



ASOS JOURNAL

The Journal of Academic Social Science

Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 6, Sayı: 83, Aralık 2018, s. 491-513

Yayın Gelis Tarihi / Article Arrival Date

15.11.2018

Yayınlanma Tarihi / The Publication Date

15.12.2018

Arş. Gör. Özge BALABAN

Selçuk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı
ozgebalaban@yahoo.com

Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

Selçuk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı
sustun@selcuk.edu.tr

VERGİ HUKUKUNDA OMBUDSMANLIK¹

Öz

Devletin zaman içerisinde geçirdiği dönüşüm, beraberinde denetlenebileceği anlayışını getirmiştir. Zamanla kamu hizmetleri çeşitlenmiş, devletin ekonomik ve sosyal hayata etkileri artmıştır. Birey-devlet ilişkileri toplumsal yaşamın kaçınılmaz bir rutinine dönüşmüştür. Günümüz modern devlet yapılarında, idarenin hukuka aykırı eylem ve işlemlerine karşı güçsüz konumda bulunan bireyin çeşitli şekillerde korunması bir gerekliliktir. Bu amaçla hukuk devletinin bir gereği olarak bazı denetim mekanizmaları öngörülmüştür. Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği) Kurumu, bu denetim kurumlarının yeni uygulanmaya başlanan alternatiflerinden birisidir. Bu çalışmanın amacı; Ombudsmanlık Kurumu'nun, bireylerin temel haklarına en çok müdahale eden hukuk dallarından olan vergi hukuku bağlamında değerlendirilmesidir. Bu kapsamda çalışmada; Ombudsmanlık kavramsal ve tarihsel olarak açıklanmış, daha sonra Türkiye uygulaması 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu kapsamında incelenmiştir. Son olarak 2013 yılından beri şikâyet başvurularını inceleyen Kurum'un vergi hukukuna etkileri faaliyet raporları ışığında incelenmiştir. Kurum'un vergi hukuku bağlamında önemli işlemlere sahip olduğu, bu işlemlerin ilerleyen dönemlerde daha da artacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar kelimeler: Ombudsmanlık, Kamu Denetçiliği Kurumu, 6328 sayılı Kanun, Vergi Hukuku.

¹ Bu çalışma, 03 - 05 Mayıs 2018 tarihleri arasında Alanya Alaattin Keykubat Üniversitesi ev sahipliğinde düzenlenen ASOS 4. Uluslararası Hukuk Sempozyumu'nda sözlü bildiri olarak sunulan çalışmanın gözden geçirilmiş ve yeniden düzenlenmiş halidir.

OMBUDSMAN IN TAX LAW

Abstract

The transformation of the state in the course of time has brought with the understanding that it can be controlled. In time, public services have diversified and the effects of the state on economic and social life have increased. Individual-state relations have become an inevitable routine of social life. In today's modern state structures, it is a necessity to protection in various ways the individual who in a weak position against the unlawful acts and operations of the administration. For this purpose, some control mechanisms are foreseen as a requirement of the rule of law. The Ombudsman Institution is one of new applied alternatives of this control mechanisms. The purpose of this study is to evaluated of the Ombudsman Institution in the context of tax law which is one of the most intervening area with the fundamental rights of individuals. In this study; Ombudsman explained conceptually and historically, has then examined Turkey's implementation in the concept of Law on the Ombudsman No. 6328. Finally, the effects on Tax Law of the Institution making a decision about complaint applications since 2013 were examined in the light of annual reports. It is concluded that the Institution has important functions in the context of tax law and these functions will increase in the future.

Keywords: Ombudsman, Ombudsman Institution, Law No: 6328, Tax Law.

GİRİŞ

Devletin büründüğü şekil kişilere, topluma ve zamana göre farklılık göstermektedir. 17. yüzyılda Thomas Hobbes tarafından yazılan Leviathan adlı eserde devlet; mutlak güç ve yetkilerle sahip, egemen bir yapı olarak tasvir edilir. Zaten Leviathan'ın kelime anlamı da ejderha demektir (Hobbes, 2001). Günümüzde devletin; bireylerin hayatlarına çok fazla müdahale etmeyen, insan haklarına saygılı, hukuk sınırları içerisinde faaliyet gösteren şeffaf bir kurum olduğu kabul edilmektedir. Devletin zaman içinde geçirdiği bu dönüşüm beraberinde onun denetlenebileceği anlayışını da getirmiştir.

Zamanla kamu hizmetleri çeşitlenmiş, devletin ekonomik ve sosyal hayata etkileri artmıştır. Birey devlet ilişkileri toplumsal yaşamın kaçınılmaz bir rutinine dönüşmüştür. Bu etkileşim beraberinde birey devlet çatışmasını getirmiştir. İdare eylem ve işlemleriyle bireylerin haklarını ihlal edebilir. Günümüz modern devlet yapılarında, bu tür ihlallerin engellenmesi ve devlet karşısında güçsüz konumda bulunan bireyin çeşitli şekillerde korunması gerekmektedir. Bu amaçla hukuk devletin bir gereği olarak bazı denetim mekanizmaları öngörülmüştür. Öngörülen denetim mekanizmalarından biri olan Ombudsmanlık ülkemizde yeni uygulanmaya başlamıştır.

Ombudsman, diğer denetim mekanizmalarına ilave olarak bireylerin haklarının korunması ve iyi işleyen idarenin gerçekleştirilmesi açısından ikincil bir garanti mekanizması olarak görülebilir (Kestane, 2006: 129). Ombudsman Kurumu, yönetenlerle yönetilenler, devletle yurttaşlar, kamu görevlileriyle halk arasındaki ilişkilerde önemli bir gelişme evresini simgeler (Er-yılmaz, 2011: 345).

Bu kurum tarihsel süreçte farklı toplumlarda değişik şekillerde adlandırılmıştır. Parlamento komiserliği, arabulucu, adaletin koruyucusu, halkın avukatı bu isimlerden sadece birkaçıdır. Türkçede de Ombudsman kelimesi yerine kamu denetçisi ifadesine yer verilmiştir.

Hangi isimle anılırsa anılsın Ombudsmanlık Kurumu, iyi işleyen, temel hak ve özgürlükler, anayasa ve diğer hukuk kuralları çerçevesinde bireylerin haklarına saygılı idarenin gerçekleştirilebilmesi açısından son derece önemli bir kurumdur. Çünkü idarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık olmasına rağmen yargı yoluna başvurma idarenin ‘tutum’unu insan haklarına uygun hale getirmez. Zira yargı yoluna başvurma, disiplin soruşturması dışında bir yargı yolu öngörmemektedir (Müftüoğlu Hoş, 2014: 294).

Bu çalışmada öncelikle Ombudsmanlık kavramı olarak açıklanarak tarihsel süreçteki yerine kısaca değinilmiştir. Daha sonra 6328 sayılı “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu” kapsamında ülkemizde düzenleniş ve uygulanış biçimi ele alınmıştır. Son olarak kurumun vergi hukuku alanındaki etkileri incelenmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda 2013 yılından itibaren şikâyetleri inceleyen kurumun faaliyet raporları, vergi hukuku bağlamında değerlendirilerek çıkarımlarda bulunulmuştur.

1. OMBUDSMANLIK KAVRAMI VE TARİHÇESİ

1.1. Ombudsmanlık Kavramı

Öncelikle her şikâyet merciinin Ombudsman olduğu yönünde bir yanlış anlama vardır. Ombudsmanlık kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için ne anlama geldiğinin ortaya koyulması gerekmektedir.

Ombudsman; idarenin eylem, işlem ve davranışları üzerinde hukuka aykırılık ve yerinde-lik denetimi yapmaya yetkili, hukuka aykırı bulduğu ya da yerinde bulmadığı işlemlerin geri alınması/kaldırılması veya işlem ve eylemlerden dolayı ortaya çıkan zararların giderilmesi ve yurttaşlara yönelik uygunsuz davranışların düzeltilmesi için idare nezdinde girişimlerde bulunan ve bağlayıcı olmayan kararlar alan bağımsız devlet organı (Erhürman, 2000: 161) olarak ifade edilebilir.

Ombudsmanlık Kurumu’nun temel amacı, idarenin hakkaniyete, kanunlara uygun hareket etmesini teminat altına almaktır. İyi işleyen idare için iyi işleyen bir denetim mekanizması gereklidir. Yargı denetimi günümüz koşullarında ihtiyaçlara cevap verememektedir. Yargı denetiminin kapsamı sınırlıdır ve mahkemelerin ağır iş yükü nedeniyle geç işlemektedir. İdarenin kendi içinde yaptığı denetim ise objektiflik yönünden tartışmaya açıktır. Bu sebeple Ombudsmanlık, nitelik olarak denetim mekanizmaları içerisinde önemli bir yer işgal etmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde idarenin kötü idaresinin engellenmesi amacıyla yönetimin yeniden yapılandırılmasında temel kurumlar arasında Ombudsman düşünülmektedir (Yatkın ve Taşer, 2015: 91).

Ombudsmanlık Kurumu, genelde Cumhurbaşkanı ve Parlamento tarafından toplumda saygınlığı olan kişilerden atanan, yönetimi meclis adına denetleyen ve denetim sonuçlarını meclis ve kamuoyuyla paylaşan, ucuz, pratik ve kolay başvurulabilme gibi sebeplerle vatandaşların hak ve özgürlüklerini koruyan, yönetimi denetleyen ve yönetimle vatandaş arasındaki ilişkilerde güven temin eden bir kurumdur (Yatkın ve Taşer, 2015: 91).

1.2. Tarihsel Gelişim Süreci

Bireyler insan olmanın doğası gereği kendilerini idare edenlerin kötü yönetimlerine karşı tepki verir, idarecileriyle ilgili şikâyetçi olur ve bu şikâyetlerin tarafsız ve bağımsız bir denetim birimince araştırılmasını isterler. Eski çağlardan beri toplum sözleşmesinin² bir tezahürü olarak devlet, vatandaşlarının bu isteklerine değişik kurumlar oluşturarak cevap vermeye çalışmıştır.

Bazı kaynaklar Ombudsmanlığın temellerini Çin'deki Han Hanedanlığı (İ.Ö. 206- İ.S. 220) döneminde varlığını sürdüren Yuan Kontrol Kurumu'na, Roma'daki Halk Tribünleri'ne, 17. yy Amerikan Kolonilerindeki Cencors kurumlarına dayandırırken (Gelhorn, 1967: 194; aktaran Avşar, 1997: 41) diğer bazı kaynaklara göre ise Hz. Ömer'in (634-644) şikâyetleri dinlemesi için kurduğu Muhtesib kurumu Ombudsmanlık Kurumu'na temel alınmıştır (Pickl, 197: 101-107; aktaran Avşar, 1997: 41).

Ombudsmanlığın tarihçesi incelendiğinde Osmanlı Devleti ile ilişkilendirildiği görülmektedir³. İsveç kralı XII. Karl (Demirbaş Şarl) 1709 yılında Ruslara yenildikten sonra 5 yıl gibi bir süreyle Osmanlı Devletine sığınır. Bu sırada Osmanlı devlet yönetimi ile ilgili bilgi sahibi olur. Demirbaş Şarl, ülkesindeki kamu görevlilerinin ve hâkimlerin kanunlara uymalarını sağlayacak yöneticilerin haksız davranmalarını önlemek amacıyla 1713 yılında bir buyruk çıkararak güvendiği bir kişiyi kendisini temsil etmek üzere yüksek vekil (Högste Ombudsmannen) olarak atamıştır (Esgün, 1996: 255; Mutta, 2005: 52; Akıncı, 1999: 266; Avşar, 1997: 44). Kral ülkesine döndüğünde kendisine sunulan rapordan memnun kalmış ve bu gözlemcinin sürekli faaliyet göstermesinin ülkenin daha adil ve etkin yönetilmesine katkı sağlayacağını düşünerek gerekli düzenlemeleri yapmıştır (Keneş, 1997: 794; Avşar, 1997: 45). 1809 yılında ise İsveç Anayasası'nda Justitieombudsman (JO) kurumuna yer verilmesiyle anayasal bir kurum haline gelmiştir (Akıncı, 1999: 266). Anayasal düzenlemeyle Kral adına denetleme yetkisine sahip olan Högste Ombudsmannen'in karşısına parlamento adına denetim yapacak olan Justite Ombudsmannen adıyla yeni bir memur atanması, parlamentonun Kral karşısında ilk kez ağırlığını koyduğunu İsveç için yeni bir dönemin başlangıcı olmuştur (Esgün, 1996: 255).

Parlamento modeli esas alınarak 1915 yılında askeri Ombudsmanlık oluşturularak askeri otoritelerin işlemlerinin denetlenmesiyle yetkilendirilmiştir. 1968 yılında ise parlamento Ombudsmanı ile askeri Ombudsman birleştirilerek farklı alanlarda çalıştırılacak üç Ombudsmanlık tek kurum haline dönüştürülmüştür. 1976 yılında ise yeniden yapılandırılarak Ombudsman sayısı dörde çıkarılmıştır. İlk birim bilgi edinme hakkı kapsamında halkın resmi bilgilere erişimi noktasında ortaya çıkan sorunlara bakmakta, ikinci birim adalet mahkemesi, savcı, hâkim, polis uygulamalarına ilişkin şikâyetleri incelemekte, üçüncü birim silahlı kuvvetler ve öteki Ombudsmanların bakmadıkları sivil idareye ilişkin şikâyetleri dinlemekte olup dördüncü birim ise vergi ve sosyal refah alanıyla ilgili şikâyetlere bakmaktadır (Akıncı, 1999: 268).

Ombudsmanlık Kurumu kurulduktan sonra uzun bir süre İsveç dışında uygulanmamıştır. Finlandiya, İsveç sisteminden etkilenecek 1919 yılında Ombudsmanlık Kurumu'nu kendi sisteminde uyarlayarak Ombudsman tipi bir kurum oluşturmuştur (Esgün, 1996: 255; Işıkay, <http://archiv.jura.uni-saarland.de/turkish/MIsikay.html>). Finlandiya uygulamasından sonra bir-

² Toplum sözleşmesi görüşü ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. (Rousseau, 2005).

³ Ombudsmanlığın Osmanlı'daki kazaskerlik, kadıaskerlik kurumlarına öykünülerek ortaya çıktığı görüşü bulunmaktadır. Ancak kazaskerlik, Ombudsmanlığın ortaya çıktığı İskandinav ülkelerindeki gibi kararları kazai nitelikte olmayan, yargısal nitelikte olmayan bir kurum değildir. Bir mahkemedir. Osmanlı'da bunun yerine

çok ülke tarafından dalga dalga uygulanmaya başlamıştır (Avşar, 1997: 46). İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Ombudsmanlık Kurumu fikri Avrupa'da hızla yayılmaya başlamıştır (Bala ve Biswas, 2005: 2005: 29).

Parlamento komiseri tarzında benzer bir kurum İngiltere tarafından 1967 yılında "Parlamento Komiserliği Kanunu" ile kurulmuştur (Hossain: 6-7). İngiltere'de kabul edilmesi, ilk kez diğer ülkelere nazaran fazla nüfusa sahip ve yüzölçümü bakımından geniş bir ülkede bu tip bir denetim kurumunun oluşturulması bakımından önemlidir (Esgün, 1996: 255). Fransa'da idarî yargı sistemi bulunmasından ötürü kabul edilme süreci her ne kadar tartışmalı geçse de, 1973 yılında kabul edilmiştir (Avşar, 1997: 46; Efe ve Demirci, 2013: 53; Akıncı, 1999: 273-275). Fransa'da oluşturulmasından sonra, idari yargı sistemi bulunup bulunmamasından bağımsız olarak bu tip denetim kurumlarının her ülkede uygulanabileceği görüşü ağırlık kazanmıştır (Esgün, 1996: 255). Avrupa Birliği de, Ombudsmanlık Kurumu'nu uzun tartışmalardan sonra faydalı olacağına inanarak kabul etmiştir. 9 Mart 1994 tarihinde Avrupa Parlamentosu tarafından tüm Avrupa vatandaşlarını kapsayan bir Avrupa Ombudsmanlığının kurulmasına karar verilmiştir (Şafaklı, 2009: 172).

Günümüzde dünya genelinde 140'tan fazla ülkede Ombudsmanlık Kurumu uygulanmaktadır. Özellikle başarılı örnekleri, bu kurumun görev ve yetki alanlarının genişlemesi ve çeşitlerinin artması sonucunu doğurmuştur. Günümüzde farklı Ombudsmanlık çeşitleri mevcuttur: genel amaçlı Ombudsmanlar, özel amaçlı Ombudsmanlar, ulusal Ombudsmanlar ve yukarıda bahsedilen uluslar üstü bir örgüt olan Avrupa Birliği'nin kurumları ve organları hakkındaki şikâyetlerle ilgilenen Avrupa Ombudsmanlığı vb. (Efe ve Demirci, 2013: 53).

Ombudsmanlık Kurumu'nun uygulanması ülkelere göre farklılık göstermektedir. Ombudsman genel yapısı itibariyle, teknik anlamda bir uzlaştırma veya arabuluculuk kurumu değildir. Ombudsmanın görevi vatandaşların haklarını korumak ve idarî mercilerin işlemlerini denetlemektir. Ombudsman nadiren de olsa, idarî mercilerle bireyler arasındaki uyuşmazlıkların önlenmesinde veya çözülmesinde bir arabulucu gibi çalışabilir ve dava açılmasını gereksiz hale getirebilir (Özbek, 2005: 126).

Ombudsmanlık, idarenin faaliyetlerine karşı bireyleri korumakta, idare ile bireyler arasında arabulucu işlevi görmekte olup idare ile birey arasındaki ilişkilerde hakkaniyeti sağlama gibi özellikleri bulunmaktadır. Anayasal düzeyde tanınmasından itibaren bu özellikleri sebebiyle dünya genelinde ulusal, uluslararası ve sektörel düzeyde daha fazla kabul edilmiştir (Mutta, 2005: 56).

Ombudsmanlık Kurumu belirtilen özellikleri dikkate alındığında; toplum olarak bir arada yaşayan insanların devletle ilişkilerinde şeffaflığın ve objektifliğin sağlanması, keyfiyetin önlenmesi gibi ihtiyaçlara cevap olarak ortaya çıkmış bir kurumdur. Modern toplumların ve modern devlet yönetimlerinin karmaşıklığı, iletişim yöntemlerinin çeşitliliği, artan etkileşim sonucu bu gereklilik daha fazla hale gelmiştir. Bu sebeple, kurumun geçirdiği değişim, gelecekte öneminin ne kadar artacağına da ışık olabilir.

arabulucu olarak uzlaşma sağlayan "muslihun" adı verilen kişilerin Ombudsmanlık ile kıyaslanabileceği de düşünülmektedir (Şentop, 2017: 87-89).

2. TÜRKİYE'DE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU

2.1. Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Ülkemizdeki Oluşum Süreci

Ombudsmanlık Kurumu dünyada üç yüzyıldır uygulanmaktadır. Kurumu kabul eden her ülke, kendi yönetim sistemine göre düzenlemiş, ülkesel ihtiyaçlarına göre yapılandırmaya çalışmıştır.

Dünyadaki ve özellikle Avrupa'daki örnekleriyle kıyaslandığında kurumun ülkemizdeki tarihi oldukça yenidir. 1980 sonrası kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması anlayışı çerçevesinde ombudsman kurulmasına yönelik ilk olarak 1970'li yıllarda girişimlerde bulunulsa da bu konuda ciddi siyasal kararlılık 1990'lı yıllarda gerçekleşmiştir. Ombudsmanlık Kurumu'nun kurulmasına yönelik ilk yasalama girişimi ise 2006 yılında olmuştur (Doğan, 2017: 277).

2006 yılında çıkarılan 5548 sayılı "Kamu Denetçiliği Kanunu" Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasaya aykırı bulunarak 25.12.2008 tarih ve E. 2006/140, K. 2008/185 sayılı kararla iptal edilmiştir⁴.

2010 yılı Anayasa değişikliği referandumunu sonrası, Anayasanın dilekçe hakkını düzenleyen 74. maddesine yapılan ekleme ile Kamu Denetçiliği Kurumu düzenlenmiştir. Madde metninde önceki düzenlemenin iptaline sebep olan hususlar arasında gösterilen kurumun meclise bağlı olacağı, seçim esasları, kanunla düzenlenecek hususlar gibi konular yer alınmıştır. Bu şekilde gerekli alt yapı hazırlandıktan sonra 14.06.2012 tarihinde 6328 sayılı "Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu" kabul edilmiştir. 28.03.2013 tarihli 28601 sayılı Resmi Gazete'de "Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" yayımlanmıştır. Kamu denetçileri ise 29.03.2013 tarihinde göreve başlamışlardır.

2.2. Kamu Denetçiliği Kurumunun Yapısı Ve İşleyişi

Kamu Denetçiliği Kurumu, kendisine verilen görevleri yerine getirmek üzere TBMM Başkanlığına bağlı, kamu tüzel kişiliğine sahip, özel bütçeli ve merkezi Ankara'da olmak üzere kurulmuştur. Kurum; Kamu Baş denetçiliği ve Genel Sekreterlikten oluşur. Bir Baş denetçi ve beş denetçi görev yapmaktadır.

Kurum; kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturarak, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak üzere kurulmuştur (6328 sayılı Kanun m. 1). Bu kapsamda Kurum, şikâyet üzerine idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını kuruluş ilkelerine uygun olarak faaliyette bulunmakla görevlidir.

⁴ İptal kararının gerekçesi olarak TBMM'nin yetki ve görevlerinin Anayasanın 87. maddesinde sayıldığı ve bu sayılanlar arasında Kamu Denetçiliği Kurumuna Başdenetçi ve denetçi seçme görev ve yetkisinin bulunmadığı gösterilmiştir. Mahkeme kararında, Kamu Denetçiliği Kurumu'nun, bir kamu tüzel kişisi olarak oluşturulmak istendiği ve çalıştırılacak uzmanların, kamu hizmetinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri yerine getiren kamu görevlileri olduğu belirtmiş; bu kişilerin görev, yetki ve çalışma ilke ile yöntemlerinin yasayla düzenlenmesi gerektiğine vurgu yapmıştır. Bu nedenle bahsi geçen konuların düzenlenmesinin yönetmeliğe bırakılmasının Anayasanın 128. maddesiyle bağdaşmadığına karar verilmiştir. Anayasa Mahkemesi, Anayasanın 6. maddesinde hiçbir kimse ya da organın kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamayacağı; 7. maddesinde de yasama yetkisinin Türk Ulusu adına TBMM'de olduğu ve bu yetkisinin devredilemeyeceği üzerinde durmuştur. Mahkeme, Anayasada, yasayla düzenlenmesi öngörülen bir konunun, yasa genel ilkeleri düzenlenmeden; sınırı ve çerçevesi çizilmeden yönetmeliğe bırakılmasını Anayasaya aykırı bulmuştur.

Ancak; yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler, yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar, Türk Silahlı Kuvvetlerinin sırf askeri nitelikteki faaliyetleri Kurum'un görev alanı dışındadır (6328 sayılı Kanun m. 5/2). Bu kapsamdaki faaliyet ve işlemlerle ilgili olarak yapılan şikâyetler de Kurum'un görev alanı dışında kalacağından Kurum tarafından değerlendirilmeyecektir. Başkanlık sistemine uyum amacıyla çıkarılan 02.07.2018 tarihli 703 sayılı KHK m. 110 ile cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler ile resen imzaladığı karar ve emirler madde metninden çıkarılmıştır. Ancak yerine herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Ayrıca yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarınca karara bağlanmış uyuşmazlıklar hakkında kuruma yapılan şikâyetler incelenemez. Bunun dışında sebepleri, konusu, tarafları aynı olan ve incelenmekte olan veya daha önceden sonuçlandırılmış olan şikâyetler hakkında Kuruma yeniden yapılan şikâyetler incelenemez. Son olarak belli bir konuyu içermeyen şikâyetler de incelenemez (6328 sayılı Kanun m. 17/3).

Kanun'da kurumun kuruluş, görev ve çalışma usulleriyle ilgili kuralların yanında kamu denetçilerinin nitelikleri, seçilmeleri, özlük hakları ve Kurum personelinin atanması ve özlük haklarına ilişkin hükümlere yer verilmiştir (6328 sayılı Kanun m. 2).

Baş denetçi Kanun'un 10. maddesinde sayılan nitelikleri taşımak kaydıyla, meclis üye tam sayısının üçte iki çoğunluğu ile seçilebilir. Birinci oylamada bu çoğunluk sağlanamadığı takdirde ikinci oylamada üye tam sayısının üçte iki çoğunluğunun oyunun aranır. Bu çoğunluk da sağlanamadığı takdirde üçüncü oylamada üye tam sayısının salt çoğunluğunu sağlayan, dördüncü oylamada, karar yeter sayısına ulaşılacak şartıyla en fazla oy alan aday seçilir (6328 sayılı Kanun m. 11/6).

Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, Baş denetçiye ve denetçilere görevleriyle ilgili olarak emir ve talimat veremez, genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz. Baş denetçi ve denetçiler, görevlerini yerine getirirken tarafsızlık ilkesine uygun davranmak zorundadırlar (6328 sayılı Kanun m. 12). Bu maddeden anlaşılacağı üzere denetçilere hâkimlere sağlanan güvenceler sağlanmak istenmiş, böylece Kurum'un yerine getireceği görevlerin önemi vurgulanmıştır. Ayrıca Baş denetçi ve denetçiler görevlerine başlarken yemin ederler (6328 sayılı Kanun m. 13).

Baş denetçi ve denetçilerin görev süresi dört yıldır. İstifa, ölüm, görevden alınma vb. sebeplerle görev süresi bitmeden görevinden ayrılan Baş denetçi veya denetçinin yerine seçilenlerin de görev süresi dört yıldır. Bir kişi en fazla iki dönem görev yapabilir. Ayrıca görev süresi dolduktan sonra eski kurumlarına ve görevlerine geri dönebilirler (6328 sayılı Kanun m. 14).

Kanun'da Kurum'a başvurabilecekler arasında bir ayırım yapılmamış; gerçek ve tüzel kişilerin başvurabileceği düzenlenmiştir (6328 sayılı Kanun m. 17/1). Bu düzenleme, gereksiz yere birçok başvuru yapılarak Kurum'un işleyişini yavaşlatacak olma ihtimali nedeniyle eleştirilse de, Kurum'un getiriliş amacına uygunluğu yönünden olumlu bir düzenlemedir (Sağlam, 2012: 37). Yönetmelik'te ise başvuru için menfaat ihlali şartını aramaktadır (m. 7). Ülkemizde düzenlendiği haliyle denetçinin, resen harekete geçme yetkisi olmayıp, şikâyet üzerine harekete geçer. Şikâyetçinin istemesi durumunda şikâyet başvurusu gizli tutulur (6328 sayılı Kanun m. 17/1).

Kurum'a başvurulabilmesi için 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda (İYUK) öngörülen idarî başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idarî başvuru yollarının tüketilmesi gerekmektedir. Bu şekilde idareye yapılan başvuruya verilen cevabın tebliği tarihin-

den itibaren altı ay içinde Kurum'a başvurulabilir. İYUK'ta öngörülen yollar tüketilmeden yapılan başvurular ilgili kuruma gönderilir. Telifisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali bulunan haller için kuralın istisnası düzenlenmiştir. Bu hallerde, idarî başvuru yolları tüketilmeden yapılan başvurular da kabul edilebilir (6328 sayılı Kanun m. 17/4). Yönetmelikte idarenin tutum ve davranışlarına karşı yapılan başvurular hakkında idarî başvuru yollarının tüketilmesi şartı aranmayacağı belirtilmiştir (m. 12/5). Yine yönetmelikte idarenin kanunda açıkça kesin olduğu belirtilen işlemlerine karşı doğrudan Kurum'a başvuru yapılabileceği hususu düzenlenmiştir (m. 12/6).

Kurum'a başvuru süresi; idarî başvuru yolları üzerine idare tarafından verilen cevabın tebliği tarihinden, idare başvuruya altmış gün içinde cevap vermediği takdirde bu sürenin bitiminden itibaren altı aydır (6328 sayılı Kanun m. 17/7).

Kurum'un inceleme ve araştırma konusu ile ilgili olarak istediği bilgi ve belgelerin, isteğin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde verilmesi zorunludur. Belgeleri süresinde, haklı bir neden olmaksızın vermeyenler hakkında Baş denetçi ve denetçilerin başvurusu üzerine soruşturma açılır (6328 sayılı Kanun m. 18/1). Kamu denetçileri, bilirkişi görevlendirebilmekte; tanık ya da ilgili kişileri dinleyebilmektedir (6328 sayılı Kanun m. 19).

Yapılan başvuruların inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde sonuçlandırmak durumunda olan Kurum, inceleme ve araştırma sonuçlarını ile varsa önerilerini başvuran kişiye ve ilgili mercie bildirir. Başvuruna işleme karşı başvuru yolları, başvuru süresi ve başvurulacak makam da Kurum tarafından gösterilir. Kendisine önerilerde bulunulan ilgili merci, Kurum'un önerilerini ve tesis ettiği işlemi uygulanabilir nitelikte bulmuyorsa bu durumun gerekçesini otuz gün içinde Kurum'a bildirmek durumundadır (6328 sayılı Kanun m. 20).

Kamu Denetçiliği Kurum'una dava açma süresi içinde başvuru yapılması işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur (6328 sayılı Kanun m. 17/8). Söz konusu başvurunun reddedilmesi halinde durmuş olan dava açma süresi, kaldığı yerden devam etmektedir. Başvurunun kabul edilmesi halinde ise, ilgili merci Kurum'un getirdiği öneri doğrultusunda otuz gün içinde işlem tesis etmez ya da eylemde bulunmazsa durmuş olan dava açma süresi yine kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Aynı şekilde Kurum'un başvuruyu kabul etmesi fakat inceleme ve araştırmasını başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde tamamlamaması halinde de durmuş olan dava açma süresi işlemeye başlar (6328 sayılı Kanun m. 21). Kurum'a başvuru yapıldıktan sonra inceleme sonuçlanmadan şikâyet konusu eylem ya da işlem hakkında dava açılırsa, Kurum tarafından gerçekleştirilen inceleme sonlandırılır ya da mahkeme kararı beklenerek inceleme mahkeme kararı doğrultusunda sonuçlandırılır. Şikâyet başvurusunun bekletilmesi halinde Kurum, dava sonucuna göre inceleme ve araştırmayı karara bağlar (Yönetmelik m. 29).

Kurum, şikâyet başvurusuna ilişkin inceleme ve araştırma neticesinde öncelikle tavsiye kararı, şikâyet başvurusunun reddine ilişkin karar, dostane çözüm kararı ya da karar verilmesine yer olmadığına dair karar verebilir. Son bölümde, Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vermiş olduğu kararlar, vergi hukuku özelinde gerek türler gerek idareler nezdinde faaliyet raporları çerçevesinde irdelenecektir.

3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI AÇISINDAN KAMU DENETÇİLİĞİ (OMBUDSMANLIK) KURUMUNUN İŞLEVİ

3.1. Kurum'un Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi

Yönetimin eylem ve işlemleri karşısında yakınmalarda görülen artışla birlikte yargı hizmetlerinin masraflı, biçimsel ve zaman alıcı özelliği kişileri mağdur etmektedir (Eryılmaz, 2011: 345). Bu durum hukuk devleti ilkesine zarar vermektedir. Anayasanın 2. maddesinde "Cumhuriyetin nitelikleri" arasında sayılan hukuk devleti ilkesi, devletin tüm organ ve makamlarının hukuka uygun davranmakla yükümlü olduğu, böylece, birey haklarının devlet otoritesi karşısında etkin olarak korunduğu bir sistem öngörmektedir. Hukuk devleti, özünde devlet otoritesini sınırlayan, bu otorite karşısında bireyin güvenliğini ve haklarını garanti eden bir sistemin kurulmasını gerektirir (Kahraman, 2011: 365). Bir hukuk devletinde hak ve özgürlük ihlallerine karşı birtakım denetim mekanizmalarının kurulması kaçınılmazdır. Türkiye Cumhuriyeti de bir hukuk devleti olarak hak ihlallerini en aza indirecek düzenlemeler yapmakla mükelleftir. Bu amaçla yapılan düzenlemelerden biri de Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kurulması olmuştur.

Türkiye'de halen daha idare ile sorun yaşayan vatandaşların kaçınılmaz olarak yargıya başvurmaları, yargının tüm sorunları çözüme noktasında tek kurum olarak görülmesi söz konusudur. Anayasa Mahkemesi içtihadına göre ilk derece mahkemesinde dava açılmasından temyiz sonucu davanın kesinleşmesine kadar olan süreçte makul yargılama süresi bazı davalar için dört, bazı davalar için beş yıl kabul edilmektedir (Hakyemez, 2017: 97). Kamu Denetçiliği Kurumu'nun günümüzde idarenin yargı dışı denetiminde etkin bir rol oynadığı, uygulandığı ülkelerde de vatandaşlara yarar sağladığı görülmektedir (Sağlam, 2012: 31). Kurum'un karmaşık ve sürekli değişen bir kurallar sistemine sahip, idare ile vatandaşın yakın temas halinde bulunduğu vergi hukuku alanında faaliyet göstermesi, kişi hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalenin olduğu hukuk dallarından olan vergi hukuku açısından son derece önemlidir.

Vergilendirme işlemleri; devletin bireyin özel alanına müdahalesinin en belirgin araçlarından biridir. Sahip olduğu vergi koyma ve toplama gücü, devleti birey karşısında ezici bir konuma getirmiştir. Devlet, sahip olduğu bu yetkiyi kullanırken idarî işlem ve eylemler tesis eder. Bu eylem ve işlemleri tesis ederken anayasaya, kanunlara uygun davranmalı, keyfi hareketlerden ve tutumlardan kaçınmalıdır. Ancak idare her zaman bu konuda gerekeni yapmaz. Çünkü idarî merciler de kişilerden meydana gelir ve kişinin olduğu yerde hatanın da olması kaçınılmazdır. Yukarıda değinildiği gibi bir hukuk devletinde bu hataların ve hak ihlallerinin önlenmesi ve idarenin de caydırılması elzemdir. Bu ilkenin gereği olarak idarenin tüm eylem ve işlemleri yargı denetimine tabidir. Yargı denetiminin yanında daha farklı denetim mekanizmaları öngörülmüştür. Çünkü yargı yoluna başvurmak hem masraflıdır hem de uzun bir süreç gerektirir. Bu sebeple bazı alternatif denetim mekanizmaları getirilmiştir. Çok eski bir geçmişi olmayan Kamu Denetçiliği Kurumu yargı öncesi başvurulabilecek bu alternatif denetim mekanizmalarından biridir.

Vergilendirme işlemi de özü itibarıyla bir idarî işlem olduğundan ve idarenin her türlü işlemini, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak Kamu Denetçiliği Kurumu'nun görevi olduğundan vergisel işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların da Kamu Denetçiliği Kurumu'nun görevi kapsamında olduğu açıktır (Yüce ve Altunay, 2011: 185). Dolayısıyla bu mekanizma vergi idaresinin işlemlerinden dolayı mağdur olduğunu düşünenler için yeni bir hak arama yolu olarak değerlendirilebilir (Yaltı, 2012: 190).

Vergi uyuşmazlıkları, idarî yargı koluna dâhil olmasına rağmen diğer idarî uyuşmazlıklara nazaran farklı yapı arz ederler. Dolayısıyla kendine özgü başvuru müesseseleri vardır. Bu bağlamda, vergi uyuşmazlıkları idarî aşamada uzlaşma, hataların düzeltilmesi ve üst makamlara başvuru yollarıyla ya da idarî aşamaların dışında bir yol olan şikâyet başvurusu yoluyla veya yargısal aşamada çözüme kavuşturulabilecektir (Kaplan, 2013: 138).

Uzlaşma ve hataların düzeltilmesi VUK'ta, üst makamlara başvuru İYUK'ta, şikâyet ise KDKK'de düzenlenmiştir. Yargılama öncesi başvuru yollarının ve birbirleriyle olan farklarının belirtilmesi, Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vergi hukukundaki yeri ve öneminin daha iyi anlaşılmasına fayda sağlayacaktır.

İlk olarak; bu başvuru yollarının tümü, yargı yoluna başvurmadan önce kullanılmalıdır. Uyuşmazlık yargı önüne taşındıktan sonra diğer yollara başvurma olanağı ortadan kalkar. Bu yolların getirilme amacı zaten yargı organının iş yükünün azaltılması, hem idare hem de mükellefler bakımından emek ve zaman kaybının önlenmesidir. Ancak burada açıklığa kavuşturulması gereken bir husus vardır. Bu yollardan hiçbiri zorunlu idarî başvuru yolu değildir. Yani bu yollara başvurulmadan da dava açılabilir. Tek istisna dava açma süresi geçtikten sonra hataların düzeltilmesi yoluna başvurulmadan yargı yoluna gidilememesidir (Kaplan, 2013: 138). Ayrıca bu yollara başvurulduktan sonra sonuç alınamazsa dava açma süresi içinde dava açılabilir. Bu yollara başvurmak dava açma süresini durdurur (Tarhiyat öncesi uzlaşma hariç).

İkinci olarak; uzlaşma, hataların düzeltilmesi ve üst makama başvuru, uyuşmazlıkların idarî aşamada çözümünü yollarıdır. Ancak şikâyet başvurusu kendine özgü bir yapıya sahiptir. Ne idarî ne de yargısal çözüm yoludur. Bu açıdan diğerlerinden daha objektif nitelikte olduğu söylenebilir. Çünkü etkin idarî çözüm, ancak çözüm organı vergi idaresinden bağımsız ve özerk olduğu takdirde beklenebilir (Yaltı, 2012: 189). Şikâyet başvurusu diğerlerinden farklı olarak işlemi yapan makamın hiyerarşik olarak dışında bulunan bir makama yapılıır. Ayrıca şikâyet başvurusu “genel” bir başvuru yoludur. Yani kanunda belirtilen istisnalar dışında, idarenin tüm eylem ve işlemlerine karşı şikâyet yolu açıktır.

Ombudsmanlık; vergi idaresinin tüm eylem ve işlemlerini üzerinde denetim yetkisine sahip bulunduğundan, vergi idaresi karşısında güçsüz konumda bulunan mükelleflere fazladan bir koruma imkânı sağlamaktadır. Bunun sonucu olarak vergi idaresi, faaliyetlerini sürdürürken daha dikkatli ve özenli hareket etme, mevzuata uygun işlem tesis etme yönünde tavır takınacaktır (Efe ve Demirci, 2013: 56).

Kamu Denetçiliği Kurumu bireylere, uyuşmazlığın çözümü için kolay ve basit bir yol sunmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları gibi mali konularda, uyuşmazlığın uzaması ile kayıplar da büyüyeceğinden Kamu Denetçiliği Kurumu, uyuşmazlığın daha hızlı şekilde çözüme bağlanması imkânı sunduğundan tercih edilebilir bir alternatif oluşturmaktadır (Müftüoğlu Hoş, 2014: 302).

Bilindiği üzere vergi mahkemeleri, ağır iş yükü altında faaliyet göstermektedir⁵. Ombudsman, ön denetime benzer bir işlev görerek idarî yargının yükünü hafifletmektedir (Beyce, 2012: 120). Ombudsmanlık, şikâyet konusunu çözüme kavuşturmak suretiyle mükellef ve idare arasındaki çekişmeyi de sona erdirmektedir. Kamu Denetçiliği Kurumu; kolay ulaşılabilir olma, ücretsiz olma ve başvuru aşamasında çok fazla şart gerektirmeme gibi özellikleri sebebiyle artan başvuruları karara bağlayarak mahkemelerin daha az uyuşmazlıkla karşı karşıya kalma-

⁵ Yargının iş yükü ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. (Çelik, 2015).

sına sebebiyet verir. Yargının iş yükünü azaltması ise, daha etkin ve hızlı faaliyet göstermesine, davaların da daha kısa sürede sonuçlandırılmasına katkı sağlar (Efe ve Demirci, 2013: 57).

Vergi hukukunda mükellef hakları konusu ise özellikle son yıllarda daha fazla tartışılmaya başlanmış ve çok çeşitli çalışmalara ve araştırmalara konu olmuştur. Vergisel konular, mülkiyet hakkı gibi temel hak ve özgürlüklere doğrudan müdahaleye sebebiyet verdiğinden vergi ilişkisi içerisinde mükellef haklarının da ayrıca gözetilmesi gereklidir. Kamu Denetçiliği Kurumu, denetim yetkisi çerçevesinde idareye yönelik tavsiye ve mükellefle anlaşması yönünde kararlarıyla mükellef haklarının korunması ve geliştirilmesi hususunda önemli bir rol oynar.

Diğer taraftan denetçinin hâkimlerde olduğu gibi bağımsız ve tarafsız hareket etmesi, Kurum'un amacına uygun işleyebilmesi açısından son derece önemlidir. 6328 sayılı Kanun'un "Bağımsızlık ve Tarafsızlık" başlıklı 12. maddesinde Baş denetçi ve denetçilere hiçbir organ, makam, merci veya kişiden görevleri ile alakalı olarak emir ve talimat verilemeyeceği, genelge gönderilemeyeceği, tavsiye ve telkinde bulunulamayacağı düzenlenmiştir. Ayrıca Baş denetçi ve denetçilerin görevlerini ifa ederken tarafsızlık ilkesine uygun davranmak zorunda oldukları belirtilmiştir. Sayılan hususlara ek olarak Yönetmeliğin 47. Maddesinde Baş denetçi, denetçi ve Genel Sekreterin; kendilerinin, eşlerinin üçüncü derece de dâhil olmak üzere bu dereceye kadar olan kan ve kayın hısımlarının şikâyetlerini inceleyemeyeceği ve bunların siyasi partilere üye olamayacağı, herhangi bir siyasi parti, kişi veya zümrenin yararını veya zararını hedef alan bir davranışta bulunamayacağı ifade edilmiştir. Bağımsızlık ve tarafsızlığa Kanun'da hususi olarak yer verilerek kanuni teminat sağlanmıştır. Ayrıca Yönetmelikte bakamayacağı davalar hâkimlerdekine benzer şekilde belirtilerek hâkimlerin tarafsız davranamayacağı durumlar bertaraf edilmek istenmiştir. Baş denetçi, denetçi ve Genel Sekreterin siyasi parti yarar veya zararına ilişkin davranışta bulunamamasına ilişkin düzenleme ise isabetli olmuştur. Zira TBMM tarafından seçilmesi ve seçim usulü açısından, tarafsızlığı konusunda tartışılmasına sebep olmuştur (Müftüoğlu Hoş, 2014: 304).

Kamu denetçisinin idareden bağımsız yapılandırılması objektifliği açısından bireylere güven telkin etmektedir. Ancak bu güvenin verilen kararlarla ve bu kararların kamu idareleri tarafından yerine getirilmesiyle pekiştirilmesi gereklidir. Bu şekilde bireylerin bu yolu daha fazla tercih etmesi sağlanabilir. Kurum'un kararlarının tavsiye nitelikli olduğu düşünüldüğünde, Kurum'un bireyler ve kamu idareleri nezdindeki saygınlığı da, kararların uygulanmasına doğrudan etki edecektir.

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kararları tavsiye kararı niteliği taşıdığından sebeple ilgili karar doğrultusunda işlem yapmayan ya da faaliyette bulunmayan idareye herhangi bir yaptırım uygulanması söz konusu değildir. Bu durum Kamu Denetçiliği Kurumu kararlarının uygulanması ile ilgili soru işaretleri oluşturmaktadır. Vergilendirme işlemleri için de Kamu Denetçisine başvuru halinde kendi aleyhine çıkan kararın idare tarafından uygun görülmesi ve bu doğrultuda işlem yapılması pek mümkün görülmemektedir (Müftüoğlu Hoş, 2014: 303). Ancak; Kurum kararlarına ciddiyetle uyulması, Kurum'un saygın, güvenilir ve bağımsız olmasından, ama daha da önemlisi demokratik yapısal bir unsur olarak şeffaflığa dayalı çalışmasından gelir (Yaltı, 2012: 192). Kamu idarelerinin Kurum kararlarını her geçen yıl daha fazla uyguladığı görülmektedir. Kurum kararlarının uygulanması konusuna sonraki bölümlerde daha ayrıntılı değinilecektir.

İdare, iş yükü dolayısıyla mükelleflere vergilendirme süreci ve uyuşmazlık ile ilgili yeteri kadar bilgilendirme yapamamaktadır. Vergisel işlemlerde Ombudsman, mükellefin sorunlarına

açıklayıcı bilgiler vermek suretiyle sürecin daha sağlıklı işlemesine yardımcı olmaktadır (Beyce, 2012: 111). Kurum kararlarına⁶ bakıldığında vergilendirme alanında kanun, mevzuat, içtihat ve uygulama ışığında kapsamlı bir değerlendirme yaptığı görülmektedir.

“Kamu Denetçiliği Kurumu Teşkilat Yapısının Oluşturulmasına ve Personelinin Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönerge” de 3 Mayıs 2017 tarihinde yapılan değişiklik ile Ön İnceleme Bürosu Koordinatörlüğü’nün şikâyetlere ilişkin ön inceleme yetkisi kaldırılmış, ismi İlk İnceleme Dağıtım ve Bilgilendirme Bürosu olarak değiştirilmiştir. Bu büroya, ilk inceleme ve şikâyetçileri bilgilendirme görevi verilerek dosyanın en kısa sürede Denetçilik Birimi’ne ulaşması ve vatandaşın bilgi edinme taleplerinin karşılanması, bunun sonucunda da kaliteli başvuru alma yolunun etkinleştirilmesi amaçlanmıştır (Kamu Denetçiliği Kurumu [KDK], 2017: 49).

3.2. Şikâyet Başvurularının Vergi Hukukuna Etkileri

Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından faaliyete geçtiği yıldan itibaren her yıl faaliyet raporları yayımlanmaktadır. Ayrıca özel raporlar da hazırlanmaktadır. Bu raporlar, TBMM’nin idare üzerindeki gözetim ve denetim görevini yerine getirmesine yardımcı olmaktadır (Efe ve Demirci, 2013: 64).

Kurum, her takvim yılı sonunda, yürütülen faaliyetleri ve önerilerini içeren bir rapor hazırlar. Ayrıca gerekli açıklanmasında fayda gördüğü hususları da yıllık raporu beklemeden kamuoyuna açıklayabilir (6328 sayılı Kanun m. 22). Bu raporlar Kurum’a yapılan başvurularla ilgili çeşitli bilgileri içermektedir. Raporlarda yer alan veriler, Kurum’un işleyişinin etkinliği, faaliyetlerinin niteliği göstermesinin yanında en çok başvuru yapılan alanları ve en çok şikâyet edilen kamu idarelerini göstermesi açısından da önemli bir kaynaktır.

Kamu Denetçiliği Kurumu, şikâyet başvurularını almaya başladığı 2013 yılından itibaren her yıl faaliyet raporları yayımlamaktadır. Yıl bazında yayımlanan bu raporlar, günümüze kadar vergisel hususlar bakımından incelenerek değişimler tespit edilecektir.

3.2.1. Kamu Denetçiliği Kurumu Faaliyet Raporları Çerçevesinde Değerlendirme

Kurum, 29 Mart 2013 tarihi itibarıyla elden, posta, e-posta, faks ve e- başvuru yoluyla şikâyet başvurularını kabul etmektedir. Şikâyet başvurularının yapılış şekline göre dağılımı yıl bazında Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Şikâyetlerin Başvuru Şekillerine Göre Dağılımı (Yıl Bazında)

Başvuru Şekli	2013 (%)	2013	2014 (%)	2014	2015 (%)	2015	2016 (%)	2016	2017 (%)	2017
Faks	2,8	211	2,36	133	1,55	94	1,43	79	0,78	133
Elden	4,8	365	11,79	665	9,48	574	10,60	585	7,37	1263
Posta	28,0	2136	31,48	1775	29,33	1776	20,24	1117	12,79	2191
E-Başvuru	57,0	4356	52,81	2978	58,05	3516	65,79	3631	77,71	13312
E-Posta	7,5	570	1,56	88	1,57	95	1,94	107	1,35	232
Toplam		7638		5639		6055		5519		17131

⁶ Dosya No: 04.2013/1460 İhale Kararı İçin Ödediği Damga Vergisinin İadesi

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu faaliyet raporlarında yer alan bilgilerden tarafımızca oluşturulmuştur.

Kurum'a 2013 yılında 7638 adet, 2014 yılında 5639 adet, 2015 yılında 6055 adet, 2016 yılında 5519 adet, 2017 yılında ise 17131 adet şikâyet başvurusu yapılmıştır. Başvuru sayısı yıllar itibariyle iniş çıkışlar yaşasa da 2017 yılında bir önceki yıla göre %210 artış göstermiştir.

Yapılan başvuruların büyük bir çoğunluğu internet sayfasında yer alan "e-başvuru" sistemi aracılığı ile gerçekleştirilmiştir. Faks yoluyla başvuru yıldan yıla azalma gösterirken e-başvuru yolu sadece 2014 yılında önceki yıla azalma göstermiş, diğer yıllarda oransal olarak artmıştır. Nihayet 2017 yılında, tanıtım faaliyetleri ile e-başvuru sayfasının kullanıcı dostu ve daha kolay erişilebilir hale getirilmesinin etkisiyle önceki yıla nazaran 12 puan artış göstererek %77,71'e ulaşmıştır (KDK, 2017: 60). Tüm yıllar dikkate alındığında yapılan şikâyet başvurularının başvuru şekillerine göre dağılımı Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Şikâyetlerin Başvuru Şekillerine Göre Dağılımı (Toplam)

Başvuru Şekli	Toplam (%) ⁷	Toplam
Faks	1,5	650
Elden	8,2	3452
Posta	21,4	8995
E-Başvuru	66,2	27793
E-Posta	2,6	1092
Toplam		41982

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu faaliyet raporlarında yer alan bilgilerden tarafımızca oluşturulmuştur.

Toplam yüzdeye bakıldığında da Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru yapılırken vatandaş tarafından en çok tercih edilen yol e-başvurudur. E-başvuruyu posta yolu ile başvuru izlemektedir. Faks yolu ile başvuru ise en az tercih edilen başvuru yoludur.

Kurum'a yapılan şikâyet başvuruları, şikâyet konusuna göre de sınıflandırılmakta olup vergi hukukunun kapsamına girebilecek konular ekonomi, maliye ve vergi başlığı altında bulunmaktadır. Şikâyet konularına göre başvuruların dağılımı yıllar bazında Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3: Şikâyet Başvurularının Şikâyet Konularına Göre Dağılımı

Şikâyet Konusu veya Alanı (%)	2017 (%)	2017	2016 (%)	2016	2015 (%)	2015	2014 (%)	2014	2013 (%)	2013
Kamu personel rejimi	28,04 (1)	4803	31,87 (1)	1759	26,16 (1)	1584	23,92 (1)	1349	28,0 (1)	2142

⁷ Oranlar hesaplanırken virgülden sonraki ilk basamak yazılmıştır.

Eğitim- öğretim, gençlik ve spor	26,15 (2)	4480	12,12 (2)	669	21,40 (2)	1296	18,73 (2)	1056	15,8 (2)	1203
Çalışma ve sosyal gü- venlik	11,40 (3)	1953	10,07 (3)	556	6,36 (3)	385	7,43 (5)	419	11,6 (3)	888
Adalet, milli sa- vunma ve güvenlik	6,57 (4)	1126	6,12 (5)	338	3,14 (9)	190	5,02 (8)	283	6,0 (5)	455
Mahallî idarelerce yürütülen hizmetler	5,41 (5)	927	6,67 (4)	368	5,43 (6)	329	6,08 (7)	343	6,0 (6)	455
Ekonomi, maliye ve vergi	4,13 (6)	708	5,91 (6)	326	4,87 (8)	295	7,80 (3)	440	10,3 (4)	784

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu faaliyet raporlarında yer alan bilgilerden tarafımızca oluşturulmuştur.

Ekonomi, maliye ve vergi alanı; 2013 yılında en çok başvuru yapılan dördüncü alanken 2014 üçüncü sıraya çıkmıştır. 2015 yılında ise başvuru sayısı 2014 yılına nazaran daha fazla olmasına karşın sekizinci sıraya gerilemiştir. 2016 yılında bu alandaki başvurular tekrar artış göstererek altıncı sırada yer almıştır. 2017 yılında 2016 yılına nazaran daha düşük bir payla yine altıncı sırada yer almıştır. 2017 yılında başvuru sayısının artmasıyla nicel bir artış görülmesi doğal karşılanırken oransal olarak bir azalma meydana gelmesi olumlu bir gelişmesidir. Bunun sebebi ise diğer alanlarda yapılan başvuruların artmasıdır.

Vergi hukuku, vergisel işlemler dolayısıyla kişilerin mülkiyet haklarına kamu idarelerinin müdahale ettiği bir alandır. Vergilendirme işlemlerinin doğası gereği idare ile mükellefler temas halindedirler. Bu temas sonucu iki taraf arasında uyuşmazlık çıkabilmekte ya da bu süreçte mükellefler idarenin tutum, davranış ve işlemlerinden şikâyetçi olabilmektedir. Önceden ifade edildiği gibi Kamu Denetçiliği Kurumu, bu aşamada yargı öncesi başvurulabilecek ve idarenin denetlenmesini sağlayıcı görev yüklenmiş bir mercidir.

Kurum'a yapılan başvuruların, şikâyet edilen idare bazında dağılımı 2017 yılı için ilk altı sırada yer alan idareler ve Maliye Bakanlığı'nı kapsar biçimde Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: Şikâyet Başvurularının Şikâyet Edilen İdareler Bazında Dağılımı

Şikâyet Edilen İdare (%)	2017 (%)	2017	2016 (%)	2016	2015 (%)	2015	2014 (%)	2014	2013 (%)	2013
Millî Eğitim	15,56	2665	8,86	489	6,79	411	%8,39	473	12,5	954

Bakanlığı	(1)		(2)		(4)		(2)		(1)	
Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı	8,57 (2)	1469	8,68 (3)	479	6,85 (3)	415	%5,78 (4)	326	3,8 (7)	294
Mahalli İdareler ⁸	8,31 (3)	1424	10,11 (1)	558	8,36 (2)	506	%9,06 (1)	511	*	*
Üniversite ve Fakülteler	6,53 (4)	1118	1,40 (20)	77	6,41 (5)	388	%5,41 (5)	305	5,7 (3)	432
Ölçme Seçme ve Yerleştirme Merkezi (ÖSYM)	6,51 (5)	1116	3,39 (12)	187	2,54 (13)	154	%1,79 (16)	101	2,0 (15)	156
Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı	4,64 (6)	795	7,32 (4)	404	2,91 (11)	176	%1,88 (15)	106	2,5 (12)	188
Maliye Bakanlığı	1,87 (12)	320	4,20 (9)	232	4,87 (7)	295	5,18 (6)	292	4,8 (4)	365

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu faaliyet raporlarında yer alan bilgilerden tarafımızca oluşturulmuştur.

Maliye Bakanlığı, 2013 yılında en çok şikâyet edilen dördüncü idare konumundayken 2014 yılında altıncı, 2015 yılında yedinci, 2016 yılında dokuzuncu sıraya gerilemiştir. Nihayet 2017 yılı verilerine göre on ikinci sırada bulunmaktadır. Tablo incelendiğinde Maliye Bakanlığı'nın kamu idareleri arasında şikâyet edilme oranının düşüş gösterdiği anlaşılmaktadır. Maliye Bakanlığı başvuru sayısının en yüksek seviyeye ulaşarak 17.131 olduğu 2017 yılında 320 şikâyete muhatap olurken, 7638 şikâyet başvurusu yapılan 2013 yılında ise bu sayının 365 olması dikkat çekicidir.

Maliye Bakanlığı'nın Kamu Denetçiliği Kurumu nezdinde daha az şikâyet edilmesi, vergisel işlemlerin yapılma sürecinin sağlıklı işlemesi, vergi idaresi ve mükellef arasında bu süreçte daha az anlaşmazlık çıkmasıyla da ilişkilidir. Ayrıca Kurum tarafından geçmiş yıllarda vergi idaresi nezdinde verilen tavsiye kararları⁹ ve bu tavsiyelere idare tarafından uyulması, tavsiye

⁸ 2013 yılı Faaliyet Raporunda Mahalli İdareler başlık olarak yer almadığı için ilgili yıla ait bilgiler tabloda gösterilmemiştir.

⁹ Dosya numarası 04.2013/1370 olan şikâyet konusu olayda; şikâyetçi Hacizli Araçlar Satış Merkezinden ihale ile satın aldığı aracın, tescil işlemlerini tamamladıktan sonra araca kasko yaptırmak istediğinde sigorta şirketlerinden pert kaydı olduğu gerekçesi ile araca kasko yapılamayacağı bilgisini aldığını, bunun üzerine araçla ilgili pert kaydının bulunduğu ancak bu durumla ilgili olarak ne ihale şartnamesinde ne de ihale sırasında kendisine bilgi verilmediği, dolayısıyla kendisine ayıplı mal satışı yapılması nedeniyle uğramış olduğu maddi zararının karşılanması talebiyle aracı satın aldığı Nuruosmaniye Vergi Dairesine başvurduğu, Vergi Dairesinin gönderdiği cevap yazısında idarenin işlemlerinde herhangi bir yanlış bulunmadığının bildirildiğini ifade etmiştir. Şikâyetçi, araç satış merkezinde ihale öncesinde aracın bu durumu ile ilgili bilgi verilmediğini, aracı görmek için günün belli saatlerinde garajın açıldığını, sadece dışarıdan araca bakmaya izin verildiğini, aracın içinin bile açılmadığını, devlet

kararları doğrultusunda vergilendirme sürecinin işletilmesi de daha az şikâyet edilmesine neden olabilmektedir. Son yıllarda Gelir İdaresi'nin mükellef odaklı yaklaşımları da vergilendirme sürecinin her iki taraf için sağlıklı işlemesine yardımcı olmaktadır.

Belediyeler, mali özerkliklerinin sağlanması amacıyla öz gelirlere sahiptir (Çetinkaya ve Demirbaş, 2010). Emlak vergisi, Çevre ve Temizlik Vergisi gibi bazı gelirleri toplama yetkisi belediyelere aittir. Bu sebeple belediyeler de vergisel işlemler dolayısıyla şikâyet edilen idare olabilmektedir¹⁰. Ancak Kurum'a belediyelerle ilgili yapılan şikâyetlerin içerisinde vergisel konularla ilgili ne kadar şikâyet yapıldığı bilinmediği için bu konuda değerlendirme yapılamamaktadır.

3.2.2. Kamu Denetçiliği Kurumu Tarafından Verilen Kararlar ve Uygulanması

Şikâyet başvuruları; Kurum tarafından mevzuatta yer alan şekil kurallarına ve esasa ilişkin hükümlere uygunluğu bakımından değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme sonucunda Kurum tarafından verilen kararların türleri ve bu karar türlerinin sayısı ile yüzdelik dağılımı Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5: Kurum Tarafından Verilen Karar Türleri

Karar Türleri	2017 (%)	2017	2016 (%)	2016	2015 (%)	2015	2014 (%)	2014	2013 (%)	2013
Gönderme Kararı	31,39	4629	41,00	1976	37,39	2205	36,59	2323	37	2155
İncelenemezlik Kararı	29,71	4381	35,75	1723	29,83	1759	33,82	2147	35	2240
Başvurunun Geçersiz Sayılması	0,38	56	1,10	53	0,71	42	1,26	80	5,9	329
Birleştirme Kararı	19,40	2861	7,35	354	17,38	1025	12,70	643	7,1	522
Dostane Çözüm	10,68	1575								

kurumuna güvenerek ilk defa girdiği böyle bir ihalden devlet kurumunun ihmali nedeniyle zarara uğradığını belirtmekte olup bu durumun incelenerek uğradığı zararlarının tazmini talep etmektedir.

KDK tarafından şikâyet kabul edilmiştir. Vergi Dairesi tarafından gerçekleştirilecek hacizli mal satışlarında satılan menkul ve g.menkullerle ilgili olarak bilinmesi istenen tüm özellikler hakkında satış öncesinde isteklilere bilgi verilmesi ve benzer sorunların yaşanmaması adına Kurum tarafından satışı yapılacak mallarla ilgili gereken tüm araştırmanın yapılması sağlayacak etkin bir mekanizmanın kurulması veya mevzuatta buna uygun değişikliklerin yapılması konularında GİB'e tavsiye edilmesine karar verilmiştir.

Ayrıca aracın tam ziya ayıplı mal hali ile bilirkişi tarafından bedelinin tespitine ve belirlenen tutar ile alıcısının ödediği tutar arasındaki farkın şikâyet sahibine ödenmesi konusunda VDK'ya tavsiyede bulunulmasına karar verilmiştir.

¹⁰ Bkz. Dosya No: 2014/3360 Emlak Vergisinden Muaf Olma Kararı için şikâyet edilen idare Yenimahalle Belediye Başkanlığı'dır.

Karar verilmesine Yer Olmadığına İlişkin Karar	3,18	469	8,88	428	11,45	675	10,13	806	5,3	307
Tavsiye Kararı	1,66	245	1,29	62	0,95	56	1,47	93	1	64
Ret Kararı	2,39	353	3,96	191	1,85	109	2,36	150	0,6	37
Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararı	1,20	177	0,66	32	0,44	26	0,41	26	0,2	11

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu faaliyet raporlarında yer alan bilgilerden tarafımızca oluşturulmuştur.

İncelenemezlik Kararı; Kurum'un görev alanına girmeyen, dilekçede kanunda bulunması zorunlu hususların bulunmadığı, belli bir konuyu içermeyen, yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarıncaya karara bağlanmış uyuşmazlıklara ilişkin olan, sebepleri, konusu ve tarafları aynı olan, daha önce sonuçlandırılan başvurular ile menfaat ihlali içermeyen başvurular için verilmektedir (Yönetmelik m. 20/1). Ön inceleme sonucunda verilen incelenemezlik kararı doğrultusunda eksikliklerin giderilmesi şartıyla Kurum'a tekrar şikâyet başvurusu yapılabilir (Yönetmelik m. 20/4). 2017 yılı için %29,71 oranında "İncelenemezlik Kararı" verilmiş olup karar türleri arasında ikinci sıradadır.

6328 sayılı Kanun'da Kurum'a başvuruda bulunulabilmesi için, 06.01.1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen idarî başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idarî başvuru yollarının tüketilmesi gerekliliği belirtilmiştir (m. 17/4). Ön inceleme sonucunda idarî başvuru yolları tüketilmeden başvuru yapıldığının tespiti üzerine başvurunun ilgili idareye gönderilmesine karar verilir (Yönetmelik m. 20/2). 2017 yılı için %31,39 oranında "Gönderme Kararı" verilmiş olup karar türleri arasında ilk sırada yer almaktadır.

Bu karar şikâyetçiye tebliğ edilir ve şikâyet tarihi, ilgili idareye başvuru tarihi olarak kabul edilir. Şikâyet başvurusu kendisine gönderilen idare tarafından şikâyetçiye verilecek cevabın tebliği tarihinden; 60 gün içerisinde idare tarafından cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren altı ay içerisinde Kurum'a yeniden şikâyet başvurusunda bulunulabilir (Yönetmelik m. 20/2).

Bu hükümler, süre bakımından şikâyetçiyi korur nitelikte olup başvuru süresini kaçırmamasının önüne geçmektedir. İYUK m.10 ve 11'in vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülüklerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıklarda uygulanamayacağı hükmü 1996 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak yeni hüküm getirilmemesi sebebiyle, vergi uyuşmazlıklarında uygulanıp uygulanmayacağı konusunda fikir ayrılığı ortaya çıkmıştır. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vergi uyuşmazlıkları ile ilgili kabul ettiği fikre göre başvuru süresi ile ilgili uygulamada sorunlar çıkabileceği düşünülmektedir (Müftüoğlu Hoş, 2014: 308). Ancak gönderme kararı ile bu bakımdan hak kayıpları önlenmektedir.

Kurum, vatandaşların daha kolay başvuru yapabilmesi için e-posta ve faks aracılığı ile de başvuru almaktadır. Ancak mevzuat gereği, kimliğin gerçekliği yönünden e-posta ve faks ile başvuranlarına ait dilekçe asıllarının on beş gün içinde Kurum'a gönderilmesi istenir. Gönderilmediği takdirde başvurular geçersiz sayılır. Kayıtlı elektronik posta yoluyla başvuru yapılması durumunda bu şart aranmaz (Yönetmelik m. 8/3). 2017 yılı için %0i38 oranında "Başvurunun Geçersiz Sayılması Kararı" verilmiştir.

Şikâyete konu talebin ilgili idare tarafından karşılanması ya da tarafların şikâyetin çözüme kavuşturulduğunu Kurum'a bildirmesi durumunda Dostane Çözüm Kararı verilir (Yönetmelik m. 33/A). Dostane Çözüm Kararı; "Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" te, 02.03.2017 tarihli ve 29995 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan değişiklik ile Kurum tarafından verilebilecek kararlar arasına eklenmiştir. Kurum tarafından uyuşmazlıkların daha etkin ve hızlı şekilde çözüme kavuşturulması için uzlaşma yolu uygulanmaktaydı. Dostane Çözüm Kararı; uzlaşma kültürünün çerçevesi daha anlamlı hale getirilerek, Kurum'un kuruluş hedefi yönünde, yapılan katkı ve hizmetlerini düzgün ifade edilebilmesini sağlamak amacıyla getirilmiştir (KDK, 2017: 73).

2017 yılı için toplam "Çözüme Kavuşturulan Dosya Sayısı" 1887 olup, bunların 1575 adedi Dostane Çözüm Yolu ile gerçekleştirilmiştir. Oran olarak bakıldığında kararların %10,68'i bu şekilde olup Karar Verilmesine Yer Olmadığı, Tavsiye, Ret ve Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararlarının toplamından fazla paya sahiptir. Gerek Kurum'un Dostane Çözümü desteklemesi gerekse iki taraf için de kazan-kazan prensibini hayata geçirmesinin gelecekte de önemini ve yerini arttıracığı değerlendirilmektedir.

Şikâyetçinin, dostane çözüm kararı verilmesini gerektiren haller dışında başvurusundan vazgeçmesi, şikâyetçi gerçek kişiye ölmesi ya da tüzel kişiye tüzel kişiliğinin sona ermesi, inceleme ve araştırma sürerken şikâyet konusu hakkında dava açılması durumunda inceleme ve araştırmanın sona erdirilmesi halinde Kurum tarafından "Karar Verilmesine Yer Olmadığına İlişkin Karar" verilmektedir (Yönetmelik m. 34). 2017 yılı için %3,18 oranında Karar Verilmesine Yer Olmadığına İlişkin Karar verilmiştir.

Kurum tarafından yapılan inceleme ve araştırma neticesinde şikâyetin yerinde olmadığına kanaat getirilirse ret kararı verilir (Yönetmelik m. 33). Örneğin Kurum tarafından; vergi inceleme elemanı azlığından dolayı incelemenin gecikmesinde idarenin kusurlu olmadığı değerlendirilmiş, yasal süre içerisinde incelemenin tamamlandığı belirtilmiştir. İdare tarafından yapılan iş ve işlemlerin hukuka uygun olduğundan bahisle ilgili şikâyetin reddine karar verilmiştir¹¹. 2017 yılı için %2,39 oranında ret kararı verilmiştir.

İnceleme sonrasında şikâyet yerinde görülürse "Tavsiye Kararı" verilir. Tavsiye kararının içeriği, idareye hukuka uygun işlem yapmasını telkindir. Bu kapsamda idareye; hatalı davranıldığının kabulü, zararın tazmini, işlem yapılması ve eylemde bulunulması, mevzuat değişikliğinin yapılması, işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya düzeltilmesi, uygulamanın düzeltilmesi, uzlaşmaya gidilmesi ve tedbir alınması şeklinde bir veya birden fazla tavsiyede bulunulabilir ya da başka bir tavsiye kararı da verebilir (Yönetmelik m. 32/1-2). 2017 yılı için %1,66 oranında tavsiye kararı verilmiştir.

Verilen tavsiye kararlarının hukuksal bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Kamu idareleri Kurum tarafından alınan tavsiye kararlarını dikkate almak durumunda olup bu kararların sonu-

¹¹ Dosya No: 04.2013/1937 İhbar Edilen Firma Vergi İncelemesinde Yaşanan Gecikme Kararı

cunda tesis ettikleri işlem ya da eylemleri veya kararı uygulanabilir görmedikleri takdirde gerekçelerini Kurum'a otuz gün içinde bildirmekle yükümlüdürler (Yönetmelik m. 32/3).

“Kamu Denetçiliği Kurumu Teşkilat Yapısının Oluşturulmasına ve Personelinin Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönerge” de yapılan 15.03.2017 tarihli değişiklik ile Kurum'un kararlarının etkinliğinin sağlanması ve idareler tarafından uygulanıp uygulanmadığının takibi amacıyla Araştırma, Takip ve Değerlendirme Bürosu kurulmuştur.

İdare tarafından tavsiye kararı doğrultusunda Kurum'un bilgilendirilmesine ilişkin sayısal veriler Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: İdare Tarafından Kurum'un Bilgilendirilmesi

Toplam Tavsiye Kararı Sayısı	İdarece Cevap Verilen Kararı Sayısı	İdarece Cevap Verilmeyen Kararı Sayısı	Ulaştığı Yönünde Bilgi Verilen Kararı Sayısı
422	349	53	18

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu faaliyet raporlarında yer alan bilgilerden tarafımızca oluşturulmuştur.

Tabloda görüldüğü üzere idarece cevap verilen karar sayısı 349 olup 53 idare ise cevap vermemiştir. 18 idare, kararın kendisine ulaştığı bilgi vermiştir. Cevap verilen 349 karardan 226'sının uyma yönünde 117'sinin uymama yönünde olacağı anlaşılmıştır. Altı idarenin değerlendirme çalışmalarının devam ettiğini anlaşılmıştır.

2013 yılında %20, 2014 yılında %39, 2015 yılında %37, 2016 yılında %46 olan uyma oranı 2017 yılı verilerine göre %65'e ulaşarak önemli oranda artış göstermiştir. İdarelerin Kurum kararlarına uyma oranının %65'lere ulaşmasında 2017 yılı içerisinde gerçekleştirilen kurumsal, kamuoyu ve kurumlararası alanda sonuç odaklı faaliyetlerin etkili olduğu düşünülmektedir (KDK, 2017: 76).

Tablo 7: İdarenin Tavsiye Kararlarını Uygulama Durumu

İdarece Cevap Verilen Kararı Sayısı	Uyma Yönünde	Uymama Yönünde	Değerlendirme
349	226	117	6

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu faaliyet raporlarında yer alan bilgilerden tarafımızca oluşturulmuştur.

Araştırma, Takip Ve Değerlendirme Komisyonunun Kurulması önemli bir gelişme olmuştur. İlerleyen yıllarda komisyonun alanlar bazında, idareler bazında verilen kararlarla ilgili daha ayrıntılı raporlar hazırlaması, çıktıların daha sağlıklı değerlendirilmesi açısından faydalı olacaktır.

SONUÇ

Ombudsmanlık veya diğer adıyla Kamu Denetçiliği Kurumu kökleri çok eskilere dayanan bir kurumdur. Çünkü bireylerin kamu gücü kullanan, birey karşısında avantajlı konumda bulunan idare tarafından mağdur edilmesi üzerine onları koruyacak, şikâyetlerini inceleyecek bir

kuruma ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaçlara cevap olarak Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuştur. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra da hızla yayılmaya başlamıştır. Türkiye'de biraz gecikmeli de olsa uygulanmaya başlanmıştır.

Kurum'un diğer hak arama yollarına göre daha kolay ulaşılması ve kullanımının kolaylığı da çok önemli bir artıdır. Kurum'un internet sitesindeki form doldurularak başvuru yapılabilir. Yargısal yollarla kıyaslandığında hem zamandan hem emekten hem de maddiyattan tasarruf sağlanmış olmaktadır. İdari yollarla kıyaslandığıdaysa en büyük artışı idareden bağımsız olarak yapılandırılmış olmasıdır. Bu da objektifliğine olan güveni artırıcı niteliktedir. Bunun yanında, Baş denetçi ve denetçilerin bağımsız ve tarafsızlığı koşunda hâkimlerde olduğu gibi düzenlemelerin bulunması da olumludur.

Vergilendirme işlemleri de idarî işlem niteliğindedir. Dolayısıyla Kurum'un inceleme alanına girmektedir. Hatta bu işlemlerin diğer işlemlere nazaran bireyler üzerinde daha ağır etkileri olmaktadır. Çünkü bireylerin özel alanlarına, mali geleceklerine etki edici nitelikleri ağır basmaktadır. Devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken çok dikkat etmelidir. Bireylerin güven idareye güven duygusunu sarsacak, adalet duygusunu zedeleyecek, vergiye uyumunu olumsuz etkileyecek uygulamalardan kaçınmalıdır. Bireylerin mağdur olduğu durumlarda da bir an önce bu mağduriyetin giderilmesi gerekir.

Kurum'un uygulamaya geçmesiyle, vergi hukuku bakımından etkileri, verdiği kararlar ışığında daha net ortaya çıkmıştır. Kurum tarafından verilen kararlar içerisinde ekonomi, maliye ve vergi alanına ilişkin kararlar önemli yer tutmaktadır. Kurum'un tüm idarî işlem ve eylemler üzerinde yetki sahibi olduğu düşünüldüğünde azımsanamayacak seviyede olduğu görülmektedir. Maliye Bakanlığı, şikâyet başvurularının alınmaya başladığı 2013 yılında en çok şikâyet edilen dördüncü idare konumundayken her geçen yıl azalma göstererek nihayet 2017 yılında on ikinci sıraya gerilemiştir. Kurum'a yapılan başvuruların önemli derecede arttığı göz önüne alındığında Maliye Bakanlığı'nın şikâyet edilen idareler içerisindeki oranının azalması olumlu bir gelişmedir.

Kurum'un vergilendirme alanında verdiği kararlar, vergisel işlemlerde bireylerin haklarına daha çok dikkat edilmesini teşvik edici niteliktedir. Bunun yanında vergilendirme alanında kanun, mevzuat, içtihat ve uygulama ışığında kapsamlı bir değerlendirme yaptığı görülmektedir. Ancak Kurum'un verdiği kararların tavsiye kararı niteliğinde olması, hiçbir yaptırımının olması büyük bir dezavantajdır ve doktrinde haklı olarak eleştirilmektedir.

Kurulduğu tarihten itibaren tanınırlığının artması, basitliği ve kolay ulaşılabilirliği sebebiyle e-başvuru yolunun önemli oranda tercih edilmesi, verdiği kararların tavsiye niteliği taşımamasına karşın idareler nezdinde uygulanma oranının yüksek olması gibi hususlar bu yola başvuru arttıran sebeplerdendir.

2017 yılında Araştırma, Takip Ve Değerlendirme Komisyonunun Kurulması önemli bir gelişme olmuştur. İlerleyen yıllarda komisyonun alanlar bazında, idareler bazında verilen kararlarla ilgili daha ayrıntılı raporlar hazırlamasının, çıktılarının daha sağlıklı değerlendirilmesi açısından faydalı olacağı kanaatindeyiz.

İstatistiksel veriler incelendiğinde Kurum kararlarının etkinliğinin giderek arttığı açıkça ortaya çıkmaktadır. 2013 yılında %20 olan uyum oranı 2014 yılında %39, 2015 yılında %37, 2016 yılında %42 olup 2017 yılında ise %65'e çıkarak önemli aşama kaydetmiştir.

Bu süreçte özellikle yargının iş yükü düşünüldüğünde vergilendirme alanında Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Gelir İdaresi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı gibi vergi idarelerine yönelik tavsiyeleriyle daha etkin, verimli, şeffaf, denetime açık ve sağlıklı bir sistem inşasında önemli rol oynayacağı değerlendirilmektedir. Kısa süreli bakıldığında şikâyet başvurusunu çözüme kavuştururken uzun vadede vergi idaresinin işleyişini iyi yönetim ilkelerine uyumlu hale taşıyıcı işlev görmektedir. İdare ve mükellef arasında uyuşmazlığa çıkmasına daha az müsait ortam sağlanmasıyla, yargı sisteminin en büyük problemlerinden ağır iş yükü altında davalara bakan mahkemelerin önüne daha az sayıda uyuşmazlık gelecektir.

Vergisel işlemlerin karmaşıklığı, mevzuatın sürekli değişmesi, konuya hâkim olan kişilerce incelenmesinin gerekli kılmaktadır. Bazı ülkelerde de uygulanan, sadece vergisel işlemleri inceleyecek bir Vergi Ombudsmanı vergisel işlemler bakımın daha etkin çalışan bir sistemi olumlar niteliktedir. Ancak ayrı bir Vergi Ombudsmanı yerine ekonomi, maliye ve vergi alanına verilen kararların niceliği de göz önüne alındığında denetçilerden birinin bu alanda faaliyet göstermek üzere görevlendirilmesi tarafımızca daha makul ve daha az maliyetli görülmektedir.

KAYNAKLAR

- Akıncı, Müslüm, (1999), Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman, Beta Basım Yayım Dağıtım, Temmuz, İstanbul.
- Avşar, Zakir, (1997), Ombudsman, Hak-İş Konfederasyonu Yayınları, Ankara.
- Bala, Swapan K.; Biswas, Pallab K., (2005), "Tax Ombudsman in Bangladesh: An Analytical Review of the Regulatory Framework", The Cost and Management, Vol.33, No:6, November-December, p. 27-40.
- Beyce, Atanur, (2012), Vergi Sorunlarının Çözümünde Kamu Denetçiliği Kurumu'nun İşlevi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Çelik, Demirhan Burak, (2015), "Türkiye'de Yargının Verimliliği, Etkinliği ve Niteliği Üzerine Kimi Gözlemler", Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, C. 52, S. 610, s. 77-88.
- Çetinkaya, Özhan; Demirbaş, Tolga, (2010), "Belediye Gelirlerinin Analizi Ve Mali Özerklik Açısından Değerlendirilmesi", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 53. Seri, s. 1-18.
- Doğan, Kadir Caner, (2017), "Yönetişim Kavramı ve Türkiye'de Demokratikleşme Reformları: Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) Örneği", The Journal of Academic Social Science (Asos Journal), Haziran, Y. 5, S. 47, s. 267-287.
- Efe, Haydar; Demirci, Murat, (2013), "Ombudsmanlık Kavramı Ve Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler", Sayıştay Dergisi, Temmuz-Eylül, S. 90, s. 49-72.
- Erhürman, Tufan, (2000), "Türkiye İçin Nasıl Bir Ombudsman Formülü?", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 49, S. 1-4, s. 155-180.
- Eryılmaz, Bilal, (2011), Kamu Yönetimi, Okutman Yayınevi, Ankara, 4. Baskı.
- Esgün, İbrahim Uğur, (1996), "Ombudsman Kurumunun Türkiye İçin Gerekliliği Üzerine Bir Değerlendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 45, S. 1, s. 251-278.
- Gelhorn, Walter, (1967), "Ombudsman and Others – Citizen's Protectors in Nine Countries, Harvard University Press.

- Hakyemez, Yusuf Şevki, (2017), Cumhurbaşkanlığı Sisteminde Ombudsman Denetimi: İdarenin Bağımsız Bir Kamu Denetçisi (Ombudsman) Tarafından Denetlenmesi III. Oturum, Cumhurbaşkanlığı Sisteminde İdarenin Denetim Mekanizmalarının İncelenmesi Çalıştayı, Çalıştay Raporu, Kamu Denetçiliği Kurumu Yayınları No: 24, 25 Mayıs 2017, Ankara, s. 95-99, <http://www.ombudsman.gov.tr/>.
- Hobbes, Thomas, (2001), Leviathan: Bir Din ve Dünya Devletinin İçeriği, Biçimi Ve Kudreti, Yapı Kredi Yayınları (Çev., Semih Lim), İstanbul.
- Hossain, Awal, “Ombudsman for Bangladesh: Teory and Reality” s. 1-20, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/unpan/unpan014483.pdf> (E.T. 23.10.2018).
- Işıkay, Mahir, “Ombudsmanlık Kurumunun Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Konumu”, <http://archiv.jura.uni-saarland.de/turkish/MIsikay.html> (E.T. 22.10.2018).
- Kahraman, Mehmet, (2011), “Hukuk Devletine Katkıları Bakımından Kamu Denetçiliği”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 8, S. 16, s. 355-373.
- Kamu Denetçiliği Kurumu, (2017), 2017 yılı Faaliyet Raporu, <http://www.ombudsman.gov.tr/>
- Kamu Denetçiliği Kurumu, (2016), 2016 yılı Faaliyet Raporu, <http://www.ombudsman.gov.tr/>
- Kamu Denetçiliği Kurumu, (2015), 2015 yılı Faaliyet Raporu, <http://www.ombudsman.gov.tr/>
- Kamu Denetçiliği Kurumu, (2014), 2014 yılı Faaliyet Raporu, <http://www.ombudsman.gov.tr/>
- Kamu Denetçiliği Kurumu, (2013), 2013 yılı Faaliyet Raporu, <http://www.ombudsman.gov.tr/>
- Kaplan, Recep, (2013), “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru Ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması”, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim, S. 301, s. 132-144.
- Keneş, Bülent, (1997), “Bir Denetim Mekanizması Olarak Ombudsman, Türkiye’deki İhtiyaçlara Ne kadar Cevap Verebilir?”, Yeni Türkiye Dergisi, Mart-Nisan, S. 14, s. 790-800.
- Kestane, Doğan, (2006), “Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)”, Maliye Dergisi, S. 151, s. 128-142.
- Mutta, Serdar, (2005), İdarenin Denetlenmesi ve Ombudsman Sistemi, Kazancı Hukuk Yayınları: 196, İstanbul.
- Müftüoğlu Hoş, Zeynep, (2014), “Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulaması”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 114, s. 293-314.
- Özbek, Mustafa, (2005), “İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usuller”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 57, s. 90-132.
- Pickl, Victor, (1987), “Islamic Roots of Ombudsman System”, The Ombudsman Journal, No: 6.
- Rousseau, Jean-Jacques, (2005), Toplum Sözleşmesi, Paragraf Yayınları, Ankara.
- Sağlam, Abdi, (2012), “Kamu Denetçiliği ve İdari Yargı İle İlişkisi”, Adalet Dergisi, S. 44, s. 27-49.

- Şafaklı, Okan Veli, (2009), “Kamu Denetiminde Etkinlik Aracı Olarak “ Ombudsman” ve AB Sürecinde KKTC’DEKİ Uygulamaya Karşılaştırmalı Bir Bakış”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. XI, S. II, s. 161-197.
- Şentop, Mustafa, (2017), Cumhurbaşkanlığı Sisteminde Ombudsman Denetimi: İdarenin Bağımsız Bir Kamu Denetçisi (Ombudsman) Tarafından Denetlenmesi III. Oturum, Cumhurbaşkanlığı Sisteminde İdarenin Denetim Mekanizmalarının İncelenmesi Çalıştayı, Çalıştay Raporu, Kamu Denetçiliği Kurumu Yayınları No: 24, 25 Mayıs 2017, Ankara, s. 87-92, <http://www.ombudsman.gov.tr/>.
- Yaltı, Billur, (2012), “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144. Yıl, 11 Mayıs 2012, Danıştay Yayınları No:83, s. 185-201, Ankara.
- Yatkın, Ahmet; Taşer, İzzet, (2015), “Kamu Yönetiminde Denetim Aracı Olarak Ombudsmanlık: Türkiye Ve Avrupa Birliği Karşılaştırmalı Örnek Olay Araştırması”, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C. 25, S. 1, Elazığ, s. 89-103.
- Yüce, Mehmet; Altunay, Ezel, (2011), “Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu (OMBUDSMAN) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi”, Vergi Dünyası Dergisi, Mart, S. 355, s. 177-188.



ASOS JOURNAL

The Journal of Academic Social Science
ULUSLARARASI SOSYAL BİLİMLER DERGİSİ
ISSN: 2148-2489



Menü

- Anasayfa
- Online Makale Gönderme
- Son Sayı
- Önceki Sayılar
- Yazar İndeksi
- Yeni Üyelik
- Danışma Kurulu
- Yayın Kurulu / Editör Kurulu
- Dergi Yönetimi
- Yurt Dışı Temsilcileri
- Editörden
- Yazım ve Yayın İlkeleri
- Hakkımızda
- Derginin Tarandığı İndeksler
- İletişim

Hızlı Erişim

Lütfen Seçiniz ▼
Git



Hakkımızda

ASOSJOURNAL Dergisi ilk sayısını 2013 Aralık ayında yayınladı. Yayın hayatını sosyal bilimlerin her alanına hitap eden bir dergi olarak sürdüreceği olan ASOSJOURNAL Dergisi uluslararası akademik bir dergidir. ASOSJOURNAL dergisinin hedefi, yazı ve düşünce ile meşgul olan herkesin söz söyleyebileceği disiplinlerarası bir sosyal bilim platformu olmaktır.

Gelişmiş Arama

Lütfen Seçiniz ▼

Sadece Başlıklarda Ara
Ara

Duyurular

U.ASOSJOURNAL



Adres :Fırat Üniversitesi Eğitim Fakültesi Türkçe Öğretmenliği Bölümü Elazığ & Asos Eğitim Bilişim Danışmanlık San. Tic. Ltd. Şti. / Elazığ
Telefon :05326860136 (Hafta içi 09:00-17:00 arası) Faks :
Eposta :asosjournal@gmail.com

HAN YAZILIM



ASOS JOURNAL

The Journal of Academic Social Science
ULUSLARARASI SOSYAL BİLİMLER DERGİSİ
ISSN: 2148-2489



Menü

- [Anasayfa](#)
- [Online Makale Gönderme](#)
- [Son Sayı](#)
- [Önceki Sayılar](#)
- [Yazar İndeksi](#)
- [Yeni Üyelik](#)
- [Danışma Kurulu](#)
- [Yayın Kurulu / Editör Kurulu](#)
- [Dergi Yönetimi](#)
- [Yurt Dışı Temsilcileri](#)
- [Editörden](#)
- [Yazım ve Yayın İlkeleri](#)
- [Hakkımızda](#)
- [Derginin Tarandığı İndeksler](#)
- [İletişim](#)

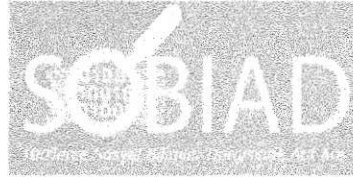
Hızlı Erişim

Lütfen Seçiniz ▼
Git



Derginin Tarandığı İndeksler

Uluslararası hakemli ve indeksli bir dergi olan The Journal of Academic Social Science'in tarandığı indexler:



SOSYAL BİLİMLER ATIF DİZİNİ



Academic Scientific Journals



UNLOCKING ACADEMIC CAREERS



akademik sosyal bilimler indeksi



Geçmiş Arama

Lütfen Seçiniz ▼

Sadece Başlıklarda Ara
Ara

Duyurular

Sempozyum Çağrı Son Tarih: 18.03.2019

Sempozyum Programının İlanı: 29.03.2019

Sempozyum Başlangıç Tarihi: 18.04.2018

Sempozyum Bitiş Tarihi: 20.04.2018

Dergi Seçimi ve Tam Metin Gönderim Başlangıcı



ASOS JOURNAL

The Journal of Academic Social Science

Editör

Dr. Özcan BAYRAK

Editör Yardımcıları

Dr. Rahil NECEFOV

Dr. Celal EMANET

Arş. Gör. Esra BAYRAK

ASOSJOURNAL (The Journal of Academic Social Science) uluslararası hakemli bir dergi olup ayda 1 kez yayınlanır. ASOSJOURNAL (The Journal of Academic Social Science) Dergisi, sosyal bilimlerin her alanından yazı yayınlayan bir dergidir. Bu çerçevede özgün bilimsel makaleler, çeviriler, çeviri-yazılar, röportajlar, kitap, makale, sempozyum, panel ve bilimsel etkinlik tanıtma çalışmaları ile nekroloji metinleri yayınlar. Ayrıca, sunulduğu yer, toplantı ve tarihin kaydedilmesi ile başka bir yerde yayınlanmamış olması şartıyla sempozyum bildirimleri de yayınlanabilir. Ancak bu yayın etkinliğinden kaynaklanması muhtemel herhangi bir sorunun sorumluluğu yazara aittir. Yayınlanması için ASOSJOURNAL (The Journal of Academic Social Science) Dergisi'ne gönderilen yazıların basım ve yayın hakları dergiye devredilmiş olur. Bu yazılar dergi yönetiminden izin alınmaksızın bir başka yayın organında yayınlanamaz, çoğaltılamaz ve kaynak gösterilmeden kullanılamaz.

ASOSJOURNAL (The Journal of Academic Social Science) Dergisi, yayınlamış olduğu metinleri çeşitli mecralarda yayınlatabilir. ASOSJOURNAL (The Journal of Academic Social Science) Dergisi'ne gönderilmiş yazılardan kaynaklanması muhtemel herhangi bir yasal, hukuksal, ekonomik ve etik sorumluluk, söz konusu yazı yayınlanmış olsa bile yazarlarına aittir. Dergi herhangi bir yükümlülük kabul etmez. ASOSJOURNAL (The Journal of Academic Social Science) Dergisi'nin yayın dili Türkçe olmakla birlikte İngilizce, Almanca, Fransızca, Arapça, Farsça vb. dillerden gelen yazılar da değerlendirmeye tabi tutulur ve hakemler tarafından yayımlanması uygun görüldüğü takdirde yayınlanır.

www.asosjournal.com / asosjournal@gmail.com

ISSN: 2148-2489 YIL: 6 / SAYI: 85



ASOS JOURNAL
The Journal of Academic Social Science