişikliğinin yanı sıra, İç Gelir Kanunu'nun ilgili maddesinde, Mükellef Avukatlığı Ofisine çok açık çerçeve niteliğinde fonksiyonlar da yüklemiştir:¹⁷ Buna göre Ofis,

- Mükelleflerin IRS ile sorunlarının çözümünde mükelleflere yardımcı olacak;
- Mükelleflerin IRS ile yaşadıkları sorunların hangi konu ve birimlerde yoğunlaştığını belirleyecek;
- Ortaya çıkan sorunların ortadan kaldırılması veya en azından hafifletilmesi amacıyla, mümkün olduğu surette, IRS'e sorunların kaynaklandığı alanlarda iyileştirme yapması için tavsiye ve bildirimlerde bulunacak;
- Mükelleflerin sıklıkla karşılaştıkları sorunların kaynağını teşkil edebilecek yasal düzenlemeleri belirleyerek bu konuda ilgili birimleri bilgilendirecektir.

Kongrenin 1996 yılında gerçekleştirmiş olduğu üçüncü değişiklik ise Mükellef Avukatının daha önceden IRS'in mükellef hizmetlerinden sorumlu Başkan Yardımcısı ile ortaklaşa kaleme alıp Kongreye sundukları raporlara ilişkin oldu. Bu raporlar, IRS'in verdiği hizmetin kalitesine yönelik olarak doğrudan Temsilciler Meclisinin Yöntemler ve Kaynaklar Komitesi ile Senatonun Maliye Komitesine sunuluyordu. Kongre birlikte yürütülen bu görevi kaldırarak, Mükellef Avukatına, tek başına ve böylelikle bağımsız bir biçimde Kongreye rapor yazabilme yetkisi verdi.¹⁸

¹¹ 30 Temmuz 1996 tarih ve 104-168 sayılı "Taxpayer Bill of Rights 2 - Mükellef Hakları Bildirgesi 2" adlı Kanun. Söz konusu Kanun metninde değişikliğin amacının, daha etkin bir mükellef koruma şemsiyesi sağlamak olduğu belirtilmiştir.

¹² Internal Revenue Code - İç Gelir Kanunu'nun § 7802. maddesi değiştirilerek Kanun'a § 7803. madde eklenmiştir.

¹³ 30 Temmuz 1996 tarih ve 104-168 sayılı Kanun, Title 1, Sec. 101, subsection (a).

¹⁴ The Joint Committee on Taxation.

¹⁵ Böylece, organizasyon yapısı içerisinde doğrudan IRS Başkanına bağlı bir konuma yükseltildi. Fakat işleyiş yönünden kesinlikle bağımsızdır. Bkz., dipnot 7.

¹⁶ The Library of Congress - Kongre Kütüphanesi, (A)(1)(A), para. 2.

¹⁷ Internal Revenue Code - İç Gelir Kanunu, § 7803. madde, (d)(2)(A).

¹⁸ Ibid., § 7803. madde, (d)(2)(B); the Library of Congress - Kongre Kütüphanesi, (A)(1)(A), para. 6, 7 ve 8.

Bu yeni yetki ve görev kapsamında Mükellef Avukatı her yıl Kongreye sunulmak üzere iki adet rapor yazmaktadır. Bu raporlardan ilki, istatistiksel analizden de faydalanarak, Avukatlık Ofisinin gelecek mali yıla ilişkin hedefleri hususunda Kongreyi bilgilendirmeye yöneliktir. Söz konusu rapor, her yıl 30 Haziran tarihine kadar Temsilciler Meclisinin Yöntemler ve Kaynaklar Komitesi ile Senatonun Maliye Komitesine sunulmak zorundadır.¹⁹

Mükellef Avukatının hazırlamak zorunda olduğu ikinci rapor ise, yine Avukatlık Ofisinin geçmiş mali yıla ilişkin faaliyetlerini içeren bir rapordur. Bu rapor her takvim yılının son gününe kadar Kongrenin Temsilciler Meclisi Yöntemler ve Kaynaklar Komitesi ile Senato Maliye Komitesine sunulmak zorundadır. İç Gelir Kanunu'nda bu rapor, ilkinin aksine çok daha ayrıntılı bir biçimde yer almaktadır.²⁰

Ayrıca aynı Kanun, çok açık bir biçimde her iki raporun da Gelir İdaresi Başkanının herhangi bir onayı veya mülahazası olmadan,²¹ doğrudan doğruya Kongrenin ilgili komitelerine sunulmak zorunda olduğunu hüküm altına alarak, raporun bağımsızlığına halel gelmesinin önüne geçmeye çalışmıştır.²²

Kongrenin 1996 yılında gerçekleştirmiş olduğu son değişiklik ise, Mükellef Avukatının "Mükellefe Yardım Emri - *Taxpayer Assistance Order (TAO)*" düzenleme yetkisinin kapsam olarak genişletilmesine ilişkindir.²³ Hatırlanacağı üzere, bir kanunun IRS tarafından uygulanması, mükellefin halihazırda "zor durum"a düşmesine neden olmuş ise veya mükellef düşme tehlikesi içerisinde ise, Mükellef Avukatı IRS'ten söz konusu uygulamanın durdurulmasını *TAO* ile isteyebilme yetkisine sahiptir. Yeni yetkiye göre, artık emirler IRS tarafından uygulanması için belli bir süre de içerecekti. Öte yandan, Kanun²⁴ açık bir şekilde, emri değiştirme veya geri alma yetkisini, yalnız Mükellef Avukatı ile gerekçesini yazılı olarak Mükellef Avukatına bildirmek şartıyla, Gelir İdaresi Başkanı ve Başkan Yardımcısına vermiştir.²⁵

2.3- 1998: IRS'in Yeniden Yapılandırılması ve Reform Kanunu

1997 yılında, Gelir İdaresini Yeniden Yapılandırma Ulusal Komisyonu,²⁶ IRS'in yeniden yapılandırılması ve modernizasyonu amacıyla Kongreye nihai bir rapor sunmuştur. Bu çalışmanın bir kısmı da mükellef avukatlığına ayrılmıştır. Komisyon nihai raporunda, Mükellef Avukatının mükelleflerin Amerikan Gelir İdaresi içindeki sesi olduğunu belirtmiş ve birime çok büyük bir önem atfetmiştir. Komisyon raporun²⁷ yedi numaralı bölümünde mükellef avukatlarıyla ilgili aşağıdaki ifadeleri kaleme almıştır:

¹⁹ Internal Revenue Code – İç Gelir Kanunu, § 7803. madde, (d)(2)(A)(i).

²⁰ Ibid., § 7803. madde, (d)(2)(A)(ii).

²¹ 2001 yılından bu yana iki ABD Başkanı değiştirmesine rağmen Ulusal Mükellef Avukatlığı görevini yürüten Nina Olson verdiği bir röportajda, şu çarpıcı ve kendinden emin ifadeleri kullanmıştır: "Hazine Bakanlığının hiç bir görevlisi, IRS Başkanı dahil hiç kimse, ben raporları Kongreye göndermeden önce onları göremez. Ben gerçekten, vergi mükelleflerinin IRS içerisindeki bağımsız sesiyim." (Kaynak: Bryn Mawr Alumnae Bulletin, Şubat 2011 sayısı)

²² Internal Revenue Code – İç Gelir Kanunu § 7803. madde, (d)(2)(A)(iii).

²³ 30 Temmuz 1996 tarih ve 104-168 sayılı Kanun, Title 1, Sec. 101, subsection (b)(1) ile Internal Revenue Code – İç Gelir Kanunu § 7811. maddesine eklemeye yapılmıştır.

²⁴ Internal Revenue Code – İç Gelir Kanunu § 7811. madde, (c).

²⁵ Önceki durum için, bkz., dipnot 5.

²⁶ The National Commission on Restructuring the Internal Revenue Service – İç Gelir İdaresi Yeniden Yapılandırma Ulusal Komisyonu, Kongre tarafından kurulan bir komisyondur ve IRS'in çağa ayak uydurabilmesi ve Amerikan kamuoyunda IRS'e ilişkin o dönemde erezyona uğramış güvenin yeniden tesisi amacıyla IRS'in yeniden yapılandırılması gerektiği üzerine detaylı bir çalışma yürütmüştür. Bu Rapor hazırlanırken Komisyon, IRS'in tüm paydaşlarıyla uzun görüşmeler gerçekleştirmiş ve özel sektör temsilcileri dahil tüm kesimlerin görüşüne başvurmuştur.

²⁷ The Report of the National Commission on Restructuring the Internal Revenue Service, s. 48 § 7(1) para. 2.

“Mükellef avukatları, mükellef haklarının korunmasında ve mükelleflerde IRS’in hesap verilebilirliğine dair inancın oluşmasında çok önemli ve temel bir rol oynamaktadır. Bu amaca ulaşabilmek için, avukatların IRS içerisinde mükelleflerin sesi olduğu algısının ve gerçeğinin oluşturulması gerekmektedir. Halihazırda, maalesef mükellef avukatları Kongrenin çoğu üyesi tarafından bağımsız olarak görülmemektedir. Bu algının oluşmasının başlıca sebebi, avukatlık kadrolarının IRS’te çalışan tecrübeli elemanlar arasından atanarak dolduruluyor olmasıdır...”

Raporda yer alan bu kaygılara cevap olarak, Kongre 1998 yılında mevcut İç Gelir Kanunu’nda değişiklik yapan “IRS’in Yeniden Yapılandırılması Kanunu”nu²⁸ çıkardı. İç Gelir Kanunu’nda yapılan değişiklikler çerçevesinde, birimin ismi *the Taxpayer Advocate Office* – Mükellef Avukatlığı Ofisi iken, *the National Taxpayer Advocate* – Ulusal Mükellef Avukatlığı olarak değiştirildi. “National – ulusal” kelimesinin birimin adına ve birimin başındaki kişinin unvanına eklenmesindeki esas amaç, bu birimin, her ne kadar organizasyon şemasında IRS içerisinde gözükmüyor olsa da, aslında IRS adına çalışan ve IRS Başkanından talimat alan bir birim değil, tüm Amerikan halkı ve mükellefleri adına onların hukukunu koruyan bir birim olduğunun kanun koyucu tarafından tekrar güçlü bir şekilde vurgulanmasıydı. Zaten yapılan diğer köklü değişiklikler de bu amaca hizmet edecekti. Söz konusu değişiklikler neticesinde Ulusal Mükellef Avukatlığı, mevcut özerk hatta IRS’ten bağımsız diyebileceğimiz pozisyonuna ve bu çerçevede yetkilerine kavuşmuştur.

Değişikliğe göre, Ulusal Mükellef Avukatı, Gelir İdaresi Başkanı ve Gelir İdaresi Gözetim Kurulunun - *the IRS Oversight Board*²⁹ görüşü de alınarak, *the Secretary of Treasury* – Hazine Bakanı³⁰ tarafından atanır.³¹ İlgili mevzuata göre Ulusal Mükellef Avukatında aranan nitelikler şunlardır:³² i) Ulusal Mükellef Avukatı olarak atanacak kişinin vergi hukukunun yanı sıra mükellef hizmetlerinde çalışma tecrübesine sahip olması, ii) daha önceden gerçek kişi mükellefleri savunmada temsil etmiş olması ve iii) atama tarihinden itibaren son iki yıl içerisinde IRS bünyesinde çalışmamış olması gerekmektedir. Öte yandan, Ulusal Mükellef Avukatlığı görevinden ayrıldıktan sonra beş yıl boyunca IRS için çalışma yasağı uygulanmaktadır.³³ Bu geçmişe ve geleceğe yönelik iki yasak, hiç şüphesiz, Ulusal Mükellef Avukatına bir dereceye kadar bağımsızlık ve tarafsızlık sağlamaktadır.

İç Gelir Kanunu’na göre Ulusal Mükellef Avukatı ayrıca aşağıdaki görevlerden de sorumludur:³⁴

²⁸ IRS Restructuring and Reform Act of 1998 (RRA 98) – 1998 tarihli IRS Yeniden Yapılandırılma ve Reform Kanunu, Pub. L. No. 105-206.

²⁹ Internal Revenue Service Oversight Board – İç Gelir İdaresi Gözetim Kurulu IRS’in idari, denetim ve uygulama fonksiyonlarını gözetlemekle ve IRS’e tecrübe, bağımsızlık ve istikrar sağlamakla görevli özerk bir üst kuruldur. Kurul üyeleri, iş dünyası ve vergi idareciliği alanında mesleki tecrübeye sahip kişiler arasından ABD Başkanı tarafından Senatunun da onayı alınarak beş yıllığına atanır. Hazine Bakanı ve IRS Başkanı Kurulun doğal üyesidirler. Kurulun herhangi bir vergi incelemesi, vergi tahsilati veya cezai soruşturmada rol alması yasak olup, IRS’in ihaleleri ile personel istihdamına müdahil olamazlar. (Kaynak: Internal Revenue Service Oversight Board)

³⁰ ABD’de federal devlet gelirlerini yönetmek için 1789 yılında kurulan *the Secretary of Treasury* – Hazine Bakanlığı, ülkemizdeki Maliye Bakanlığının ve diğer bazı mali kurumların görevlerini uhdesinde toplayan çok önemli bir bakanlıktır. Hazine Bakanı kabine üyesi olup, dolar banknotlarda Tresuarer – Haznedar ile beraber imzası bulunmaktadır.

³¹ Internal Revenue Code – İç Gelir Kanunu, § 7803. madde, (c)(1)(B)(ii).

³² Ibid., § 7803. madde, (c)(1)(B)(iii).

³³ Ibid., § 7803. madde, (c)(1)(B)(iv).

³⁴ Ibid., § 7803. madde, (c)(2)(C).

- Ulusal Mükellef Avukatlığı bünyesinde istihdam edilen mükellef avukatlarının federal çapta coğrafi ve ekonomik büyüklük yönünden etkin bir şekilde dağılımını sağlamak ve gerekli bölgelerde yeteri kadar avukat bulundurmak;
- Mükelleflerin yerel avukatlık ofisine başvurmak istemeleri durumunda, IRS çalışanlarının başvuruları düzgün bir şekilde ilgili yerel ofise yönlendirmelerine yardımcı olacak rehberler hazırlamak ve ilgili tüm birimlere bu rehberlerin dağıtılmasını sağlamak;
- Yerel avukatlık ofisi telefon numaralarının IRS'in tüm birimlerinde mükellefler tarafından kolayca görülebilecek yerlerde asılmasını sağlamak;
- Son olarak, her Mükellef Avukatının³⁵ ofis içerisindeki kariyer gelişimine yardımcı olacak şekilde kariyer yolu planlaması yapmak.

Mükellef avukatlarına IRS'ten bağımsız bir iletişim sağlanabilmesi için, İç Gelir Kanunu çok açık bir şekilde her yerel Mükellef Avukatlığı Ofisinin IRS'ten bağımsız bir telefon ve faks numarasına sahip olmasını ve ayrı bir elektronik posta adresi kullanmasını zorunlu kılmıştır.³⁶

Diğer taraftan yerel avukatlık ofislerinin işleyişine ilişkin birtakım yeni düzenlemeler de getirildi.³⁷ Buna göre, İç Gelir Kanunu'nun ilgili hükmü³⁸ ışığında, her yerel Mükellef Avukatı, eyaletlerde yer alan IRS yöneticisi değil, doğrudan doğruya Ulusal Mükellef Avukatına veya onun tevkil edeceği kişiye bağlı olarak çalışırlar ve hatta Kanun, avukatların Ulusal Mükellef Avukatı vasıtasıyla sadece Kongreye karşı sorumlu olduklarını onlara hesap verdiklerini hüküm altına almıştır. Gerekli hallerde Ulusal Mükellef Avukatı da onlardan rapor vermelerini isteyebilir.

Yerel avukatlık ofislerinin işleyiş ve idaresine yönelik olarak, IRS'in denetim birimlerinde çalışan uygun kimselere danışabilir ve onların görüşlerini alabilirler. Böylece Kanun, bu durumun avukatların bağımsızlığına hanel getirmeyeceğini hüküm altına almıştır.³⁹

Mükellef IRS'le ilgili yaşadığı bir soruna ilişkin olarak başvuruyu yaparken, avukatlar kendilerinin IRS'ten bağımsız çalıştıkları ve sadece Ulusal Mükellef Avukatı aracılığıyla ABD Kongresine rapor verdikleri hususunda mükellefi bilgilendirmek zorundadırlar.⁴⁰ Mükellefler bunun bilinciyle, IRS hakkında yapacakları şikayet ve başvuruları daha rahat ve kaygıdan uzak bir şekilde gerçekleştirebilirler.

Kongre ayrıca avukatları, kendilerine başvuru yapıldığını, başvuran mükelleflerin kimlik bilgilerini ve bunların sağladıkları bilgileri IRS'ten gizli tutabilme yetkisi ile donatmıştır.⁴¹ Bu durumun mükellefler tarafından bilinmesi, herhangi bir tehdit baskısı altında olmadan ifade verebilmelerini kolaylaştırmaktadır.

1998 Reform Kanunu, Ulusal Mükellef Avukatlığı bünyesinde çalışan personele ilişkin birtakım sorumluluk ve yetkileri de düzenlemiştir.⁴² Kanun gereği, Ulusal Mükellef Avukatı her eyalette en az bir Mükellef Avukatının bulunmasını sağlamak zorundadır. Öte yandan Ulusal Avukat, yerel avukatların performansını değerlendirmek ve değerlendirmeye uygun bir şekilde, işten çıkarmak dahil, her türlü

³⁵ Ulusal Mükellef Avukatlığının başında bulunan Ulusal Mükellef Avukatı ile Eyaletlerde bu birimin çatısı altında mükelleflere hizmet veren Mükellef Avukatları birbirine karıştırılmamalıdır.

³⁶ Internal Revenue Code – İç Gelir Kanunu, § 7803. madde, (c)(4)(B).

³⁷ Ibid., § 7803. madde, (c)(4)(A).

³⁸ Ibid., § 7803. madde, (c)(4)(A)(i).

³⁹ Ibid., § 7803. madde, (c)(4)(A)(ii).

⁴⁰ Ibid., § 7803. madde, (c)(4)(A)(iii).

⁴¹ Ibid., § 7803. madde, (c)(4)(A)(iv).

⁴² Ibid., § 7803. madde, (c)(2)(D).

idari tedbiri almak yetkisini haizdir. Kanun, Ulusal Mükellef Avukatının, yönettiği Ofisinin idari işle-yişine ilişkin olarak IRS'in münasip denetim birimleriyle görüş alış verişinde bulunmasına cevaz ver-miştir. Kanun bununla, Ulusal Avukatın daha sağlıklı ve etkin bir yönetim oluşturmasını amaçlamıştır.

İç Gelir Kanunu'nun "Taxpayer Assistance Order – Mükellefe Yardım Emri" başlıklı 7811. maddesi-ne göre,⁴³ Ulusal Mükellef Avukatı iki durumda yardım emri düzenleyebilir: Birincisi, Hazine Bakan-lığının uygulamaları sonucu, mükellefin halihazırda "mühim zorluk"⁴⁴ yaşaması ve mükellefe yardım sağlanmadığı taktirde yakın gelecekte sıkıntı yaşayabileceği durumlarda Ulusal Avukat, IRS'ten söz konusu mükellefe derhal yardım edilmesini ve sorunlarına çare bulunmasını emreder.

İkinci durum ise, mükellefin durumunun Hazine Bakanlığının düzenlemelerinde belirlediği şartla-ra uymasıdır. Bu şartlar İç Gelir İdaresi İşlem Yönergesi'nde düzenlenmiştir.⁴⁵ Buna göre, IRS içerisinde yer alan başka birim olan mükelleflere yardım hizmetleri biriminin, yaşanan sıkıntıyı giderememesi veya gidermeye yetkisinin bulunmaması veyahut önerdiği çözümün IRS'in ilgili birimi tarafından ka-bul edilmemesi durumlarında Ulusal Mükellef Avukatlığı mükellefe yardım emri düzenler.

Gerek İç Gelir Kanunu⁴⁶ gerekse IRS İşlem Yönergesi'nde yer alan "significant hardship – mühim zorluk",

- i) Mükellefe yönelik olarak çok yakın zamanda olumsuz bir durumun ortaya çıkma tehlikesinin bulunması;
- ii) Mükellefin IRS nezdinde bulunan hesap kayıtlarında bulunan bir sorunun 30 gün içerisinde giderilmemesi;
- iii) Mükellefin sorunun giderilmemesi durumunda, mükellefin ağır mali külfete katlanmak zorunda kalması;⁴⁷
- iv) Mükellefin sorunun giderilmemesi durumunda, mükellefin telafisi mümkün olmayan zarara uğ-raması veya mükellef üzerinde uzun-vadeli olumsuz etkiler bırakması;
- v) IRS tarafından tesis edilen idari işlem, mükellefin ciddi bir yoksulluk⁴⁸ içine düşmesine sebebi-yet vermesi veya mükellefin böyle bir duruma düşmek üzere olması⁴⁹ hallerini ifade eder.⁵⁰

⁴³ Ibid., § 7811. madde.

⁴⁴ Kanun'da "significant hardship" olarak geçmektedir.

⁴⁵ IRS Internal Revenue Manual, – IRS İşlem Yönergesi, § 13.1.20.2, (2).

⁴⁶ Internal Revenue Code – İç Gelir Kanunu, § 7811, (a)(2); IRS Internal Revenue Manual, – IRS İşlem Yönergesi, § 13.1.20.2, (4)

⁴⁷ Bu masrafları geniş düşünmek gerekir. Zira Kanun, mükellefin meslek mensuplarından temin edeceği danışmanlık hizmeti dolayısıyla ödemek zorunda kalacağı tutarları da bu ağır mali külfete dahil etmiş ve örnek göstermiştir.

⁴⁸ Bakanlığın düzenlemesi, "a serious privation – ciddi bir yoksulluk" kavramının, ekonomik veya kişisel uygunsuzluk/zorluk halinden öte geniş bir kavram olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

⁴⁹ Bu son durum, Kanun'da yer almayıp, Hazine Bakanlığının düzenlemesi sonucu getirilmiştir. [Treasury Regulation, § 301.7811-1(a)(4)(ii).]

⁵⁰ US House of Representatives – ABD Temsilciler Meclisinin, IRS Restructuring and Reform Act of 1998 – 1998 tarihli IRS Yeniden Yapılandırma ve Reform Kanunu, (Pub. Law No. 105-206) çıkarılması için kurmuş olduğu komisyon raporuna göre, "mühim zorluk" kavramını tanımlayan ve gerek İç Gelir Kanunu'nun § 7811. maddesine dercedilen gerekse Hazine Bakanlığı düzenlemesi ve IRS İşlem Yönergesi'nde yer alan bu liste tahdidi değildir. Komisyon Raporundaki ifadeler aynen şu şekildedir: "...These factors are not an exclusive list of what constitutes a significant hardship; a TAO may also be issued in other circumstances in which it is determined that the taxpayer is or will suffer a significant hardship. The Taxpayer Advocate is also authorized to issue a TAO in any circumstances that the Taxpayer Advocate considers appropriate for the issuance of a TAO." (Kaynak: House of Representatives, s. 215) Bu bağlamda, örneğin IRS'in idari bir işlemi, mükellefi herhangi bir ekonomik zarara uğratmamış ve fakat mükellefin haklarını zedelemiş veya zedelemek üzere ise, sırf bu nedenle, mükellef avukatları mükellefin başvurusunu kabul etmek zorundadır. (Kaynak: Internal Revenue Service-1, Appendix II: Taxpayer Advocate Service Case Acceptance Criteria, Criterion-8.)

1998 yılında yapılan bu son reformdan sonra birime ilişkin bugüne kadar herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

3- SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Mükellef haklarını güvence altına alma çabası özellikle son 10 yıldır gerek Avrupa'da gerekse diğer gelişmiş ülkelerde hükümetlerin vergi konusundaki başlıca amaçlarından biri olmuştur. ABD'de ise bu girişimlerin çok daha eskiye, 1979 yılına kadar uzanması, Amerikan seçmenlerinin ve bunun sonucu olarak Amerikan Kongresinin ve iktidara gelen hükümetlerin geleneksel olarak vergilendirme ve mükellef hukukuna ilişkin gösterdikleri yüksek hassasiyetle ilişkilendirilebilir. Kurulduğu 1979 yılından bu yana yetkilerini ve bağımsızlığını artırarak güçlenen Ulusal Mükellef Avukatlığının da, bu politik duyarlılığın, tabiri caizse, bir meyvesi olduğu sonucuna varılabilir. Zira geçtiğimiz yıl IRS içerisinde yaşanan skandal, adeta bu kaygıları haklı çıkaracak şekilde, vergilendirme ve buna bağlı vergi incelemesinin ne denli hassas konular olduğunu ve art niyetli kimseler tarafından nasıl kötüye kullanılabileceklerini gün yüzüne çıkarmıştır.⁵¹

IRS'in içinde ve fakat ondan bağımsız çalışan ve yalnızca Kongreye hesap veren bir birimin mevcudiyeti IRS'in zaman zaman hukukun dışına çıkan işlemlerini denetlemekte ve onları daha yargıya taşınmadan düzeltmeye yardımcı olmaktadır; böylece Ulusal Mükellef Avukatlığı, IRS'in kurumsal güvenilirliğine ve tarafsızlığına paha biçilmez katkılar sunmaktadır. Öte yandan Mükellef Avukatlarının varlığı, özellikle IRS uygulamaları neticesinde haksızlığa uğradığını düşünen ve fakat bu savını mahkemelere götürecek mali ve teknik destekten yoksun küçük ölçekli mükelleflere etkin bir koruma şemsiyesi sağlamaktadır. Zira büyük ve orta ölçekli mükelleflerin kendilerini savunma hususunda, küçük ölçekli mükelleflere nazaran, teknik ve mali sıkıntı çekmedikleri söylenebilir.

Ülkemizde her ne kadar 29.03.2013 tarihinden bu yana bireysel başvuruları kabul eden, TBMM'ye bağlı tüzel kişilik sahibi bir Ombudsmanlık Kurumu olsa da, vergilendirmenin çok teknik ve ihtisası gerektiren bir konu olmasından dolayı, Ombudsmanlık Kurumunun ABD'deki Ulusal Mükellef Avukatlığı kadar etkin ve hızlı olabilmesi güç gözükmektedir. Bu nedenle, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde IRS'tekine benzer biçimde yasal dayanağı olan özerk bir ombudsmanlık birimin oluşturulması veya en azından mevcut Ombudsmanlık Kurumu içerisinde vergi hukuku alanında ihtisas ve idarenin işleyişi konusunda tecrübe sahibi mükellef avukatlarının istihdam edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- Bryn Mawr Alumnae Bulletin, "Taxpayers, meet your advocate", Şubat 2011 Sayısı, Kaynak: <http://www.brynmawr.edu/alumnae/bulletin/olson.htm>, Erişim Tarihi: 13 Aralık 2013.
- Cornell University Law School, Legal Information Institute, US Code: Table of Contents, Kaynak: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text>, Erişim Tarihi: 10 Aralık 2013.

⁵¹ 2013 yılındaki skandal, IRS'in vergi muafiyeti isteyen sivil toplum kuruluşlarından özellikle muhafazakar Cumhuriyetçi Tea Party - Çay Partisi hareketine mensup olanlar üzerine yoğunlaştığını ortaya çıkarmıştır. Zira iktidarda Demokrat Obama Hükümeti vardı ve incelenen kişiler ise muhafazakar Cumhuriyetçiydi. Bunun üzerine IRS içerisinde soruşturma başlatılmış ve bu soruşturmaya federal FBI ajanları da iştirak etmiştir. Yapılan detaylı soruşturma neticesinde, IRS'in incelemelerinde sol eğilimli Occupy Movement - İşgal Hareketini de hedef aldığı tespit edilmiştir.

- House of Representatives – Temsilciler Meclisi, “Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 Conference Report”, No: 105-599, 24 Haziran 1998. Kaynak: <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/CRPT-105hrpt599/pdf/CRPT-105hrpt599.pdf>, Erişim Tarihi: 14 Aralık 2013.
- House of Representatives – Temsilciler Meclisi, “National Commission on Restructuring the Internal Revenue Service”, Kaynak: <http://www.house.gov/natcommirs/final.htm>, Erişim Tarihi: 13 Aralık 2013.
- House of Representatives – Temsilciler Meclisi, “Report of the National Commission on Restructuring the Internal Revenue Service: A Vision for a new IRS”, 25 Haziran 1997, Kaynak: <http://www.house.gov/natcommirs/report1.pdf>, Erişim Tarihi: 13 Aralık 2013.
- Internal Revenue Service-1, “Evolution of the Office of the Taxpayer Advocate”, Kaynak: http://www.irs.gov/pub/irs-utl/evolution_of_the_office_of_the_taxpayer_advocate.pdf, Erişim Tarihi: 25 Kasım 2013.
- Internal Revenue Service-2, “TAS History”, Kaynak: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/History>, Erişim Tarihi: 25 Kasım 2013.
- Internal Revenue Service-3, “Tax Guide 2012 For Individuals”, § “Your Rights as a Taxpayer” ve “How to Get Tax Help”, Basım No: 17, Katalog No: 10311G, 31 Ocak 2013, , Kaynak: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf>, Erişim Tarihi: 26 Kasım 2013.
- Internal Revenue Code – İç Gelir Kanunu, the US Code Title 26, Kaynak: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>, Erişim Tarihi: 25 Kasım 2013.
- Internal Revenue Service Oversight Board – İç Gelir İdaresi Gözetim Kurulu, ABD Hazine Bakanlığı, Kaynak: <http://www.treasury.gov/irsob/>, Erişim Tarihi: 12 Aralık 2013.
- IRS Internal Revenue Manual, – IRS İşlem Yönergesi, “Part.13 Taxpayer Advocates Service” Kaynak: http://www.irs.gov/irm/part13/irm_13-001-020.html Erişim Tarihi: 26 Kasım 2013.
- KILIÇ, Serdar, YALINBAŞ, İzzet Alpagut, “Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir İdaresine Genel Bir Bakış”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 170, Kasım 2013, Ankara.
- The Library of Congress – Kongre Kütüphanesi, “Committee Reports 104th Congress (1995-1996) House Report 104-506” Kaynak: http://thomas.loc.gov/cgi-bin/cpquery/?&dbname=cp104&sid=cp104LEyox&refer=&r_n=hr506.104&item=&&sel=TOC_100963& Erişim Tarihi: 11 Aralık 2013.
- UncleFed’s Tax Board, “Complete Online Resource for Tax Relief”, Kaynak: <http://www.unclefed.com/TxprBoR/1988/Taxprborart.html>, Erişim Tarihi: 25 Kasım 2013.

**Serdar KILIÇ**