

# KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNA (OMBUDSMANA) BAŞVURMA MÜKELLEFLER İÇİN ETKİLİ BİR HAK ARAMA YOLU OLABİLİR Mİ?

Dr. Hasan AYKIN

## Öz

*Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) 2012 yılında kuruldu ve 2013 yılında faaliyet geçti. Kurumun amacı, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere etkin ve bağımsız bir mekanizma oluşturmaktır. Bu çalışmada, Kuruma vergisel konularda müracaatın usulleri ile etkinliği konusu analiz edilmiştir. Vergi konuları özelinde sistemin etkinliğine etkide bulunan nedenler değerlendirme konusu yapılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Mükellef, Kamu Denetçiliği Kurumu, vergi idaresi, idareye başvuru.

**JEL Sınıflandırması:** H21, H83, K34

## CAN COMPLAINT TO OMBUDSMAN INSTITUTION BE AN EFFECTIVE LEGAL WAY FOR TAXPAYERS?

### Abstract

*Ombudsman Institution has been established in 2012 and went into operation in 2013. The purpose of the Institution is to establish an independent and efficient complaint mechanism regarding the delivery of public services and investigate, research and make recommendations about the conformity of all kinds of actions, acts, attitudes and behaviours of the administration with law and fairness under the respect for human rights. In this study, procedures and efficiency of compliants to the Institution regarding to taxation issues have been analysed. Reasons effecting efficiency of system especially in terms of tax issues have been made the subject to evaluation.*

**Keywords:** Taxpayer, Ombudsman Institution, tax administration, apply to the administration.

**JEL Classification:** H21, H83, K34

## 1. GİRİŞ

Ombudsmanlık kurumu bu isimle ilk defa 1713 yılında İsveç'te uygulamaya konulmuştur<sup>1</sup>. Ombudsmanlık, Türkiye'de 2010 yılında yapılan referandumla birlikte Kamu Denetçiliği Kurumu adı altında Anayasal bir kurum halini almıştır. Anayasanın 74'üncü maddesi uyarınca "*Kamu Denetçisine başvurmak*" anayasal bir hak olarak tanımlanmıştır.

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu<sup>2</sup> ile 2012 yılında Kurumun teşkilat yapısı şekillendirilmiş, ardından kurumsallaşma çabaları içine girilmiştir. Kurum, 29/03/2013 tarihinden itibaren şikâyet kabul etmeye başlamak<sup>3</sup> suretiyle gerçek anlamda faaliyete geçmiştir. Dolayısıyla, pek çok ülkede yüzyılları aşan uzun bir tarihi geçmişe sahip olan Ombudsmanlık kurumu, ülkemizde 3 yıldır faaliyette bulunan yeni ve genç bir yapıyı temsil etmektedir.

Kamu Denetçiliği Kurumu, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarına ilişkin şikâyetleri Türkiye Büyük Millet Meclisi adına inceleme ve araştırma yetkisine sahiptir. Bu yetkisini kullanırken, idari işlemler yalnızca hukuka uygunluk yönünden değil; hakkaniyete uygunluk yönünden de incelenmektedir. Bu yönüyle kurum diğer hak arama yollarından ayrılmaktadır.

Vergileme, idari nitelikli bir işlemdir.<sup>4</sup> Bu nedenledir ki; herhangi bir şekilde vergileme işleminde görev ve yetkisi bulunan tüm idarelerin<sup>5</sup> işlem ve uygulamaları ile çalışanların tutum ve davranışları Kamu Denetçiliği Kurumu'nun denetimi kapsamına girmektedir. Mevcut durumda Kamu Denetçiliği Kurumuna müracaat, mükellefin vergi idaresinin hukuka ve hakkaniyete aykırı olduğunu düşündüğü işlem, eylem ve uygulamaları aleyhine başvuruda bulunabileceği yeni bir hak arama yolu olarak karşımıza çıkmaktadır.

---

<sup>1</sup> KDK, *2013 Yıllık Raporu*, Kamu Denetçiliği Kurumu, Ankara, 2014, s. XVII; H. Galip Küçüközyiğit, "Ombudsmanlık Kurumu -Hukuksal ve Siyasal Bir İnceleme-, *Uluslararası Hukuk ve Politika*, Cilt 2, No.5, 2006, s.91.

<sup>2</sup> 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> KDK, *2013 Yıllık Raporu*, Kamu Denetçiliği Kurumu, Ankara, 2014, s. XVIII.

<sup>4</sup> Sadık Kırbas, *Vergi Hukuku – Temel Kavramlar, İlkeler, Kurumlar*, 18. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008, s.13.

<sup>5</sup> Vergileme işleminde Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Denetim Kurulu, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, emlak vergisi başta olmak üzere çeşitli vergiler, harç ve serimler açısından vergileme işleminde taraf olan belediyeler başta olmak üzere pek çok kurum rol alabilmektedir.

Çalışmada, vergisel işlemlerin yanı sıra vergilendirme konusunda görev ve yetki sahibi idarelerin ve çalışanlarının eylem, tutum ve davranışlarından kaynaklanan konularda Kamu Denetçiliği Kurumuna müracaat yolu, Kurumun vergisel konulardaki örnek kararlarına da yer verilmek suretiyle, incelenmekte söz konusu hak arama yolunun etkinliğine ilişkin analiz ve değerlendirmeler yapılmaktadır.

## 2. GENEL HATLARI İLE OMBUDSMANLIK KURUMU

Ombudsman kelimesi İsveççe kökenli bir kelimedir. Vekil-temsilci anlamına gelen “*ombud*” ile kişi anlamına gelen “*man*” sözcüklerinin birleştirilmesi suretiyle türetilmiştir. Kişi adına hareket etmeye ve onun haklarını korumaya yetkili kılınmış kimse veya kısaca “*yurttaşı koruyan kamu görevlisini*” ifade etmektedir.<sup>6</sup>

Ombudsman aynı zamanda, “*temsilci*”, “*sözcü*”, “*koruyucu*”, “*arabulucu*” anlamlarına da gelen bir terimdir. Ombudsmanlık müessesesi ülkelere göre farklı isimlerle anılmaktadır. Pek çok ülkede parlamento ombudsmanı veya ombudsman kavramı tercih edilirken, arabulucu, insan hakları koruyucusu, savunucusu türü nitelendirmeler de yaygın olarak kullanılmaktadır. Ombudsmanlık, Güney Afrika’da “*Kamu Koruyucusu*”, Avusturya’da “*Halk Avukatı*”, Macaristan’da “*Temel Haklar Komiseri*”, Polonya’da “*İnsan Hakları Savunucusu*”, Portekiz’de *Adalet Savunucusu*, İtalya’da *Sivil Savunucu*, Fransa’da *Cumhuriyet Arabulucusu*, İspanya’da *Halkın Savunucusu* adı altında faaliyet göstermektedir.<sup>7</sup>

Türkiye’de ombudsmanlık müessesesi Kamu Denetçiliği Kurumu adı altında hayata geçirilmiştir. Ancak, gerek Anayasa’nın 74 üncü maddesinde ve gerekse 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunundaki “Kamu Denetçiliği” kavramı yönündeki tercihe rağmen, Kurumun “Ombudsman” nitelemesine ayrı bir önem verdiği görülmektedir. Nitekim Kurumun internet sitesi alan ismi [www.ombudsman.gov.tr](http://www.ombudsman.gov.tr) şeklindedir. Ayrıca, pek çok dokümanda Kamu Denetçiliği isimlendirmesinin yanında parantez içinde de olsa “Ombudsman” kelimesine yer verilmesi “Ombudsmanlık” kavramına verilen önemin bir yansımasıdır.

Ombudsman, genel olarak, kamu idaresinin kararları, eylemleri veya ihmalleri hakkında yurttaşlardan gelen itiraz ve şikâyetleri ele almaktadır. Bu nedenle, Ombudsman, hak ihlali,

---

<sup>6</sup> Adnan Gerçek, Onur ÖZCAN, “Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları, Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 324, Eylül 2015, s. 50.

<sup>7</sup> Ülkeler itibarıyla ombudsmanlık kurumunun isimlendirilmesi konusunda Uluslararası Ombudsman Enstitüsü’nün üye listelerine bakılabilir. <http://www.theioi.org/oi-members> (Erişim, 30.09.2015).

yetkinin suiistimal edilmesi, hata, ihmal, gecikme, hakkaniyet dışı işlem ve kötü yönetime karşı yurttaşların korunması konusunda rol üstlenen bir makamdır.<sup>8</sup> Ombudsmanın önemli bir görevi de idare ile vatandaş arasında karşılıklı güven duygusunun artmasını sağlayarak ikili arasında arabulucu olmasıdır.<sup>9</sup>

Genel olarak kamu makamlarının yapmış olduğu işlemleri Parlamento adına denetleyen bağımsız ve tarafsız bir kurum olarak tanımlanan Ombudsman<sup>10</sup>, bir yönü ile idarenin işleyişini denetleyen bir yapı iken diğer yönü ile gerçek ve tüzel kişiler açısından bir tür alternatif hak arama yolu niteliğine sahiptir. Bu haliyle Ombudsmanlık, demokratik kültür düzeyi ve bireylerin kamu ile ilişkilerindeki olgunlaşmanın bir yansımasıdır.

Ombudsman, idari işlem ve eylemler açısından bir denetim mekanizması görevi görmekte, ancak yargılama işlevi üstlenmemektedir. Kamu denetçiliği, yargının yerine geçecek bir kurum olmayıp uyuşmazlığın yargısal yollara başvurulmadan önce çözülebilmesini amaçlayan ve yargı yolunu kapatmayan ihtiyari nitelikli bir uyuşmazlık çözüm yolu sunmaktadır.<sup>11</sup> Bu haliyle Ombudsmana şikâyet yolu, bir “hak arama yolu”dur.<sup>12</sup>

### 3. TÜRKİYE’DE OMBUDSMANLIK KURUMU

Türkiye’de Ombudsmanlık Kurumu oluşturma konusuna dair ilk çalışmalar Kalkınma Planlarında yer almıştır. Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planında<sup>13</sup>, yönetim ve bireylerin ilişkiye girdikleri hususlarda meydana gelen uyuşmazlıkların etkin ve hızlı şekilde çözülmesi amacıyla kamu denetçiliği kurumunun kurulması gereğine vurgu yapılmıştır. Sekizinci Kalkınma Planı<sup>14</sup> da kamu denetçiliği kurumunun oluşturulması için gerekli alt yapı çalışmalarının oluşturulmasına önem verileceği ifadelerine yer verilmiştir.

<sup>8</sup> Serrano, Fernando, “The Role of the Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, *Protection of Taxpayer’s Rights- European, International and Domestic Tax Law Perspective* içinde, Eds. Wlodzimierz Nykiel, Malgirtza Şek, Oficyna, Warszawa, 2009, s.136.; International Ombudsman Institute, “About the IOI” <http://www.theioi.org/the-i-o-i>

<sup>9</sup> Haydar Efe ve Murat Demirci, “Ombudsmanlık Kavramı ve Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 90, Temmuz/Eylül 2013, s. 69

<sup>10</sup> Akıncı Müslüm, **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta, İstanbul, 1999, s.265’ten aktaran Billur Yaltı, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 286, Temmuz 2012, s. 113.

<sup>11</sup> Zeynep Müftüoğlu Hoş, “Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanması”, *TBB Dergisi*, 2014/114, s. 302.

<sup>12</sup> Billur Yaltı, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 286, Temmuz 2012, s. 111.

<sup>13</sup> DPT, *VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)*, Ankara, 1995, s.119, 121.

<sup>14</sup> DPT, *Uzun Vadeli Strateji ve VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)*, Ankara, 2000, s. 193.

2006 yılında 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu çıkarılmıştır. Söz konusu Kanun Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir<sup>15</sup>. İptalin temel gerekçesi, TBMM'nin yetki ve görevlerinin Anayasanın 87. maddesinde sayıldığı ve bu sayılanlar arasında Kamu Denetçiliği Kurumuna başdenetçi ve denetçi seçme görev ve yetkisinin bulunmamasıdır.

Anayasa Mahkemesinin bu iptal kararının ardından 12 Eylül 2010 tarihinde halkoylaması ile kabul edilen 5982 sayılı Kanun ile birlikte "Kamu Denetçiliği Kurumu" adı altında bir ombudsmanlık kurumu Anayasamızda yerini almıştır. Anayasa'nın 74 üncü maddesine Ombudsmanlıkla ilgili eklenen fıkralarla birlikte daha önce "Dilekçe hakkı" şeklinde olan madde başlığı da; "Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı" şeklinde değiştirilmiştir. Kamu Denetçiliği Kurumuna ilişkin düzenleme içeren 74 üncü madde Anayasa'nın Siyasi Haklar ve Ödevler başlıklı Bölümünde yer almaktadır.

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu<sup>16</sup> ile Kamu Denetçiliği Kurumu, TBMM Başkanlığına bağlı, kamu tüzel kişiliğini haiz, özel bütçeli bir kamu kurumu olarak kurulmuştur. 6328 sayılı Kanunda, Kurumun yetki ve görevi, şikâyet halinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerini, tutum ve davranışlarını insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve tavsiyelerde bulunmak şeklinde belirlenmiştir.

#### **4. MÜKELLEFLERİN KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNA BAŞVURMA HAKKI VE HAKKIN KULLANILMA USULÜ**

Kamu Denetçiliği Kurumuna başvurma hakkı, etkin işlemesi halinde, vergi idaresi-mükellef-vergi yargısı açısından etki doğurabilecek önemli ve yeni bir hak arama yoludur. Bu hak arama yolunun etkin işlemesi, demokratik vergilendirme taleplerini güçlendirecek, vergi alanındaki hak ihlallerini azaltacaktır. Gelişmiş ülke örnekleri dikkate alındığında bu kurumlar, vergilendirmede insan haklarına uygunluğu güçlendirici etkide bulunmaktadır. Bu nedenle, ülkemizde Kamu Denetçiliği Kurumunun sonuç veren arabuluculuğu gerçekleştiğinde, vergi idaresi ile mükellef arasındaki bazı ihtilafların yargı aşamasına geçmeden çözülmesi söz konusu olacak, vergi yargısı üzerindeki yük azalacak ve vatandaşın devlete olan güveni perçinlenecektir.

<sup>15</sup> 25.12.2008 tarihli E. 2006/140, K. 2008/185 sayılı karar, 04.04.2009 tarih ve 27190 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>16</sup> 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Mükelleflerin, taraf oldukları vergisel nitelikli işlemler ile vergi idare ve çalışanlarının eylem, tutum ve davranışlarından kaynaklı sorunlar veya hak ihlalleri konusunda Kamu Denetçiliği Kurumuna başvurma hakları bulunmaktadır. Nitekim 29 Mart 2013 tarihi itibarıyla şikâyet başvuruları almaya başlamış<sup>17</sup> olan Kurumun Yıllık Raporları ve internet sitesinde yayımlanmış olduğu Karar örnekleri incelendiğinde, vergilendirme ve vergisel işlemlere temas eden konularda da “tavsiye” ve “ret” kararlarının yer aldığı görülmektedir.

Mükelleflerin, Kamu Denetçisine başvurma hakkını kullanırken 6328 sayılı Kanun ve ilgili ikincil mevzuatta öngörülen bir takım usul ve esaslara uymaları gerekmektedir. Yine ilgili mevzuatta hakkın kullanımı ile ilgili yer alan süre tahditlerine de riayet edilmesi icap etmektedir. Aşağıdaki bölümde, Kamu Denetçisine müracaat hakkının kullanımını, mükellefler özelinde ele alınarak incelenmekte, özellikli durumlara temas edilmektedir.

#### **4.1. Başvuruda Bulunabilecek Mükellefler**

Anayasanın 74 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında; “*Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.*” hükmüne yer verilmiştir. 6328 sayılı Kanununun 17 nci maddesinde ise, “*Kuruma, gerçek ve tüzel kişiler başvurabilirler.*” hükmü yer almaktadır. Anayasa ve Kanun uyarınca kamu denetçisine başvuracak kişiler açısından sınırlama ve ön şart getirilmemiştir.

Ancak Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte<sup>18</sup>, gerek Anayasa gerekse Kanun hükmünde yer almayan “*menfaati ihlal edilen gerçek ve tüzel kişilerin*” Kuruma şikâyette bulunabilecekleri şeklinde bir sınırlama getirilmiştir. Şikâyetin insan hakları, temel hak ve özgürlükler, kadın hakları, çocuk hakları ve kamuyu ilgilendiren genel konulara yönelik olması hâlinde menfaat ihlali aranmayacağı da belirtilmiştir.

Kuruma başvurabilecek kişilere kanunda bir sınırlandırma getirilmeyip; yönetmelikte yer alan menfaat şartı aranması hususu mükelleflerin hak araması üzerinde ne şekilde etkiye bulunacaktır? 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 377 nci maddesinde, vergi mahkemelerinde dava açabilecek kişiler, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler olarak sayılmıştır. Maddenin belirttiği kişiler, esas itibarıyla vergi uyuşmazlığında menfaati ihlal edilen kişileri karşılamaktadır. Bu durumda vergi uyuşmazlıkları için kamu denetçisine

<sup>17</sup> KDK, *2014 Yıllık Raporu*, Kamu Denetçiliği Kurumu, Ankara, 2015, s. 20.

<sup>18</sup> 28.03.2013 tarih ve 28601 (mükerrer) sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

başvurabilecek kişilerin kapsamı, denetçinin Kanunu ve Yönetmeliği yorumlama şekline göre değişecektir. Denetçi, başvuru koşulu olarak yönetmeliğe bakarsa menfaat ihlali arayacak ve sadece VUK 377 nci maddede sayılan kişiler başvurabilecek; denetçi, Kanunu temel alırsa kuruma, VUK'ta sayılmayan kişiler de başvurabilecektir. Vergilendirme işlemleri, kamuyu ilgilendiren düzenleyici işlemlerden farklı nitelikte olduğundan, vergilendirme işlemlerine karşı başvurular, işlemin doğası gereği menfaati ihlal edilenler tarafından yapılmaktadır. Subjektif nitelikli bir vergi işlemi hakkında menfaati ihlal edilmeyen üçüncü kişinin başvurması pek olası bulunmadığından Yönetmelikte, Kanunda getirilmeyen bir kısıtlama getirilmesi, teknik açıdan hala sıkıntılı olmakla beraber, başvuru için menfaat ihlalinin aranmasının, pek çok vergilendirme işlemi bakımından farklı bir etki yaratmayacağı iddia edilmektedir.<sup>19</sup>

*Anayasa'da "Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir."* hükmüne yer verilmesine rağmen, 6328 sayılı Kanunun 17 nci maddesinde *"Kuruma, gerçek ve tüzel kişiler başvurabilirler."* denilmesi hususu, vergi mükelleflerinin sadece gerçek ve tüzel kişilerden oluşmaması, tüzel kişiliği olmayan teşekkül ve grupların da mükellefiyetinin bulunması nedeniyle sorunludur.

Vergisel işlemler ile vergi idarelerinin eylem, tutum ve davranışları neticesinde idare ile sorun yaşayan, menfaatinin ihlal edildiğini düşünen gerçek veya tüzel kişi tüm mükellefler ile gerçek veya tüzel kişiliği olmasa bile herhangi bir şekilde vergi idaresinin işlemlerinden, eylem, tutum ve davranışlarından etkilenenlerin Kamu Denetçiliğine başvurma hakkını kullanma ihtiyacı söz konusu olabilecektir.. Ancak, tüzel kişiliği olmayan teşekkül (apartman yönetimi, site yönetimi gibi) ve grupların (cemaatler ve benzeri) mükellef olmalarına rağmen, Kuruma şikâyet imkânlarının bulunup bulunmadığı hususunun netleştirilmesine ihtiyaç vardır. Bu konuda Anayasanın 74 üncü maddesinde *"herkes"* ibaresine yer verilmiş olması nedeniyle Anayasal düzeyde bir sorun yoktur. Kanun ve Yönetmelik düzeyinde yapılacak düzenlemelerle veya Kamu Denetçiliği Kurumunun üst hukuk normu olan Anayasa hükmünü esas almak suretiyle konuyu çözüme kavuşturması mümkündür. Beklentimiz, hakkaniyet kurallarına büyük önem veren Kamu Denetçiliği Kurumunun, mükellef niteliğine sahip tüzel kişiliği olmayan teşekkül ve grupların başvurularını da kabul edeceği yönündedir.

#### **4.2. Mükelleflerin Başvuruya Konu Edebilecekleri ve Edemeyecekleri Hususlar**

<sup>19</sup> Zeynep Müftüoğlu Hoş, "Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanması", TBB Dergisi, 2014/114, s. 304-305.

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kanunu ve Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 6 ncı maddesi uyarınca Kurum, inceleme ve araştırma yaparken idarenin, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde; kanunlara uygunluk, ayrımcılığın önlenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmaması, eşitlik, tarafsızlık, dürüstlük, nezaket, şeffaflık, hesap verilebilirlik, haklı beklentiye uygunluk, kazanılmış hakların korunması, dinlenilme hakkı, savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, makul sürede karar verme, kararların gerekçeli olması, karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi, kişisel verilerin korunması gibi iyi yönetim ilkelerine uygun işlem ve eylem ile tutum veya davranışta bulunup bulunmadığını gözeterek ve iyi yönetim ilkelerine uymak durumundadır. Dolayısıyla, vergileme alanında idarenin işlem ve eylemleri, idare çalışanlarının tutum ve davranışları gibi konuların tümü için Kamu Denetçiliği Kurumuna müracaat imkânı bulunmaktadır.

Yukarıdaki mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde, vergilendirme sürecinde usule aykırılıktan veya vergilendirme işlemlerinde hukuka ve hakkaniyete aykırılıktan doğan hak ihlallerine ilişkin şikâyetlerin kapsama dâhil olduğu söylenebilir. Buradan hareketle, gerek usul hukukuna ve gerekse maddi hukuka aykırılık durumları Kamu Denetçiliği Kurumunun incelemesine tabidir. Vergi idaresince, özellikle denetim süreci de dâhil olmak üzere, yapılan her türlü hata, ihmal, ihlal, gecikme, adaletsiz ve ayrımcı uygulama, takdir yetkisini kötüye kullanma gibi hukuka aykırılıklar şikâyet konusu edilebilir.<sup>20</sup> Dolayısıyla, vergi idaresinin vergilendirme sürecindeki bütün işlem ve eylemleri, bu süreçteki hukuka aykırılıklar ve hak ihlalleri, idarenin tutumu şikâyet yoluyla müracaatın kapsamına girmektedir.

Ancak, Yönetmeliğin 5 inci maddesi hükmü uyarınca Kuruma yapılan aşağıdaki türden şikâyetler incelenmemektedir:

- Yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarınca karara bağlanmış uyuşmazlıklar hakkında Kuruma yapılan şikâyetler,
- Sebepleri, konusu ve tarafları aynı olup incelenmekte olan veya daha önce sonuçlandırılan şikâyetler hakkında Kuruma yeniden yapılan şikâyetler,
- Belli bir konuyu içermeyen şikâyetler.

Vergi işlemlerini yürüten Maliye Bakanlığı ve Bakanlığın Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığının gibi vergilendirme ile uğraşan birimleri, Gümrük ve

---

<sup>20</sup> Yaltı, 2012, s. 116.



Ticaret Bakanlığı ve Bakanlığın vergilendirme ile uğraşan birimleri, mahalli idarelerin vergilendirme ile ilgili işlem ve eylemleri Kurumun görev kapsamı içinde yer almaktadır. Dolayısıyla, vergilendirme konusu ile ilgili kurumlarla ilgili ihtilaflar, bu kurumların tutum, eylem ve davranışlarına karşı Kamu Denetçiliği Kurumuna şikâyet yolunun kullanılması mümkündür. Ancak konunun yargıya intikal etmesi aşamasından itibaren Kamu Denetçiliği Kurumuna şikâyet imkânı kalmamaktadır.

#### **4.3. Şikâyet Başvurusunun Yapılma Usulü**

Şikâyet başvurularının yapılma usulü, 6328 sayılı Kanun, ilgili Yönetmelik ve Kurumun internet sitesinde ayrıntıları yer alan açıklama ve dilekçe örnekleri de dikkate alınarak aşağıda özetlenmiştir.

Şikâyet başvurusu esas olarak Türkçe yazılmış bir dilekçe ile yapılır. Ancak, şikâyetçinin kendisini daha iyi ifade edebildiği başka bir dildeki başvurusu, Kurumca haklı ve makul olduğunun tespiti halinde kabul edilebilmektedir.

Şikâyet dilekçeleri, Kuruma veya Kurumun gerekli gördüğü yerlerde açtığı bürolara elden verilebileceği gibi posta, elektronik posta veya faks yoluyla da gönderilebilir. Kurum tarafından oluşturulan elektronik sistem aracılığıyla da şikâyet başvurusunda bulunulabilir. Ayrıca, illerde valilikler veya ilçelerde kaymakamlıklar aracılığıyla elden veya posta yoluyla şikâyet başvurusu yapılabilir. Valilik veya kaymakamlıklar, şikâyetleri tarih ve sayı vermek suretiyle kayıt altına aldıktan sonra şikâyet başvurusunu ve varsa eklerini en geç üç iş günü içinde doğrudan Kuruma göndermekle yükümlüdür.

Faks veya elektronik posta yoluyla yapılan şikâyet başvurularına ait dilekçe asılları, onbeş gün içinde Kuruma gönderilmedikçe başvuru geçerli sayılmamaktadır. Kayıtlı elektronik posta yoluyla yapılan başvurularda bu şart aranmamaktadır.

Şikâyet başvurusunun, Yönetmeliğin ekinde yer alan ve Kurumun resmî internet sitesinde yayımlanan “Gerçek Kişiler İçin Şikâyet Başvuru Formu” veya “Tüzel Kişiler İçin Şikâyet Başvuru Formu” doldurulmak suretiyle yapılması esastır. Ancak, Yönetmelikte belirlenen zorunlu bilgi ve belgelerin bulunması koşuluyla form kullanılmadan da şikâyet başvurusu yapılması mümkündür. Haklı bir nedenin bulunması hâlinde başvuru yapılan yerde formun doldurulmasına yardımcı olunmak suretiyle sözlü yapılan şikâyet başvuruları da kabul edilmektedir. Varsa şikâyet konusuna ilişkin bilgi ve belgelerin de başvuruya eklenmesi gerekir.

**Tablo 1: Şikâyet Başvurusunda Yer Verilecek Hususlar**

<b>Gerçek Kişi Şikâyetçi</b>	<b>Tüzel Kişi Şikâyetçi</b>	<b>Şikâyetin Kanuni Temsilci Veya Vekil Aracılığı İle Yapılması</b>
1) Adı, soyadı ve imzası, 2) Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları için vatandaşlık kimlik numarası, yabancılar için pasaport numarası, uyruğu ve varsa kimlik numarası, 3) Tebligata esas yerleşim yeri veya iş adresi, 4) Şikâyet edilen idare, şikâyet konusu ve talep, 5) İdareye başvuru tarihi ve idarenin cevap tarihi, 6) Varsa bildirim esas elektronik posta adresi, telefon ve faks numarası.	1) Unvanı, 2) Tebligata esas yerleşim yeri adresi, telefon numarası ve varsa elektronik tebligat adresi, 3) Yetkili kişinin adı, soyadı, unvanı, imzası ve varsa bildirim esas elektronik posta adresi, telefon ve faks numarası, 4) Şikâyet edilen idare, şikâyet konusu ve talep, 5) İdareye başvuru tarihi ve idarenin cevap tarihi, 6) Yetkili kişinin yetki belgesinin aslı veya onaylı örneği, 7) Varsa merkezi tüzel kişilik numarası.	1) Temsile veya vekâlete dair geçerli bir yetki belgesinin veya ispat belgesi, 2) Kanunî temsilci veya vekilin; a) Adı, soyadı ve imzası, b) Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları için vatandaşlık kimlik numarası, c) Yabancılar için pasaport numarası, uyruğu ve varsa kimlik numarası, ç) Tebligata esas yerleşim yeri veya iş adresi, d) Varsa bildirim esas elektronik posta adresi, telefon ve faks numarası şikâyet başvurusunda yer alır.

Kanunî temsilci veya vekil aracılığıyla yapılan şikâyet başvurularında tebligat bu kişilere yapılmaktadır.

Şikâyet başvurusundan herhangi bir nedenle ücret alınmayacağı Kanunun 17 nci ve Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu başvurularla ilgili Harçlar Kanununda herhangi bir harç öngörülmediği için başvurular için şu an itibariyle harç da söz konusu değildir. Demokratik bir hak arama yolu öngörülen Ombudsmana şikâyet yolunun bağlayıcı niteliğinin bulunmaması nedeniyle ilerde de harç uygulamasına konu yapılmayacağı düşünmekteyiz.

#### **4.4. Şikâyet Başvurusunda Bulunma Süresi**

Kamu Denetçiliği Kurumuna şikâyet yolu ile müracaat süre sınırı getirilmiştir. Buna göre, şikâyet başvurusu için altı aylık bir süre sınırı söz konusudur. Altı aylık sürenin hangi tarihten itibaren işlemeye başlayacağı önemlidir. Altı aylık süre;

- Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12 nci maddesince idareye yapılacak başvuruya;

a) İdare tarafından verilecek cevabın tebliği tarihinden,

b) İdare tarafından altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten,

- İdarenin tutum ve davranışları ile kanunlarda kesin olduğu belirtilen işlemlere karşı, tutum ve davranışın gerçekleştiği veya öğrenildiği tarihten veya işlemin tebliği tarihinden itibaren başlamaktadır.

Başvuru tarihi, dilekçenin Kuruma, valilik veya kaymakamlıklara verildiği, diğer hâllerde başvurunun Kuruma; elektronik ortamda yapılan şikâyet başvurusunda, şikâyet başvurusunun Kurumun elektronik sistemine ulaştığı tarihtir.

### **3.5. Başvuruların Gizliliği**

Şikâyet başvurularının gizliliği şikâyetçinin talebine bağlıdır. Yönetmeliğin 16 ncı maddesi uyarınca, şikâyetçinin talebi üzerine şikâyet başvurusu gizli tutulur. Kurumun, şikâyet başvurusunun gizli kalmasına yönelik her türlü tedbiri alma yükümlülüğü bulunmaktadır.

## **5. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN ŞİKÂyetLERİ DEĞERLENDİRME SÜRECİ**

Kamu Denetçiliği Kurumuna yapılan şikâyetlerde ön inceleme ve inceleme-araştırma aşamaları söz konusudur.

**Ön İnceleme Aşaması:** Şikâyetin Kurumun görev ve yetkisi kapsamına girip girmediği ve ilgili yönetmelikte aranan diğer şartları taşıyıp taşımadığı araştırılmakta, kapsama girmeyen veya şartları taşımadığı anlaşılan şikâyetler için “*incelenemezlik*” kararı verilerek gerekçesi ile ilgililere bildirim yapılmaktadır. İdari başvuru yollarının tüketilmediğinin tespiti halinde ise “Gönderme” kararı verilmekte ve şikâyet başvurusu ile karar gereğinin yapılması için ilgili idareye, bilgi vermek için de başvuru sahibine iletilmektedir.

**İnceleme ve Araştırma Aşaması:** İnceleme aşamasında, bürokrasi ve kırtasiyecilikle çözümü geciktirmemek için, öncelikle şikâyetin en kısa sürede nasıl sonuçlandırılacağına ilişkin bir değerlendirme yapılmaktadır. Söz konusu şikâyetin herhangi bir yazışmaya yer verilmeden çözülebileceği kanaatine varılırsa, ilgili idare ile (telefonla veya bizzat) görüşmeler yapılabilmektedir. Yapılan görüşmelerde şikâyet konusu ile ilgili bilgi verilip, idareden çözüm için işlem tesis etmesi istenmektedir.

Ancak, şikâyetin bu yolla çözülemediği hallerde, şikâyet konusu hakkında bilgi ve belgeler ile şikâyet hakkındaki değerlendirmeleri ilgili idareden talep edilmekte<sup>21</sup>, idare şikâyet hakkında bilgilendirilmekte ve böylece idareye de söz hakkı tanınmaktadır.

Başdenetçi veya Denetçiler, inceleme ve araştırma konusuyla ilgili olarak özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde alanında uzman kişileri bilirkişi olarak görevlendirebilmekte, tanık veya ilgili kişilerin dinlenmesine karar verebilmektedirler.

İnceleme ve araştırma sonucu şikâyetin yerinde olduğu kanaatine varılması hâlinde Tavsiye Kararı verilmektedir. Kararda idareye hatalı davranıldığı kabulü, zararın tazmini, işlem yapılması veya eylemde bulunulması, mevzuat değişikliğinin yapılması, işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya düzeltilmesi, uygulamanın düzeltilmesi, uzlaşmaya gidilmesi, tedbir alınması gibi önerilerde bulunmaktadır.<sup>22</sup>

İlgili merci, tavsiye doğrultusunda tesis ettiği işlemi, aldığı önlemi veya tavsiye edilen çözümü uygulanabilir nitelikte görmediği takdirde bunun gerekçesini otuz gün içinde Kuruma göndermekle mükelleftir.

İnceleme ve araştırma sonucunda şikâyetin yerinde olmadığı kanaatine varılması hâlinde ise Ret Kararı verilmektedir.

Ayrıca, şikâyetçinin başvurusundan vazgeçmesi, şikâyetçi gerçek kişi ise ölümü veya tüzel kişi ise tüzel kişiliğinin sona ermesi, şikâyet konusu talebin ilgili idare tarafından yerine getirilmesi, inceleme ve araştırma devam ederken şikâyet konusu hakkında dava açılması durumlarında Kurum tarafından “*Karar Verilmesine Yer Olmadığına Dair Karar*” verilmektedir. Kurumun tarafları uzlaştırmasıyla şikâyet konusu olaydaki hatalı işlemin idare tarafından düzeltilmesi halinde de bu karar alınmaktadır.

## **6. MÜRACAAT İÇİN İDARİ BAŞVURU YOLLARININ TÜKETİLMESİ ŞARTININ VERGİ İHTİLAFLARI AÇISINDAN DAVA AÇMA SÜRESİNE ETKİSİ**

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12 nci maddesi hükmü ile Kuruma şikâyet başvurusunda bulunulabilmesi için 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda

---

<sup>21</sup> 6328 sayılı Kanunun “Bilgi ve belge istenmesi” başlıklı 18 inci maddesi hükmü uyarınca, süresi içinde istenen bilgi ve belgeleri haklı bir neden olmaksızın vermeyenler veya eksik verenler hakkında Başdenetçi veya Denetçinin başvurusu üzerine ilgili merciin soruşturma açma zorunluluğu bulunmaktadır.

<sup>22</sup> Kamu Denetçiliği Kurumu, 2014 Yıllık Raporu, s. 50.

öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi şartı getirilmiştir. İdari başvuru yolları tüketilmeden yapılan başvurular ilgili idareye gönderilmektedir. Ancak Kurum, telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali bulunan hâllerde, idari başvuru yolları tüketilmese dahi başvuruları kabul edebilmektedir.

6328 sayılı Kanunun 17 inci maddesi uyarınca, dava açma süresi içinde yapılan şikâyet başvurusu, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmaktadır.

Vergi ihtilafları ile ilgili olarak sürecin dava açma süresini de kaçırmamak için şu şekilde işlemesi gerekmektedir;

- Mükellefe ulaşan ihbarname üzerine mükellefin İYUK'un 11 inci maddesi uyarınca idarî işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan<sup>23</sup> idarî dava açma süresi içinde istenmesi,

- İdari makama başvuru üzerine dava açma süresinin durması,

- İsteğin reddedildiğinin tebliği veya idarenin 60 gün içinde bir cevap vermemesi durumunda istek reddedilmiş sayıldığı günden itibaren dava açma süresinin kaldığı yerden işlemeye başlaması,

- Dava açma süresi içinde Kamu Denetçiliği Kurumuna şikâyet başvurusunda bulunması ve işlemeye başlamış olan dava açma süresinin 6328 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca durması,

- 6328 sayılı Kanunun 21 inci maddesi uyarınca,

(1) Başvurunun Kurum tarafından reddedilmesi hâlinde, durmuş olan dava açma süresi gerekçeli ret kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlaması.

(2) Başvurunun Kurum tarafından yerinde görülerek kabul edilmesi hâlinde; ilgili merci Kurumun önerisi üzerine otuz gün içinde herhangi bir işlem tesis etmez veya eylemde bulunmaz ise durmuş olan dava açma süresinin kaldığı yerden işlemeye başlaması.

---

<sup>23</sup>GİB, *Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları*, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2008, s.18. [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi\\_idaresi.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf) (Erişim Tarihi: 22.03.2016)

(3) Kurumun, inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde sonuçlandıramaması hâlinde de durmuş olan dava açma süresinin kaldığı yerden işlemesi.

İYUK'un 11 inci maddesi uyarınca üst makamlara başvuru yolunun dava açma süresini durdurduğunun kabulünü içeren yorum<sup>24</sup> esas alınarak olması gereken süreç yukarıdaki şekilde özetlenmiştir. Ancak bu konuda vergi idaresinin ve yargı organlarının yorumunun istikrar kazanmadığını belirtmek gerekir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları*” isimli 2008 tarihli Rehberde, vergi ihtilafları ile ilgili olarak dava açma süresi içinde Vergi Dairesinin işlemlerine karşı Vergi Dairesi Başkanlıklarına, Vergi Dairesi Başkanlığı olmayan yerlerde ise Defterdarlıklara başvurulabileceğini belirterek, dava açma süresi içinde yapılan bu tür başvuruların dava açma süresini durduracağını açıkça belirtmiştir. Ancak, aynı isimli 2011 tarihli Rehberde<sup>25</sup>, üst makama başvuru ile ilgili açıklamalar Rehberden tamamen çıkarılmış, idari mercilere başvuru altında sadece veri hataları ve düzeltme ile şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvuru yollarına yer verilmiştir. Ayrıca, aşağıdaki ifadelerle yer vermek suretiyle dava açma süresinin durmayacağı yönündeki görüşünü de açıkça belirtmiştir:

*“Mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarında, dava açmadan önce sadece işlemi yapmış olan idari makama başvuru imkanı bulunmaktadır. Ancak, bu başvuru hiçbir zaman mükellefin yasal hakları olan veri mahkemelerinde dava açma, cezada indirim talebi ve uzlaşma talebinde bulunma sürelerini uzatmaz.”*

Yargı organlarının İYUK'un 11 inci maddesi uyarınca üst makama başvuru durumunda 30 günlük dava açma süresinin durmayacağı yönünde kararları bulunmaktadır<sup>26</sup>.

Kamu Denetçisinin dava konusu yapılmış şikâyet başvurularını inceleme konusu yapmadığı dikkate alındığında, dava açma süresinin durmadığının kabulü durumunda vergi ihtilaflarında Kamu Denetçisine başvuru hakkı anlamsız hale gelmektedir. Çünkü mükellefler

<sup>24</sup> Metin Taş, Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Ve Bir Yargı Kararı, *Yaklaşım*, Kasım 2007, sayı, 179; Şükrü Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Güncellenmiş 15. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 132.

<sup>25</sup> GİB, *Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları*, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011, s. 30. [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2011\\_tarhiyatlarda\\_idari.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlarda_idari.pdf) (Erişim Tarihi, 23.03.2016)

<sup>26</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 18.10.2006 tarih ve E. 2006/75, K. 2006/300 sayılı Kararında “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen haller dışında, üst mercii bulunmayan vergi dairelerince düzenlenen ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesinin uygulanma olanağı bulunmadığından...” demek suretiyle hüküm tesis etmiştir.

idarece uyulacağı yönünde bir garantisi olmayan Kamu Denetçisinin tavsiye kararı için dava açma haklarını kaybetme riski ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

## 7. VERGİSEL İÇERİKLİ MÜRACAAT SAYILARI VE KARAR ÖRNEKLERİ

Kamu Denetçiliği Kurumuna müracaat yolunun, mükellefler açısından etkinliğinin analizi için, bu konudaki veriler önemli sinyaller vermektedir. Bu nedenle aşağıdaki alt bölümlerde, vergisel içerikli müracaatlar ile karar örneklerine yer verilmektedir.

### 7.1. Kamu Denetçiliği Kurumuna Yapılan Şikâyetler İçinde Vergisel İçerikli Olanların Yeri

Vergi mükellefleri ile idare arasında pek çok alanda çok sayıda ihtilaf söz konusu olmaktadır. Bu ihtilafların önemli bir kısmı vergi yargısına taşınmaktadır. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun, şikâyet konu ve alanlarına ilişkin aşağıda sunulan istatistikleri, vergi alanındaki ihtilafların çok azında Ombudsmana müracaat yolunun tercih edildiğini göstermektedir.

**Tablo 2: Şikâyet Konu ve Alanları İçinde Vergisel İşlemlerin Payı**

Şikâyet Konusu veya Alanı	2013		2014		2015	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu personel rejimi	2142	28,0	1349	23,92	1584	26,2
Eğitim-öğretim, gençlik ve spor	1203	15,8	1056	18,73	1296	21,4
Ekonomi, maliye ve vergi	784	10,3	440	7,80	295	4,8
<b>-Vergi</b>	<b>96</b>	<b>1,25</b>	<b>65</b>	<b>1,15</b>	*	*
İnsan hakları	263	3,4	423	7,50	327	5,4
Çalışma ve sosyal güvenlik	888	11,6	419	7,43	385	6,4
Mahalli idarelerce yürütülen hizmetler	455	6,0	343	6,08	329	5,4
Adalet, milli savunma ve güvenlik	455	6,0	283	5,02	190	3,1
Orman, su, çevre ve şehircilik	198	2,6	186	3,30	376	6,2
Mülkiyet hakkı	239	3,1	144	2,55	188	3,1
Sağlık	158	2,1	131	2,32	130	2,1

**Kaynak:** Kamu Denetçiliği Kurumunun 2013, 2014 ve 2015 Yılları Faaliyet Raporları ile 2013 ve 2014 Yıllık Raporlarından hareketle tarafımızdan oluşturulmuştur.

\*23 Mart 2016 itibariyle 2015 Yıllık Raporu yayımlanmamış olduğundan söz konusu veriler tabloda yer almamaktadır.

Ekonomi, Maliye ve Vergi alanındaki şikâyetler yıllar itibariyle hem sayı hem de toplam içindeki pay olarak önemli düşüşler göstermiştir. 2014 yılı için ekonomi, maliye ve vergi alanındaki şikâyetler içinde vergi işlemleri 65 şikâyetle %14,7'lik bir paya sahiptir<sup>27</sup>. 2013 yılında vergi işlemlerine ilişkin şikâyet sayısı 96, ekonomi, maliye ve vergi alanındaki

<sup>27</sup> KDK, 2014 Yıllık Raporu, s. 66-67.

şikâyetler içindeki payı %12,2 olmuştur<sup>28</sup>. Vergi ile ilgili şikâyetlerin toplam şikâyetlere oranı ise 2013 yılı için %1,25, 2014 yılı için %1,15 olarak gerçekleşmiştir. Vergileme alanında idare ile yaşanan ihtilafların çokluğu dikkate alındığında yıllık 100 ün altında kalan şikâyet başvurularının henüz çok düşük düzeyleri ifade ettiğini ve mükelleflerin Ombudsmana müracaat yolunu yeterince kullanmadıklarını söylemek mümkündür.

## 7.2. Kamu Denetçiliği Kurumunca Vergisel Konulara İlişkin Karar Örnekleri

Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından verilen bazı karar örneklerine, şikâyetin konusu, kararın özeti ve karar bilgisi sunulmak suretiyle aşağıda yer verilmiştir.

**Tablo 3: Kamu Denetçiliği Kurumunun Vergisel Konulara İlişkin Verilen Karar Örnekleri**

<i>Şikâyetin/Talebin Konusu</i>	<i>Kararın Özeti</i>	<i>Karar Bilgisi</i>
2960 sayılı Boğaziçi Kanunu kapsamında Boğaziçi İmar Müdürlüğü yetki alanında kalan, yapı yapma hakkı bulunmayan ve yeşil alan statüsü uygulanan arsa vasıflı taşınmazın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi gereği emlak vergisinden muaf tutulması gerektiği ancak tutulmadığı.	Boğaziçi İmar Kanununun 17 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gereken söz konusu taşınmaz için emlak vergisi muafiyeti sağlanması gerektiği yönünde tavsiye kararı verilmiştir.	Karar Tarihi: 26/11/2014 Şikâyet No: 2014/2837
Şikâyetçi 2002 yılından itibaren, (...) adresinde bulunan dairenin maliki olduğunu, 2002 yılından itibaren emlak vergisini düzenli bir şekilde ödemediğini, ancak 2014 yılında Emlak Vergisi Kanununun 8. maddesi gereğince idareye 200 m <sup>2</sup> 'yi geçmeyen tek meskene sahip olduğu ve herhangi bir gelirinin bulunmadığı beyanında bulunarak, 2014 ve müteakip yıllar için indirimli emlak vergisi uygulamasından yararlandığını ve anılan gerekçelerin 2002 yılından itibaren var olması nedeniyle şimdiye kadar ödemiş olduğu emlak vergisi tutarlarının iade edilmesini talep etmesine karşılık idarenin bu talebe olumsuz yanıt vermesi.	Şikâyetçi 2002 yılından itibaren düzenli olarak ödemiş olduğu emlak vergilerinin hiçbir geliri olmadığı gerekçesi ile indirimli (sıfır) oranlı vergi uygulaması kapsamında değerlendirilerek iade edilmesini talep etmiş olsa da, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 126 ncı maddesi, yine bu kanunun 114 üncü maddesindeki 5 yıllık tarh ve tahakkuk zamanaşımına atıfta bulunarak, bu zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi hatalarının düzeltilemeyeceğini kesin bir ifadeyle belirtmiştir. Bu bağlamda şikâyetçinin iade talebini 2014 yılında yaptığı göz önünde bulundurulursa geriye dönük olarak 2013, 2012, 2011, 2010 ve 2009 yıllarında ödemiş olduğu emlak vergilerinin iade edilmesinin mümkün olduğu görülmektedir. Daha önceki vergilerin iade edilmesi yasal çerçevede imkan dahilinde değildir. Tüm bunlar birlikte değerlendirildiğinde; idarenin red işleminde hukuka ve hakkaniyete uygunluk bulunmadığından idareye tavsiyede bulunmak gerekmiştir.	Karar Tarihi: 16.12.2014, Şikâyet No: 2014/3360
Faturasız mal satışlarını ihbarı sonucunda ihbar ikramiyesi alan	Şikâyet kapsamında, faturasız mal alımı yapan firmaların vergi kaçırdığına dair somut bilgi ve belgelerin bulunmaması, bu firmaların alım tutarlarının düşük olması nedeniyle firmaların idarece	Karar Tarihi: 03.03.2014 Şikâyet No:04.2013/

<sup>28</sup> KDK, 2013 Yıllık Raporu, s. 80.



<p>firmanın adı geçen bu firmadan faturasız mal satın alanlar hakkında inceleme yapılmadığından devletin ve kendisinin zarara uğratıldığı iddiası ile bu zararının ödenmesi gerektiği yönünde tavsiye kararı verilmesini talebi.</p>	<p>incelenmesine gerek duyulmaması ve idarenin denetim gücünün boş yere harcanmasının önlenmesi gerekçeleriyle işleminin hukuka ve hakkaniyete uygun olduğu değerlendirilerek şikâyet başvurusunun reddi yönünde karar verilmiştir.</p>	<p>1726,</p>
<p>Vergi kayıp ve kaçığına neden olduğundan dolayı ihbar ettiği firmanın incelenmesinin Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından iş yoğunluğu bahane gösterilerek geciktirildiğini ve bu gecikme nedeniyle adı geçen firmaların 6111 sayılı Kanun'dan faydalandığını dolayısıyla bu firmaların 2007, 2008, 2009 takvim yıllarının incelenmediğini bu nedenle de kendisinin zarara uğradığını iddia etmektedir</p>	<p>Şikâyetçinin ihbarının Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından değerlendirilerek, ihbar ile ilgili iş emirlerinin gerekli inceleme ve araştırmanın yapılması amacıyla Vergi İnceleme elemanına gönderildiği, şikâyetçiye de bu aşamalar ile ilgili bilgi verildiği ve yasal süresi içinde firmaların incelemelerinin sonuçlandırıldığı tespit edilmiştir Dolayısıyla yukarıda bahsedilen açıklamalar ve mevzuat hükümleri gereğince, adı geçen Kurum tarafından yapılan iş ve işlemlerin hukuka uygun olduğu kanaatine varılarak, şikâyetçinin talebi reddedilmiştir.</p>	<p>Karar Tarihi: 12.03.2014 Şikâyet No: 04.2013/186 0</p>
<p>Şikâyetçi, 2001 yılında yapmış olduğu taşınmaz satışı nedeniyle sonradan İdarece ikmal edilen vergi ve cezadan yıllar sonra haberdar olması ve borcunu faiziyle ödemek zorunda kalması nedeniyle mağduriyetinin giderilmesi yönünde tavsiye kararı verilmesini talep etmektedir.</p>	<p>Kamu Denetçisi tarafından; idarece şikâyetçi adına hesaplanan ek tapu harcı ve cezasının bildiriminde Vergi Usul Kanununda belirtilen tebliğ usullerine uygun hareket edilerek tebliğ işlemlerinin yapıldığı ancak şikâyetçiye ulaşamadığı, dolayısıyla şikâyetçinin cezayı geç öğrenmesinden kaynaklanan mağduriyetinde, İdarenin üzerine düşen görevi yerine getirdiği herhangi bir kusurunun olmadığı ve yapılan işlemlerin hukuka uygun olduğu gerekçeleriyle şikâyet başvurusunun reddi yönünde karar verilmiştir.</p>	<p>Karar Tarihi: 08.04.2014 Şikâyet No: 04.2013/193 7</p>
<p>Şikâyetçi, 05.11.2011 tarihinde Gazi Üniversitesi Yüksek Lisans programına kayıt yaptırdığını, 1 yıl bilimsel hazırlık sınıfında okuduğunu, harç yatırmaması gerekirken yatırmak zorunda kaldığı 129,00TL'lik harç tutarının iadesini talep etmektedir.</p>	<p>Gazi Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin 15 inci maddesi gereğince tezli yüksek lisans ve doktora/sanatta yeterlilik programlarında kayıtlı öğrencilerin normal sürelerini aşmaları halinde katkı payını ödemekle yükümlü tutuldukları, 26'ncı maddesinde, tezli yüksek lisans programını tamamlama süresinin azami üç yıl olduğu, şeklindeki düzenlemeden hareketle 2014-2015 Güz döneminde 5 inci yarıyıl olması ve mevzuatta belirtilen azami süre içerisinde bulunması nedeniyle harç ücretinin haksız olarak tahsil edildiği şeklinde değerlendirilerek, ilgilinin mağduriyetinin giderilmesi ve harç bedelinin ilgiliye iade edilmesi yönünde tavsiye kararı verilmiştir.</p>	<p>Karar Tarihi:25.03.2015 Şikâyet No: 2014/4266</p>
<p>Şikâyetçi Vergi Dairesi Müdürlüğünce ihaleyle tarafına satılan hacizli aracın tam ziya kaydı bulunmasından ihale öncesinde bilgisi olmaması sebebiyle uğradığı zararlarının tazmininin talep etmektedir.</p>	<p>Satıcının satılanın ayıplarından sorumlu olduğu hâllerde alıcı, satılanı alıkoyup ayıp oranında satış bedelinde indirim isteme hakkına sahip olması hükmü gereğince şikâyetçinin ödemiş olduğu tutar ile tam ziyalı aracın bedeli arasındaki farkın ödenmesinin, şikâyetçinin devlet tüzelkişiliği bünyesindeki Vergi Dairesinin yaptığı ihaleden satın aldığı aracın ayıpsız olacağı yönündeki haklı beklentisi karşısında hakkaniyete ve hukuka uygun olacağı gerekçesiyle Kurum tarafından gerçekleştirilecek hacizli mal satışlarında satılan menkul ve gayrimenkullerle ilgili olarak bilinmesi istenen tüm özellikler hakkında satış öncesinde isteklilere bilgi verilmesi ve benzer sorunların yaşanmaması adına satışı yapılacak menkul ve gayrimenkullerle ilgili gereken tüm araştırmaların</p>	<p>Tarihi 22.01.2014 Şikâyet No: 04.2013/137 0</p>

	yapılmasını sağlayacak etkin bir mekanizmanın kurulması ve mevzuatta buna paralel değişiklik yapılması hususlarında Gelir İdaresi Başkanlığına tavsiyede bulunulmuştur.	
Şikâyetçinin silah taşıma ruhsatının yenilenmesi talebinin temyiz aşamasında olan Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Kaçakçılık suçu davası nedeniyle reddine ilişkin işlemin geri alınarak yenileme talebinin kabulü yönünde işlem tesis edilmesi yönünde tavsiye kararı verilmesi talep edilmektedir.	Şikâyetçinin, davasının henüz sonuçlanmamış olması ve hakkında kesinleşmiş bir mahkumiyet bulunmaması; aynı zamanda VUK'ta yer alan bir eşya veya maddeye bağlı olmayan, sadece vergi hukuku yönünden ve vergi ziyanına sebebiyet vermeyi önleme amacıyla getirilmiş vergi cezalarına esas olan fiillerin genel ceza hukuku terminolojisi anlamında kaçakçılık olarak nitelendirilmesi ve yorumlanmasının hukuka ve hakkaniyete uygun olmadığı değerlendirilmiştir.  Sonuç itibarıyla, şikâyetçinin yargılandığı eylemin Ateşli Silahlar ve Bıçaklar ile Diğer Aletler Hakkında Yönetmelik'in 16'ncı maddesinin (d) bendinde belirtilen "...her türlü kaçakçılık suçları" kapsamında olduğu söylenemeyeceğinden, şikâyete konu işlemde bu şekilde yapılan yorumda hukuka uyarlık bulunmadığı tespit edilmiştir.  Yapılan inceleme neticesinde; şikâyet konusu işlemin geri alınması ve şikâyetçinin silah taşıma ruhsatının yenilenmesi talebinin değerlendirilerek mağduriyetinin giderilmesi yönünde işlem tesis edilmesi için Zonguldak Valiliğine tavsiyede bulunulmuştur.	Karar Tarihi: 30.09.2013 Karar No:2013/4
Aydın-Efeler Vergi Dairesi Müdürlüğü Takdir Komisyonu tarafından resen takdir edilen matrah üzerinden alınan vergi ve cezaya ilişkin olarak Kamu Denetçiliği Kurumuna şikâyet başvurusunda bulunulmuştur.	Aydın Vergi Dairesi Başkanlığından alınan bilgi ve belgelerin incelenmesiyle, şikâyetçinin kirada oturduğu zamanın doğru bir şekilde tespit edilmesi sağlanmış, Kurumun girişimiyle idare hatalı değerlendirmede bulunduğunu kabul etmiş ve yanlış yapılan tarhiyatın düzeltilmesi sağlanmıştır.	Karar No:04.2013/ 964*

Kaynak: <http://www.ombudsman.gov.tr> adresinde yer alan ilgili yıllar kararları taranmak ve özetlenmek suretiyle tarafımızdan oluşturulmuştur.

\*Bu Karara internet sitesinde yayımlanan Kararlar arasından ulaşılamamıştır. Söz konusu Karara ilişkin bilgiler, Kurumun 2013 Yılı Faaliyet Raporunun 104 üncü sayfasında yer alan açıklamalardan alınmıştır.

Yukarıdaki kararlar incelendiğinde Kamu Denetçiliği Kurumunun vergileme alanına ilişkin olarak önüne gelen konuları ayrıntılı bir şekilde incelediği, şikâyetler konusunda tavsiye, kısmı tavsiye ve ret kararı şeklinde kararlar verdiği anlaşılmaktadır. Kararların içeriğinin ayrıntılı incelemesi sırasında dikkat çeken bir husus, vergisel konularda Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Denetim Kurulu, Belediyeler ve Üniversitelerce vergisel nitelikli işlemlerin ön sıralarda yer aldığı anlaşılmıştır. Bunun yanında, vergi kaçakçılığı suçu için yargılanması nedeniyle silah ruhsatı talebi reddedilen kişinin talebinde olduğu gibi, aslında Valiliği ilgilendiren ancak konusunun vergi kaçakçılığına ilişkin olması nedeniyle vergisel yönü bulunan şikâyet talepleri de inceleme konusu yapılarak karara bağlanmıştır.

Kamu Denetçiliği Kurumunun, mevcut mevzuattan kaynaklı hakkaniyete aykırı durumların varlığını düşünmesi durumunda mevzuat değişikliği önerisinde bulunması da söz konusu olmaktadır. 2014 yılı Faaliyet Raporunda Özürlülerle ilgili olarak ÖTV Kanununda mevzuat değişikliği yapılmasına ilişkin bir öneri yer almıştır.<sup>29</sup>

## 8. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNA MÜRACAAT MÜKELLEFLER İÇİN ETKİN BİR HAK ARAMA YOLU OLABİLİR Mİ?

Kamu Denetçiliği Kurumuna müracaatın, mükellefler tarafından yeni bir hak arama yolu olarak görülmesi ve işletilmesi ancak, kamu denetçisinin tarafsızlığına ve vergi uyumsuzlukları konusunda bilgisine güvenmeleri ve verdiği kararların idare nezdindeki etkili olması şartlarının birlikte gerçekleşmesine bağlıdır.

Kamu Denetçisinin verdiği kararlar tavsiye niteliğindedir. İdareye yöneltilen tavsiye kararı hukuka veya hakkaniyete aykırı idari işlemin geri alınması veya değiştirilmesi önerisini içerir. Bağlayıcı bir karar mekanizması olmasa dahi, gelişmiş pek çok ülke uygulamasında idari makamların Ombudsmanın talep ve tavsiyelerine genellikle uyması söz konusudur. İdarenin, somut olarak vergi idaresinin, Ombudsmanın tavsiyelerine ciddiyetle uyması, uymadığı hallerde bunun haklı gerekçesini açıklaması hukuken değilse bile ahlaki bir sorumluluk olarak görülmektedir<sup>30</sup>. İnsan haklarına saygı ve demokratik kültürün geliştiği ülkelerde Ombudsman tarafından verilen tavsiye kararlarına uyum düzeyi %90'ların üzerindedir. Bu oran İngiltere ve Norveç'te %99 seviyesindedir<sup>31</sup>.

Aşağıda, Kurumun tavsiye kararlarına ilişkin idarelerin uyma düzeyini gösteren veriler sunulmaktadır.

**Tablo 4: Tavsiye Kararlarına Uyum Düzeyi**

	2013	2014
Tavsiye Kararı Sayısı (A)	75	119
Uyulan Dosya Sayısı (B)	12	40
Uyulmayan Dosya Sayısı (C)	41	65
Kısmen Uyulan Dosya Sayısı (D)	9	10
Cevap Verilmeyen Dosya Sayısı (E)	13	4
Uyma Oranı (B+D/A) (Kısmen Uyulanlar Dâhil)	%28	%42
Uyma Oranı (B/A) (Kısmen Uyulanlar Hariç)	%16	%34

<sup>29</sup> KDK, 2014 Yıllık Raporu, s. 139.

<sup>30</sup> Serrano, 2009, s.149.

<sup>31</sup> KDK, 2014 Yıllık Raporu, s. 241.

**Kaynak:** Kamu Denetçiliği Kurumu<sup>32</sup> (Uyuma oranlarına ilişkin hesaplamalar tarafımızdan yapılmıştır.)

Türkiye örneğinde, Tavsiye Kararlarına uyum düzeyinin düşük kaldığı hususu Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından da eleştiri konusu yapılmaktadır. Kurumun 2014 Yıllık Raporu'nda, 2014 yılında yapılan şikayet başvuru sayısının 2013 yılına göre düşmesinde, kurumların tavsiye kararlarını uygulama konusundaki isteksizliğinin etkili olduğu kanaati kamuoyu ile paylaşılmıştır.<sup>33</sup>

Yukarıdaki veriler, tavsiyelere uyum oranı açısından diğer ülkelerle kıyaslandığında umut kırıcı olmakla birlikte, 2013 yılına göre önemli ölçüde artış göstermesi açısından olumlu bir trende işaret etmektedir. Yukarıdaki tabloda önemli verilerden bir diğeri, cevap verilmeyen dosya sayısıdır. Bazı kurumların, tavsiye kararı üzerine cevap dahi vermemiş olmaları üzerinde önemle durulması gereken bir konudur.

Kamu kurumlarının Kamu Denetçiliği Kurumunun tavsiye kararlarına uyumlarının düşük düzeyde kalması, mükelleflerin Kuruma müracaat yolu ile hak arama yolunu tercih etme isteklerini önemli ölçüde etkileyecek bir unsur olarak gözükmemektedir. Vergi konusundaki müracaatların tüm müracaatlar içinde %1'ler düzeyinde kalması ve trendin de azalma yönünde olması da, vergisel konularda Kuruma müracaat yolunun yeterince tercih edilmediğini göstermektedir.

Kurumun tavsiye kararlarına uyum düzeyinin yanında, kamu kurum ve kuruluşlarının, Anayasal bir kurum olan ve Yasama organı adına faaliyet gösteren Kamu Denetçiliğinin bilgi ve belge taleplerini karşılamada yeterince istekli davranmamaları da sistemin etkinliğini sorgulanır kılmaktadır. Nitekim Kurumun 2014 yılı Faaliyet Raporunda bilgi ve belge teminini konusunda kamu kurumlarının yaklaşımları "sitemli" bir eleştiriye tabi tutulmakta, konuya ilişkin ciddi sıkıntılar yaşandığını gösteren örnekler zikredilmektedir.<sup>34</sup> Raporla verilen bir örnekte, Kamu Kurumuna üç kez yazı yazılmasına ve Kamu Denetçisi tarafından Kanunun ilgili Bakan Yardımcısına yazı ile iletilmesine rağmen sonuç alınmadığı hususuna vurgu yapılmaktadır. Kamu Denetçiliği Kurumunun kendisine şikâyet yolu ile başvuru bir konuda, muhatap kurumlardan bilgi ve belge alamaması veya bu konuda zorluk ve

---

<sup>32</sup> Kurumun Faaliyet Raporları ve internet sitesinde Tavsiye Kararlarına uyum ile ilgili istatistiki verilerin bulunamaması üzerine Kurum'dan, bireysel olarak yapmakta olduğum bir araştırma nedeniyle tavsiye kararlarına uyum ile ilgili bilgi talep edilmiştir. Kamu Denetçiliği Kurumu bu konuya çok duyarlı bir şekilde cevap vermiştir. Kendilerine teşekkür ederim. Yukarıda yer verilen veriler Kamu Denetçiliği Kurumundan yukarıda zikredilen yolla temin edilen verilerdir. Oranlara ilişkin hesaplamalar tarafımızdan yapılmıştır.

<sup>33</sup> KDK, 2014 Yıllık Raporu, s. 241.

<sup>34</sup> KDK, 2014 Yıllık Raporu, s. 238.

gecikmelerin yaşanması, süre tahdidi bulunan inceleme faaliyetleri açısından önemli bir handikaptır. Kurumun ve sistemin etkinliğini doğrudan etkileyen bir unsurdur.

Vergileme alanının karmaşık yapısı, çoğu durumda mali sonuçlarının bulunması ve vergi idaresinin mali sonuç doğuran ancak bağlayıcılığı bulunmayan bir tavsiye kararına dayanarak işlem yapma konusundaki isteksizliği, vergi alanında Kuruma müracaat yolunun etkinliğine olumsuz etkide bulunan diğer unsurlardır. Kişilerin, haklarında tesis edilen vergilendirme işlemleri için kamu denetçiliğine başvurmaları ve kamu denetçisinin idare aleyhinde karar vermesi durumunda, idarenin vergilendirme işlemini, kamu denetçiliğinin kararını uygun görüp o doğrultuda değiştirmesi pek olası görülmemektedir.<sup>35</sup> Yaltı'ya göre<sup>36</sup> ülkemizde vergi idaresinin uyuşmazlık pratiği, yargı içtihatları karşısındaki uyma uymama geleneği ve en nihayetinde bir konudaki yerleşik içtihadı rağmen eski uygulamayı sürdürme ve aleyhindeki yargı kararını her hal ve karda temyiz etme geleneği, umut verici değildir.

Vergilendirme konularının teknik ve karmaşık nitelikte olması, Kamu Denetçiliği Kurumunun üye yapısı, örgütleniş ve insan kaynağı açısından vergileme alanını kavrama kapasite ve donanımına sahip olmasını gerektirmektedir.<sup>37</sup> Kamu Denetçilerinden birinin vergilendirme alanındaki şikâyetlere bakmak üzere uzmanlığı bulunan kişilerden olması ve kendine bağlı vergi uzmanlarının görevlendirilmesi, bir tür özel büronun oluşturulması önerilmektedir.<sup>38</sup> Aksi durumda, alanında uzman vergi idaresinin çok teknik ve etkileyici cevaplarla, Kamu Denetçisini idarenin haklılığı konusunda ikna etmesi yüksek bir olasılıktır. Bu ise, çoğunlukla idare lehine çıkan kararlar nedeniyle, mükellefleri Kuruma müracaat yolunu tercih etme konusunda isteksiz kılacaktır.

## 9. SONUÇ

İdarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarına ilişkin şikâyetleri Türkiye Büyük Millet Meclisi adına hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden inceleme yetkisine sahip Kamu Denetçiliği Kurumuna vergi ve vergi idaresi ile ilgili konularda şikâyet yolu ile müracaat yolu 29 Mart 2013 tarihinden bu yana açılmış bulunmaktadır. Sınırlı sayıda

---

<sup>35</sup> Hoş, 2014, s. 303.

<sup>36</sup> Yaltı, 2012, s. 116.

<sup>37</sup> Yaltı, 2012, s. 115. Bazı ülke uygulamalarında, genel ombudsmanlık kurumu yanında vergi mükellefi ombudsmanlığı türü yapıların hayata geçirildiği görülmektedir. Bu konuda ayrıntılı bir çalışmalar için bakınız: Hasan Aykın, "Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:316, Ocak 2015, ve Adnan Gerçek, Onur ÖZCAN, "Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları, Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 324, Eylül 2015.

<sup>38</sup> Hoş, 2014, s. 302.

da olsa, Kamu Denetçiliği Kurumuna vergisel konularla ilgili şikâyet başvuruları yapılmakta, Kurum bu başvurulardan bazıları için İdarelere tavsiyede bulunurken, bazıları için ret kararları vermektedir.

Mevcut durum itibariyle vergisel konularda Kamu Denetçiliğine başvuru yolunun etkin bir hak arama yolu olarak değerlendirilmesi güçtür. Vergisel konularda Kamu Denetçiliği Kurumuna şikâyetlerin düşük düzeyde kalması bunun önemli bir göstergesidir. Ayrıca aşağıda sıralanan hususların da mükellefler için Kamu Denetçiliği Kurumuna müracaat yolunun yeterince etkin bir yol olmamasında etkili olduğu değerlendirilmiştir:

Birincisi, Kurumun tavsiye kararlarına uyum düzeyinin genel anlamda düşüklüğüdür. Gelişmiş ülke uygulamalarında %90'lar seviyesindeki tavsiye kararlarına uyum düzeyi Türkiye örneğinde en iyimser hesaplamalarla %30-40'lar seviyesindedir. Uyum düzeyinin idareler bazında dağılımına ilişkin veri bulunmadığından, vergi idaresinin genel uyum düzeyi bilinmemektedir.

İkincisi, vergisel ihtilafların mali sonuçlar doğurması nedeniyle vergi idaresinin tavsiye kararına dayanarak mali sonucu olan işlemler yapma konusundaki isteksizliğidir. Müstakar hale gelen yargı kararları bulunduğu durumlar için dahi konunun yargıya taşınması, kaybedileceği büyük oranda belli olan davalarda dahi temyize gidilmesi gibi sorumluluktan kaçınma kültürünün ve bu kültürü zorunlu kılan mekanizmaların bulunduğu bir yapıda, tavsiye kararlarına dayanılarak mali sonuç doğuran işlem tesis edilmesini beklemek rasyonel bir yaklaşım olmayacaktır. Bu durum, mükelleflerin Kuruma müracaat yolunu kullanmalarının önündeki en önemli engellerden birini oluşturmaktadır.

Üçüncüsü, Kamu Denetçiliği Kurumunun vergi gibi teknik, karmaşık ve çok kısa sürelerle değişen mevzuata sahip bir alana ilişkin yeterli ihtisasa sahip olması ihtiyacıdır. Bu nedenle, Kamu Denetçilerinden birinin vergilendirme alanındaki şikâyetlere bakmak üzere uzmanlığı bulunan kişilerden olması ve kendine bağlı vergi uzmanlarının görevlendirilmesi, bir tür özel büronun oluşturulması önerilmektedir.<sup>39</sup>

Dördüncüsü, Kamu Denetçiliği Kurumuna başvurulabilmesi için idari başvuru yollarının tüketilmesi şartının aranması, vergi ihtilaflarında idareye başvuru yolunun vergi mahkemesinde dava açma süresini durdurup durmayacağı konusunda Vergi İdaresinin

---

<sup>39</sup> Hoş, 2014, s. 302. Pek çok ülke örneğinde vergi ombudsmanlıklarının oluşturulması da bu ihtiyaca işaret etmektedir.

olumsuz yaklaşımı ile bazı yargı kararlarında da dava açma süresinin durmayacağı yönündeki görüşün benimsenmesi hususudur. Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından tavsiye kararı verilmesi durumunda dahi İdarece bu tavsiyeye uyulup uyulmayacağı belli olmayan bir durumda, rasyonel bir mükellefin dava açma süresini geçirmek suretiyle dava açma hakkını kaybetme riski ile karşı karşıya kalmayı göze alamayacağı değerlendirilmektedir.

Yukarıdaki değerlendirmeler çerçevesinde, mevcut yapı ve durum itibariyle, mükellefler açısından Kamu Denetçiliği Kurumuna müracaat yolunun etkin bir hak arama yolu olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

Adnan Gerçek, Onur ÖZCAN, “Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları, Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 324, Eylül 2015.

Billur Yaltı, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 286, Temmuz 2012.

DPT, *VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)*, Ankara, 1995.

DPT, *Uzun Vadeli Strateji ve VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)*, Ankara, 2000.

Fernando Serrano, “The Role of the Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, *Protection of Taxpayer’s Rights- European, International and Domestic Tax Law Perspective* içinde, Eds. Wlodzimierz Nykiel, Malgirtza Şek, Oficyna, Warszawa, 2009.

GİB, *Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları*, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2008.

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi\\_idaresi.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf)

(Erişim Tarihi: 22.03.2016)

GİB, *Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları*, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011.

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2011\\_tarhiyatlarda\\_idari.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlarda_idari.pdf) (Erişim Tarihi: 22.03.2016)

H. Galip Küçüközyiğit, “Ombudsmanlık Kurumu -Hukuksal ve Siyasal Bir İnceleme-, *Uluslararası Hukuk ve Politika*, Cilt 2, No.5, 2006

Hasan Aykın, “Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:316, Ocak 2015

Haydar Efe ve Murat Demirci, “Ombudsmanlık Kavramı ve Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 90, Temmuz/Eylül 2013.

<http://www.ombudsman.gov.tr>

International Ombudsman Institute, “Members”, <http://www.theioi.org/ioi-members>  
(Erişim Tarihi: 30.09.2015).

International Ombudsman Institute, “About the IOI” <http://www.theioi.org/the-i-o-i>  
(Erişim Tarihi: 30.09.2015)

KDK, *2013 Yıllık Raporu*, Kamu Denetçiliği Kurumu, Ankara, 2014.

KDK, *2014 Yıllık Raporu*, Kamu Denetçiliği Kurumu, Ankara, 2015.

KDK, 2013 Yılı Faaliyet Raporu, Kamu Denetçiliği Kurumu, Ankara, 2014.

KDK, 2014 Yılı Faaliyet Raporu, Kamu Denetçiliği Kurumu, Ankara, 2015.

KDK, 2015 Yılı Faaliyet Raporu, Kamu Denetçiliği Kurumu, Ankara, 2016.

Metin Taş, “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Ve Bir Yargı Kararı”, *Yaklaşım*, Kasım 2007, sayı, 179.

Müslüm Akıncı, *Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman*, Beta, İstanbul, 1999.

Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku – Temel Kavramlar, İlkeler, Kurumlar*, 18. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008.

Şükrü Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Güncellenmiş 15. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.

Zeynep Müftüoğlu Hoş, “Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanması”, *TBB Dergisi*, 2014/114.