



T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA KAMU DENETÇİLİĞİ
KURUMUNUN İŞLEVSELLİĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Fatma Sena ÇİFTÇİ

MALİYE ANABİLİM DALI

Danışman
Doç. Dr. Alparslan UĞUR

KIRIKKALE-2022



T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA KAMU DENETÇİLİĞİ
KURUMUNUN İŞLEVSELLİĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Fatma Sena ÇİFTCİ

MALİYE ANABİLİM DALI

Danışman
Doç. Dr. Alparslan UĞUR

KIRIKKALE-2022

KABUL-ONAY

FATMA SENA ÇİFTÇİ tarafından hazırlanan “VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN İŞLEVSELLİĞİ” adlı tez çalışması, aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Doç. Dr. Alparslan UĞUR

İmza:.....

Maliye Anabilim Dalı, Kırıkkale Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum.

Başkan: Doç. Dr. Alparslan UĞUR

İmza:.....

Maliye Anabilim Dalı, Kırıkkale Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum.

Üye: Doç. Dr. Özgür Emre KOÇ

İmza:.....

Maliye Anabilim Dalı, Hitit Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum.

Üye: Dr. Öğr. Üye M. Kemal BOSTAN

İmza:.....

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum.

Tez Savunma Tarihi: 30/09/2022

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

.....

Unvanı Adı SOYADI

..... Enstitüsü Müdürü

ETİK BEYANI

Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

Bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Fatma Sena ÇİFTÇİ

ÖZET

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN İŞLEVSELLİĞİ

Kırıkkale Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Alparslan UĞUR

Eylül 2022, 103 Sayfa

Ombudsman, 18. Yüzyılda ilk kez İsveç'te ortaya çıkmıştır ve 1809 yılında İsveç'te anayasal bir kimlik kazanarak kurulmuştur. Günümüzde birçok ülkede uygulanmakta olan ombudsmanlık kurumu, Türkiye'de 1980 yılından sonra çalışmalar yapılmıştır. Ülkemizde 2006 yılında kanun tasarısı çıkarılmış ancak anayasal dayanağının bulunmaması gerekçesiyle iptal edilmiştir. Türkiye'de bu müessese, 'Kamu Denetçiliği Kurumu' adı ile 2012 yılında anayasal ve yasal düzenlemeler yapılarak kurulmuştur. Kamu Denetçiliği Kurumunun amacı, kamu idarelerinin işlem ve eylemlerini insan haklarına dayalı, hukuka ve hakkaniyete uygun ve adalet anlayışı doğrultusunda araştıran, inceleyen ve tavsiyelerde bulunmak için faaliyetini sürdürmektedir. Bu bağlamda Kamu Denetçiliği Kurumunun işlevleri; 6328 sayılı Kanunu'nun 4. Maddesi gereğince; Kamu Denetçiliği Kurumu görevlerini yerine getirmek amacıyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na bağlı bir kurumdur. Diğer ülke uygulamalarına benzer bir şekilde, bu kurum ülkemizde bağımsızlığında ve işlevinde oluşabilecek müdahalelerden kaçınmak sebebiyle yasama organına bağlı kılınmıştır. Bu çalışmada Kamu Denetçiliği Kurumunun vergi uyuşmazlığındaki işlevi nitel ve niceliksel olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, Ombudsman, Kamu Denetçiliği Kurumu

ABSTRACT

FUNCTIONALITY OF OMBUDSMAN INSTITUTION IN TAX DISPUTES

Kırıkkale University

Social Sciences Institute

Department of Finance, Master's Thesis

Advisor: Assoc. Dr. Alparslan UGUR

September 2022, 103 Pages

The Ombudsman emerged in Sweden for the first time in the 18th century and was established in Sweden in 1809 by gaining a constitutional identity. The ombudsman institution, which is being implemented in many countries today, has been studied in Turkey after 1980. In our country, a draft law was enacted in 2006, but it was canceled due to lack of constitutional basis. In Turkey, this institution was established under the name of "Ombudsman Institution" in 2012 by making constitutional and legal arrangements. The aim of the Ombudsman Institution is to research, examine and make recommendations about the transactions and actions of public administrations based on human rights, in accordance with the law and equity and in line with the understanding of justice. In this context, the functions of the Ombudsman Institution are; Pursuant to Article 4 of Law No. 6328; The Ombudsman Institution is an institution affiliated to the Presidency of the Turkish Grand National Assembly in order to fulfill its duties. Similar to the practices of other countries, this institution has been subordinated to the legislature in order to avoid interferences that may occur in its independence and function in our country. In this study, the function of the Ombudsman Institution in tax disputes has been examined qualitatively and quantitatively.

Keywords: Tax Dispute, Ombudsman, Ombudsman Institution

TEŞEKKÜR

Bu tezin amacı; Türk Kamu Denetçiliği Kurumunun vergi uyumsuzlukların çözümünde işlevini araştırmak, mükelleflerin vergi sorunlarını çözmede Kamu Denetçiliği kurumunun idare üzerindeki etkisini incelemektir.

Bu çalışmamın hazırlanması sırasında bilgi ve tecrübesiyle bana yol gösteren; öğrencisi olmaktan büyük gurur ve mutluluk duyduğum değerli tez danışmanım Doç. Dr. Alparslan Uğur’a en içten duygularıyla teşekkürlerimi sunarım.

Tüm hayatım boyunca maddi ve manevi olarak her zaman bana destek olan, başta babam Servet ÇİFTÇİ ve annem Hatice ÇİFTÇİ olmak üzere canım aileme, destekleri ve katkılarıyla yoluma ışık tutan arkadaşım Ezgi ALTUNDAĞ’ a ve motivasyon veren tüm arkadaşlarıma sonsuz teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar DİZİNİ	xii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiv
KISALTMALAR DİZİNİ	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI İLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. Vergi Uyuşmazlığında Kavramlar	3
1.1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı	3
1.1.2. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar	4
1.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarını Doğuran Olaylar	5
1.2. Vergi Uyuşmazlığında Neden Olan Faktörler	6
1.2.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı	6
1.2.1.1. Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı	6
1.2.1.2. Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık	6
1.2.1.3. Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık	7
1.2.1.4. Konu Yönünden Hukuka Aykırılık	8
1.2.2. Vergi İncelemeleri	8
1.2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Hatalı Ceza Uygulaması	9
1.2.4. Vergi Matrahını Düşük Beyan Edilmesi	9
1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları	10

1.3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları	10
1.3.1.1. Uzlaşma.....	10
1.3.1.2. Cezalarda İndirim.....	17
1.3.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi	18
1.3.1.4. Pişmanlık ve Islah	21
1.3.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yolla Çözümü.....	22
1.3.2.1. Davanın Konusu ve Dava Açmaya Yetkili Olanlar	22
1.3.2.2. Yargı Aşamaları	23
1.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Organlarına Göre Niteliksel Ve Niceliksel Sınıflandırılması	27
1.4.1. İdari Aşamada Çözümlenen Vergi Uyuşmazlıkları.....	27
1.4.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müesseselerine İntikal Eden Uyuşmazlıklar	27
1.4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müesseselerine İntikal Eden Uyuşmazlıklar	28
1.4.2. Yargı Aşamasında Çözümlenen Vergi Uyuşmazlıkları.....	34
1.4.2.1. Vergi Mahkemelerinde Görülen ve Karara Bağlanan Uyuşmazlıklar	34
1.4.2.2. Bölge İdare Mahkemelerinde Karara Bağlanan Uyuşmazlıklar	35
1.4.2.3. Danıştay Nezinde Karara Bağlanan Uyuşmazlıklar.....	36

İKİNCİ BÖLÜM

OMBUDSMANLIK KURUMU VE TÜRK KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU

2.1. Ombudsmanlık Kurumu.....	39
2.1.1. Ombudsmanlık Kavramı	39
2.1.2. Ombudsmanlığın Tarihçesi	40
2.1.3. Ombudsmanlığın Türleri.....	41
2.1.3.1. Tüketici Ombudsmanı	41

2.1.3.2. İnsan Hakları Ombudsmanı.....	42
2.1.3.3. Çocuk Ombudsmanı Hakları.....	43
2.1.4. Ombudsmanlığın Görev Alanı	44
2.1.5. Ombudsmanlığın Yetkileri ve Sorumlulukları.....	45
2.2. Ombudsmanlık Kurumunun Dünyadaki Örnekleri	46
2.2.1. İsveç... ..	46
2.2.2. Almanya	49
2.2.3. İngiltere	51
2.2.4. Fransa.....	53
2.3. Türk Kamu Denetçiliği Kurumu	55
2.3.1. Türk Kamu Denetçiliği Kurumunun Kuruluşu	56
2.3.2. Kamu Denetçiliği Kurumunun Amacı	56
2.3.3. Kamu Denetçiliği Kurumunun Görevleri	57
2.3.4. Kamu Denetçiliği Kurumunun Yetkileri	58
2.3.5. Kamu Denetçiliği Kurumunun Teşkilat Yapısı ve Statüsü	59
2.3.6. Türk Kamu Denetçiliği Kurumunun İnceleme Alanı ve Başvuru Şekli ...	61
2.3.7. Kamu Denetçiliği Kurumunun İşlevselliği	63
2.3.7.1. Bireysel Katılımın Sağlanması.....	63
2.3.7.2. Kamu Hizmetlerinin İyileştirilmesi.....	63
2.3.7.3. Hak ve Özgürlüklerin Korunması	64
2.3.7.4. Hakkaniyetin Sağlanması	64
2.3.7.5. Yargılamanın Adil Sürede Yapılması	65
2.3.8. Kamu Denetçiliği Kurumuna Benzer Kurumlar	65
2.3.8.1. TBMM Dilekçe Komisyonu	65
2.3.8.2. TBMM İnsan Hakları İnceleme Komisyonu.....	67
2.3.8.3. Tüketici Hakem Heyeti	67

2.3.8.4. Devlet Denetleme Kurumu	68
--	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İŞLEVSELLİĞİ

3.1. Kamu Denetçiliği Kurumunun İşlevlerine Yönelik Performans Göstergeleri....	70
3.1.1. Kişi Haklarının Korunması ve İdarenin İşleyişine Sağlanan Katkıya Yönelik Göstergeler	70
3.1.2. Hak Arama Kültürünün Yaygınlaştırılmasına Yönelik Göstergeler.....	71
3.2. Kamu Denetçiliği Kurumunun Vergisel Uyuşmazlıklar Konusunda Etkinliği ..	72
3.3. Kamu Denetçiliği Kurumu Faaliyetlerinin Niteliksel İncelenmesi.....	76
3.4. Kamu Denetçiliği Kurumu Faaliyetlerinin Niceliksel İncelenmesi	77
3.4.1. Kurum Şikayet Başvuru Sayıları.....	77
3.4.2. Kurumun Dostane Çözüme İlişkin Verileri	82
3.4.3. Kurum Tavsiye ve Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararlarına İlişkin Verileri	83
3.4.4. Kurumun Tavsiye Kararının Uyum Oranlarına İlişkin Bilgiler.....	85
3.4.5. Kurumun Sorun Çözme Yeteneğiyle Alakalı Başarısının Değerlendirilmesi	86
3.5. Kamu Denetçiliği Kurumuna Yapılan Eleştiriler.....	87
3.6. Kamu Denetçiliği Kurumunun Vergilendirme Açısından Kabiliyet ve Kapasitesinin Değerlendirilmesi.....	88
3.6.1. Kurumun Üstün Yönleri	88
3.6.2. Kurumun Zayıf Yönleri	90
3.7. Kamu Denetçiliği Kurumunun Hedef ve Beklentileri	91
3.7.1. 2022 Yılı Hedefleri	91
3.7.2. 2022 Yılı Beklentileri.....	91
3.8. Kurumun Genel ve Vergilendirmeye İlgili Uygulamalara Öneriler	92

SONUÇ.....	94
KAYNAKÇA.....	96
ÖZGEÇMİŞ.....	103



TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1. Danıştay'ın Vergi Uyuşmazlıklarına Bakan Görevli Daireler	26
Tablo 2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan Vergi ve Cezalarla İlgili Veriler..	28
Tablo 3. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan Vergiyle İlgili Veriler	30
Tablo 4. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Edilen Cezaya İlişkin Veriler	31
Tablo 5. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Edilen Vergilere İlişkin Veriler	31
Tablo 6. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Edilen Cezalara İlişkin Veriler	32
Tablo 7. 2015-2020 Yılları Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları....	33
Tablo 8. Türkiye Vergi Mahkemelerinde Görülen Davalara İlişkin Veriler.....	34
Tablo 9. Türkiye Vergi Mahkemelerinde Karara Bağlanan Davalara İlişkin Veriler	34
Tablo 10. Türkiye Bölge İdare Mahkemelerinde Karara Bağlanan Davalara Ait Veriler	35
Tablo 11. Türkiye'deki Bölge İdare Mahkemeleri Tarafından Karara Bağlanan Davalara İlişkin Veriler.....	36
Tablo 12. Danıştay'ın Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Dairelerin 2020 Yılında Karara Bağladıkları Dosya Sayılarına İlişkin Veriler	37
Tablo 13. Danıştay'ın Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Dairelerin 2019 Yılında Karara Bağladıkları Dosya Sayılarına İlişkin Veriler	37
Tablo 14. Danıştay'ın Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Dairelerin 2018 Yılında Karara Bağladıkları Dosya Sayılarına İlişkin Veriler	38
Tablo 15. Dünyadaki Ombudsman Kurumlarının Kuruluş Tarihine Göre Bazıları..	40
Tablo 16. Kamu Denetçiliği Kurumu Dostane Çözüm Kararları ve Gönderme Kararları	71

Tablo 17. Kamu Denetçiliği Kurumuna Yıllar İtibariyle Yapılan Şikayet Başvurularına Yönelik Bilgilendirme Faaliyetleri	72
Tablo 18. 2017-2021 yıllarında Kamu Denetçiliği Kurumunun Vergi İşlemleri Konusunda Yapılan Başvurular	73
Tablo 19. Kamu Denetçiliği Kurumu Şikayet Yönetme Ana Süreci	78
Tablo 20. 2017-2021 Yılları Arasında Dosya Verileri.....	78
Tablo 21. 2017-2021 Yılları Arasında Dosya Verileri.....	79
Tablo 22. Yıllar İtibariyle Vergi Kapsamındaki Şikâyet Başvuru Sayıları.....	81
Tablo 23. Yıllar İtibariyle Vergi Kapsamındaki Şikâyet Başvurularının Alt Alan Dağılımları	81
Tablo 24. 2017-2022 Yılları Genel ve Vergi Kapsamındaki Başvurulara İlişkin Dostane Çözüm Kararının Dağılımı	82
Tablo 25. 2013-2022 Yılları Vergi Kapsamındaki Başvurulara İlişkin Dosya Bilgileri	84
Tablo 26. 2013-2022 Yılları Vergi Kapsamındaki Başvurulara İlişkin Verilen Karar Dağılımı	85
Tablo 27. Kamu Denetçiliği Kurumu Tarafından Verilen Tavsiye Kararlarına İdarelerin Uyum Oranı	85
Tablo 28. Köklü Ombudsmanlık Kurumlarında Ülke Örnekleri	86

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Çeşitli Vergi Kanunlarında Mükellef Tanımlamaları.....	4
Şekil 2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci	14
Şekil 3. Ombudsman Kurumunun Görev Alanı.....	44
Şekil 4. İsveç Ombudsman Kurumu Görev Dağılım Şeması	48
Şekil 5. 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 7. Maddesine Göre Baş Denetçinin Görevleri.....	60



KISALTMALAR DİZİNİ

TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
KKTC	: Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti

GİRİŞ

Uyuşmazlık, hukuk tarafından korunan bir menfaatin zarara uğraması ya da taraflar arasındaki menfaat dengesinin bozulmasıdır. Vergiden dolayı meydana gelen uyuşmazlıklar ise; vergi idaresi, mükellef, vergi sorumlusu, ceza muhatabı ya da vergiye iştirak edenlerin vergilendirme konusunda farklı düşünce içerisinde olmaları sonucu oluşan ve barışçıl yolla çözümlenemeyen anlaşmazlıklardır.

Vergi uyuşmazlıkları, idari veya yargı yoluyla çözüme kavuşturulabilir. Ombudsmanlık kurumu, idari bir çözüm yolu olarak görev yapmaktadır. Uyuşmazlığın yargısal çözüm yoluna müracaat etmeden önce başvuruda ve şikâyetle bulunulacak son kurum işlevini görmektedir.

Ombudsmanlık, kelime anlamıyla teşebbüsleri ve şikâyetleri değerlendiren ve her iki taraf için çözümler bulmak ile görevli olan kimseyi ifade eder. Ombudsmanlık kelimesi arabulucu manasına gelen “ombuds” ve kişi manasına gelen “man” kelimelerinin birleşiminden meydana gelen İsveç’çe bir kelimedir.

Ombudsmanlık ilk olarak 18’nci yüzyıl başlarında İsveç’te ortaya çıkmıştır. 1809 yılında Anayasal kimliğini tamamlayarak bir denetim sistemi kurumu oluşturulmuştur. Ombudsmanlık kurumu, dünya da 140’den fazla ülkede başarılı uygulamalar gerçekleştirmiş ve bununla beraber görev ve yetkileri de zamanla genişlemiştir.

Ülkemizde ise ilk olarak 2006 yılında 5548 sayılı kanun ile düzenleme yapılarak “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu” çıkarılmış ancak Anayasal dayanağının bulunmaması gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmiştir. Kamu Denetçiliği Kurumu 2010 yılında Anayasal olarak düzenlemesi yapılarak ilgili yasa hazırlıklarına gidilmiş ve 2012 yılında kanun tasarısı TBMM Başkanlığına sunulmuştur. Ülkemizde 6328 sayılı “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu” 29.06.2012 tarihinde ve 28338 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kurum alt yapısının tamamlanmasıyla birlikte 29.03.2013 tarihinden itibaren şikâyetleri ve başvuruları almaya ve sonuçlandırmaya başlamıştır. Kanunun amacına kısaca

değirmek gerekirse; oluşan sorunu idari yargıya müracaat etmeden de çözüm bulunabileceği ve uyuşmazlığın giderilebileceği amaçlanarak kurulmuştur.

Bireyler vergileme evresinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların ortadan kaldırılabilmesi adına, vergi ile ilgili idarelerce yaptıkları girişimlerinden sonuç veya başarı yapmadan doğrudan doğruya vergi mahkemelerinde de dava açmak için başvurabilmektedir.

Bu çalışmada Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vergi uyuşmazlıklarının çözümündeki rolü ve işlevi üzerinde durulmuştur. Çalışmanın amacı; Türk Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vergisel konulardaki yaklaşımlarını nitel ve niceliksel olarak inceleyerek ülkedeki vergisel anlaşmazlıkların çözümü konusunda ne kadar katkı sağlandığını görmek, vergi uyuşmazlıklarının çözümündeki işlevini incelemektir.

Çalışmanın birinci bölümünde; vergi uyuşmazlığına kavramsal bir çerçeve oluşturularak, vergi uyuşmazlığını doğuran sebepler ve ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüm yollarından bahsedilmiştir. Ayrıca vergi uyuşmazlıklarının organlarına göre niteliksel ve niceliksel sınıflandırma yapılarak incelenmiştir.

İkinci bölümde ise; ombudsmanlık ile ilgili kavramsal çerçeve oluşturularak; ombudsmanın tarihi, türleri, görevi, yetki ve sorumluluklarıyla beraber vergi ombudsmanlığının benzer yapılarının uygulandığı ülkeler göz önünde bulundurularak açıklanmıştır. Ayrıca Kamu Denetçiliği Kurumu ayrıntılı bir şekilde açıklanarak; kurumun amacı, görev alanı, yetkisi, hukuksal niteliğiyle idari teşkilat içindeki yeri incelenmiştir.

Üçüncü bölümde; Kamu Denetçiliği Kurumunun vergisel uyuşmazlıklar konusunda etkinliği, vergiye dair faaliyetlerin niteliksel ve niceliksel olarak açıklanmıştır ve kurumun işlevlerine yönelik performans göstergeleri de incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI İLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Çalışmanın birinci bölümde vergi uyuşmazlığı hakkında; genel kavramlar, vergilerin uyuşmazlıklarının kanuni çözüm yolları, vergi uyuşmazlıklarının idari açıdan çözüm yolları, vergi uyuşmazlıklarının organlarına göre gruplandırılması olmak üzere dört başlık altında nitel ve niceliksel olarak incelenmiştir.

1.1. Vergi Uyuşmazlığında Kavramlar

Bu başlıkta vergi uyuşmazlığına ilişkin temel kavramlar olan; vergi uyuşmazlığı kavramı, vergi uyuşmazlığında taraflar, vergi uyuşmazlığını doğuran olaylar açıklanacaktır.

1.1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Vergi uyuşmazlığı kavramı; bir konu üzerinde iki tarafın farklı görüşlerinden dolayı meydana gelen anlaşmazlığı ifade eder (Kızılot,v.d, 2008:225). Vergi uyuşmazlığı, iki tarafın/muhatabın vergi ve/veya vergi cezası sebebiyle oluşan problemi barış yolu ile çözümlendiği anlaşmazlıktır. Taraflardan biri vergi idaresi diğeri ise mükellef ya da vergi sorumlusu, iştirakçi ya da ceza muhatabıdır (Yüce, 2015:81).

Vergi hukukunda uyuşmazlık kavramını iki şekilde değerlendirmek mümkündür. Birincisi bir normun üst norma uygun olmamasından dolayı doğan uyuşmazlıklardır. Üst norma aykırı olan kanun olabileceği gibi düzenleyici işlemlerde olabilir. Düzenleyici işlem, idarenin Anayasa ve kanunlara uygun şekilde genel, soyut ve objektif nitelikte kurallar koyan idari işlem türü olarak tanımlanabilir. İkincisi ise, idarenin yapmış olduğu idari işlem niteliğindeki bireysel vergilendirme işlemleri nedeniyle mükellef ile idare arasındaki görüş farklılığından dolayı doğan uyuşmazlıklardır. Vergi uyuşmazlığı bu kapsamda şu şekilde tanımlanabilir; bireysel vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan her türlü anlaşmazlıklar ve vergi hukuku

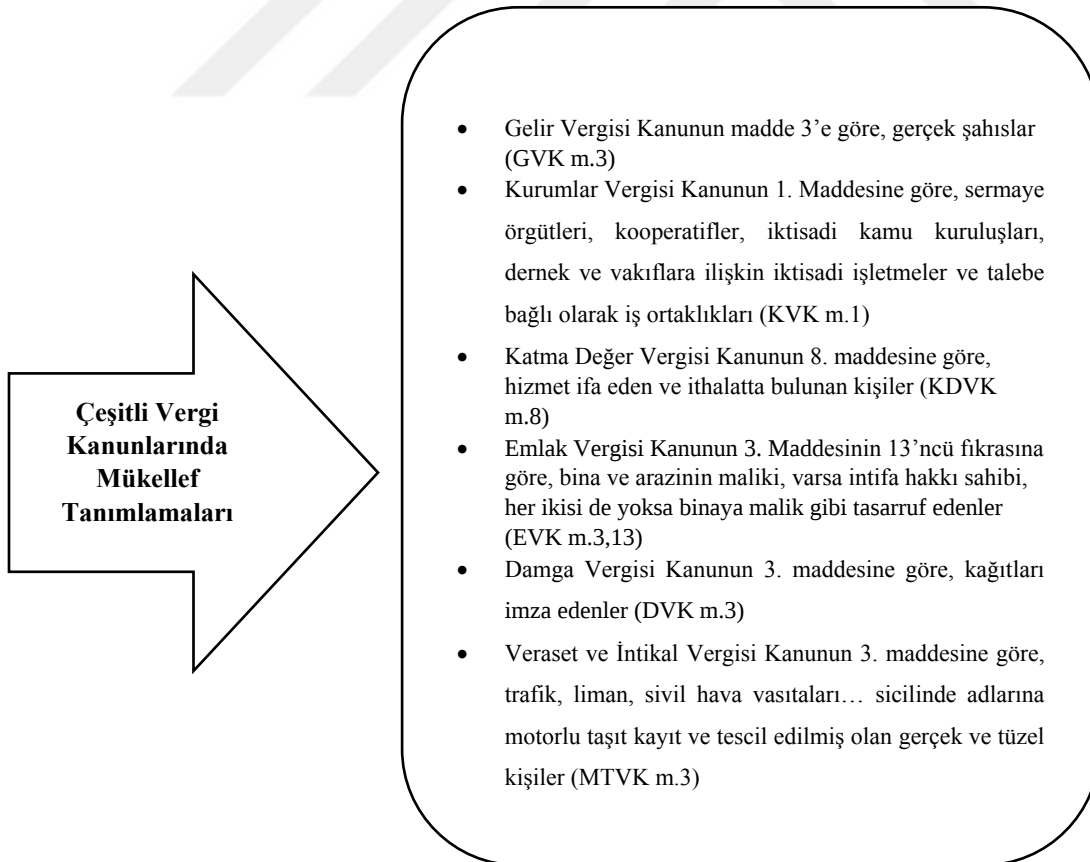
kurallarıyla alakalı kişilerin yapmış oldukları hukuka aykırılık iddiaları denilebilir (Durmuş, 2018:11).

1.1.2. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar

Vergi konusundaki uyuşmazlığın iki tarafı bulunmaktadır. Birinci taraf, devlet ya da devlet tarafından vergilendirme yetkisi verilmiş kuruluşlardır. Diğer taraf ise, ceza muhatabı ya da vergi yükümlüsüdür. Bunun birlikte, vergilendirmeye alakalı kişi veya kuruluşlar vergi yükümlüsü olmasa dahi taraf olarak düşünülebilir (Taş, 2005:3).

Vergi mükellefi (vergi borçlusu) Vergi Usul Kanun'un 8. Maddesine göre; üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişiler olarak tanımlanmaktadır. İnsanın insan olduğu için ve tek başına sahip olduğu kişiliğe gerçek kişilik denmektedir. Kendilerine hukuk tarafından kişilik tanınmış olan, ortak bir amacı yürütmek için örgütlenmiş ve üyelerinden ayrı bir kişiliği olan kişi topluluklarına tüzel kişilik denir (Türkbay, 2012:46).

Şekil 1. Çeşitli Vergi Kanunlarında Mükellef Tanımlamaları



Kaynak: (Bilici, 2015:40)

1.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarını Doğuran Olaylar

Devlet kamusal mal ve hizmet üretimini sağlayabilmek için gerekli kaynakları elde etmesini sağlayan ilişki, vergilendirme ilişkisidir. Bu ilişkinin taraflarını oluşturan mükellef ve devletin tutumları farklılık göstermektedir. Mükellefler mümkün olduğunca en az vergiyi ödemek isterken, devlet ise olabildiğince çok vergi almak istemektedir. Vergilendirme uyuşmazlığında ana etken, çok fazla miktarda zıt görüşlerin olmasıdır (Taşkan, 2018:352).

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkması için verginin oluşması gerekli olmayıp, vergi miktarının tespitine ait işlemlerin bitiminden sonra da doğabilmektedir. Bu nedenle taraflara kanun hangi aşama da itiraz hakkı tanımış ise vergiye ait uyuşmazlık da o aşama da çıkabilir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014:4).

Mükellef ile vergi idaresi arasında olan anlaşmazlık ve uyuşmazlıkların ortaya çıkmasının en temel nedeni olarak vergi kanunlarının sık sık değişmesi öne sürülmektedir. Kanunların anlaşılıp uygulanmasında hem mükellefler hem de vergi idaresinde çalışan personeller tarafından yapılan hatalar söz konusudur (Ayyıldız, 2015:31).

Vergi uyuşmazlıklarında vergiyi doğuran olay; verginin tahsil işlemlerinden, mükellefiyetten ve ceza işlemlerinden oluşurken, mükellefiyet ile alakalı uyuşmazlıklar ise, vergiye tabi olacak matrahın belirlenmesinden, verginin miktarının belirlenmesinden ve mükellefin kendisine ait olan yanlışlıklardan dolayı meydana gelmektedir (Kırbaş,2015:190). Ceza kesme sürecinde ve işleminde oluşan uyuşmazlıklar ise; yanlış cezanın kesildiği veya cezanın oluşmasını gerektiren suçun işlenmediği konusundaki fikir ve düşünceden doğabilmektedir. Bir diğer uyuşmazlık konusu olan tahsilatla alakalı uyuşmazlıklar ise; ödeme için gönderilen emirde bahsedilen borç miktarının zamanaşımına uğradığı, tamamının veya bir kısmının ödemesinin yapıldığı düşüncesi farklılığından doğabilmektedir. Ayrıca vergi kanunun Anayasaya, yönetmelik ve tüzüklerin de kanunlara aykırılığı iddiaları uyuşmazlık sebebi oluşturabilmektedir (Oktar, 2014:393-394).

1.2. Vergi Uyuşmazlığında Neden Olan Faktörler

Vergi uyuşmazlığına neden olan faktörler; vergilendirme işleminin hukuki yönden aykırı olması, vergi inceleme hatalarının olması, vergi tarhiyatındaki hatalar, yanlış cezanın kesilmesi ve vergiye tabi olan değerin düşük bildirilmesi durumlarında ortaya çıkmaktadır.

1.2.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

Verginin oluşturulması işlemi esnasında birçok açıdan hukuka aykırılık söz konusu olabilmektedir. Vergilendirme işlemine; yetki, sebep ve şekil yönünden bakıldığında hukuka aykırılık nedenleriyle vergi uyuşmazlığına sebep olmaktadır (Taş, 2005:3-4).

1.2.1.1. Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı

İdari işlemler kamu gücü kullanılarak yapıldığından dolayı işlem yapma yetkisi, hak sahibi kişilere veya makamlara hukuka uygun bir şekilde verilmesi gerekmektedir (Durmuş,2018:30). Diğer bir ifadeyle, yetki; idarenin belirlemiş olduğu çerçevede işlemi yerine getirebilme gücü ve yeteneğine denilmektedir. Vergi idaresi yetkisini yasalarla belirlenen konularda, yetki alanı kapsamındaki coğrafi alanlarda ve belirlenmiş süreler içerisinde kullanabilmektedir. Vergi idaresi verilen bu yetki ve göz önünde bulundurması gereken hususları doğru yer ve doğru zamanda kullanmaması da uyuşmazlığın oluşmasına sebep olabilir (Taş, 2005:4).

Özel hukukta olduğunun aksine vergi hukukunda yetki, bir yükümlülüğünde ifadesi olmasından dolayı, vergi işlemlerini ve incelemelerini yapan memurun kanunlardan aldığı yetkileri kullanması gerekmektedir (Oktar, 2014:394).

Yetki kuralları, vergi yargısında kamu düzenine ilişkin kurallardandır. Bundan dolayı da mahkeme tarafından uyuşmazlığın herhangi bir aşamada ve bir isteğe gerek duyulmadan bahsedilmesi mümkün olmaktadır. Vergi idaresinin vergilendirmeyle alakalı bireysel işlemlerinde takdir yetkisi olmasa da Vergi Usul Kanunu'nda istisna olarak uzlaşma kabul edilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2008:49-50).

1.2.1.2. Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık

Vergilendirme de diğer yönetsel işlemler de olduğu gibi uygun şekil ve kuralların daha evvelden belirlenmesi gerekmektedir. Şekil yönünden, vergi idaresi

tarafından yapılan vergilendirme işlemlerinin yürütülmesi zorunlu ve kesin bir işlem niteliği kazanana kadar takip edilmesi gereken yol ve usullerdir (Oktar, 2014:396).

Örneğin; gelir vergisi açısından gelirin elde edilmiş olması yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi durumunda vergilendirme işlemi oluşması için gereklidir fakat yeterli değildir. Bu işlemin oluşmasından sonra verginin miktarının belirlenmesi için verginin tarh edilmesi gerekirken tarh edilmeyen bir verginin tahsili yapılamamaktadır. Bu durumda tarh işlemi yapılmamış verginin tahsilinin istenmesi, vergileme işlemini şekil yönünden hukuka aykırı yapmaktadır (Taş, 2005:5).

İdari işlemler de şekil önemli bir yer tutarken uyumsuzluklar genellikle usulden kaynaklanmaktadır. Başka bir ifade ile idari işlemin gerçekleşmesi için belirli makamlar arasında onay ve izin gibi bir sıra varsa bunlara uyulmadığı takdirde yapılan işlem şekil/usul bakımından hatalı olmaktadır (Durmuş, 2018:35).

Her şekil kuralına aykırılık vergilendirme işlemini aynı şekilde sakatlamamaktadır. Örneğin, asli şekil kurallarına aykırılık işlemleri şekil açısından hukuka aykırıyken, tali şekil kurallarına aykırılık yani işlemin esası üzerinde etkili olmayanlar ise işlemin sakatlanmasına neden olmamaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2008:50).

1.2.1.3. Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık

İdareyi işlem yapmaya yönelten ve nesnel hukuk kurallarınca bulunan etkene sebep denilmektedir (Günday, 2004:138). Vergilendirmede sebep unsuru, vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay hukuki veya maddi bir sebep meydana gelmesi ile gerçekleşir. Mevcut kanun hükmü hukuki sebep, vergiyi doğuran olay ise maddi sebeptir. Vergilendirmenin mevcut kanun hükümlerine aykırı olmaması için maddi ve hukuki sebebin kanun maddelerine uygun olması gerekmektedir. Maddi sebebin kanun hükümlerine aykırı olmaması tipiklik olarak tanımlanmaktadır (Genç ve Özmen, 2011:97).

Örneğin; vergi idaresi tarafından bir kişiye zirai kazanç elde etmediği halde vergi salınması durumunda yapılan bu işlem sebep açısından hukuka aykırılığı oluşturmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2008:51).

1.2.1.4. Konu Yönünden Hukuka Aykırılık

Konu; yönetsel işlemlerin yarattığı hukuksal durumdur. Yönetimsel işlemlerin hukuka açıkça aykırı olduğu durumlar konu yönünden hukuka aykırı sayılmaktadır (Genç ve Özmen, 2011:97). İdari işlemin konu yönünden hukuka aykırılığı durumu konunun imkânsız ve kanuna aykırı olması (kanunu ihlal) halinde ortaya çıkmaktadır (Gözler, 2007:335). Verginin alınacağı konu ve şartlar yasalarla belirlenmektedir. Yasalarla belirlenmeyen konulardan vergi alınması mümkün değildir (Taş, 2005:4).

Örneğin; gelir vergisinin konusunu gerçek kişiler oluşturmaktadır. Kollektif şirket ortağı, adi komandit şirket ortağı, sermayesi paylara bölünmüş komandite şirketinin komandite ortakları haricinde bulunan şirketlerin kazancından gelir vergisi alınması konu yönünden sakatlık oluşturur. Bir sermaye şirketinin kazanç sağladığı gelirden gelir vergisi alınması mümkün değildir eğer böyle bir işlem yapılırsa konu yönünden sakatlık oluşturmaktadır (Taş, 2005:4).

Vergilendirme işleminde konu ile sebep birbiriyle bağlantılıdır. Konu ile sebep arasında kopukluk bulunması durumunda konu yönünden hukuka aykırılık doğurmaktadır. Kanunda öngörülen sebep gerçekleşmesine rağmen, kanunca belirtilen hukuksal neticeden farklı bir netice meydana getiren işlem yapıldığında işlem konu bakımından hukuka aykırılık oluşturmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2008:51).

Örneğin; ivazsız intikal sonucunda meydana gelen servet artırımında, uygulanacak vergi işlemi veraset ve intikal vergisidir ancak yerine gelir vergisi uygulandığında bu durum konu yönünden hukuki aykırılık oluşturmaktadır (Oktar, 2014:398).

1.2.2. Vergi İncelemeleri

Vergi incelemesindeki amaç; ödenecek vergilerde beyanın doğru olup/olmadığı, bildirilen verginin ise doğru tespit edilip/edilmediği, ayrıca vergi işlemlerinde kullanılan defter, belge ve kayıtlara dayanarak ve tanık ifadesi, istihbarat ve envanterin fiili olarak tespitidir (Tosuner ve Arıkan, 2015:164).

Vergi incelemesi yapılan mükellefin durumunu gösteren inceleme raporu; vergi idaresi için ikmalen ya da re 'sen tarhiyat nedeniyle yapılan ön işlemdir. İncelemenin sonucunda görülen uyuşmazlıklarda, vergi ödemesinde uygunsuzluk

tespit edildiğinde belirlenmiş olan vergi matrahı ya da matrah farkına vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatta mükellefe veya ilgili ceza sorumlularına bildirilerek kesilen cezaya karşın ilgili işlemlerin kısmen veya tamamen gerçek olmadığını ileri sürmesinden doğmaktadır (Armağan, 2007:163).

Vergi incelemesi yapılarak düzenlenen inceleme raporu dolaysız olarak vergide uyuşmazlığın oluşmasına etken değildir. Bunun sebebi ise; inceleme memurunun görüşlerini ifade eden bir inceleme raporu olmasıdır. Vergi incelemeleri, inceleme raporu esas alınarak ceza kesilmesi durumunda vergi uyuşmazlığı ortaya çıkmaktadır (Taş, 2005:6).

1.2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Hatalı Ceza Uygulaması

Vergi uyuşmazlığını, idare tarafından yapılan tarh işleminin hatalı gerçekleştirilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresinin matraha yanlış oran uygulanması ya da yanlış vergi tarifesi uygulaması durumun da tarh işlemi hatalı olmaktadır. Tarh işlemine bağlı olarak kesilen cezalarda tarh işleminin hatalı hesaplanması sonucu matrah farkıyla ilişkili olarak kesilen cezalar hatalı olmaktadır (Taş, 2005:6).

Verginin tarhı aşamasında uyuşmazlıkları doğuran sebepler arasında şunları sıralayabiliriz (Türkbay, 2012:50);

- Oranın ya da tarifenin yanlış uygulanması,
- Hesaplamalarda hatalar yapılması,
- Yanlış belirlenen matrah,
- Vergi istenmemesi gereken kişilerden (muaf/muafiyetli olan) istenmesi,
- Gelir, servet, değer ve belge işlemlerinden de vergi alınması.

Yükümlünün kanuna aykırı olan fiilleri ceza kesilmesini gerektirebilir. Fakat mükellefin hatasına uygun cezalandırmayıp farklı bir cezanın uygulanmak istenmesi durumunda yanlış ceza uygulaması yapılmış olur (Taş, 2005:7).

1.2.4. Vergi Matrahını Düşük Beyan Edilmesi

Mükellefler tarafından beyan edilen matrahın vergi dairesince düşük olarak değerlendirilmesi durumu söz konusudur. Bu durumda vergi dairesinin ek vergi almak isteğine karşılık mükellefin razı olmaması nedeniyle uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır.

Gelir ya da kurumlar vergisi mükellefiyetinin beyanındaki kazançtan daha az kazanç elde etmesi durumu örnek olarak verilebilir (Türkbay, 2012:50).

Vergi matrahının düşük beyanından kaynaklı uyuşmazlıklar, vergi ve faaliyet şekline göre de meydana gelebilmektedir. Örneğin; gayrimenkul mülkiyetinin el değiştirmesinde görülen rayiç bedel beyanı düşük gösterildiği idarece tespit edilmesi veya takdir edilmesi durumunda ek matrahla vergi istenildiğinde mükellef idarenin belirlediği rayiç bedelden kısmen/tamamen kabul etmeleri de uyuşmazlık olarak sayılmaktadır (Armağan, 2007:164).

1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

1.3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları; mükellef ile vergi idaresi arasında oluşan anlaşmazlığın yargı yoluna gidilmeden barışçıl bir yolla kendi aralarında çözüme ulaştırmalarına veya idari denetim esasları kapsamında uyuşmazlığın ortadan kaldırılması gayesiyle örgütlere başvurmalarına denilmektedir (Yüce, 2015:83).

Vergi uyuşmazlığının idari olarak çözüm yolları ise şu şekilde sıralanabilir; cezalarda indirim, uzlaşma, pişmanlık, vergi hatalarının düzeltilmesi ve vergi ıslahı yollardan oluşmaktadır.

1.3.1.1. Uzlaşma

Uzlaşma kavram olarak, herhangi bir konuda anlaşma sağlamak ve karşılıklı taviz vererek anlaşma manasına gelmektedir (Pehlivan,2008:109). Vergi hukukunda uzlaşma, tarafların (mükellef ile vergi idaresi) arasında oluşan uyuşmazlığın yargı yoluna müracaat edilmeden her iki tarafın arasında görüşmeleri sonucu vergi ve cezanın miktarı hakkında anlaşmalarıdır (Kızılot, v.d,2008:230).

Vergi anlaşmazlıklarının çözüm yollarından biri olan uzlaşma, ikmalen, re ‘sen ya da idarece yapılan tarhiyatlarda, mükelleflerin tarafına yapılan tarhiyatı veya kesilen cezayı yargı tarafına götürmeden önce vergi idaresi tarafından oluşturulacak olan vergi ve cezası konularında anlaşma sağlanması için başvuruda bulunabileceği bir müessesedir (Yüce, 2015:83).

Vergi Usul Kanununda uzlaşma talebinde bulunulabilmesi için gerekli koşullar aşağıdaki gibidir (Erol, 2018:402):

- a) Vergi Usul Kanunun 116, 117 ve 118’nci maddelerinde yazılı vergi hataları ve bu maddeler kapsamı dışında kalan her türlü maddi hataların tarhiyat aşamasında bulunması,
- b) Vergi ziyaının ortaya çıkmasında ceza muhatabı ya da mükellefin kanunun belirlediği kararları gerekli şekliyle anlaşılmadığı savını öne sürmesi,
- c) Tarhiyatta VUK’un 369’ncü maddesine göre yanılma halinin varlığında mükellef ya da ceza muhatabı tarafından ileri sürülmesi,
- d) Yargı organları ve vergi idaresi arasında konuyla alakalı görüş ve yorum farkının bulunması.

Mükellef ve idare aralarında yapacakları uzlaşma görüşmelerinde idareyi temsilen pazarlığı idarenin kendisinin oluşturduğu “uzlaşma komisyonu” adı verilen komisyon tarafından yapılmaktadır. Kanun koyucular kamu gelirlerinin çeşidine ve oranına göre farklı komisyonlar kurulabileceğini belirtmektedir. Uzlaşma komisyonlarını üç grupta toplamak mümkündür. Bunlar; sürekli, geçici ve merkezi komisyonlardır (Kırbaş, 2015;197).

Komisyonların oluşumu, yetkileri ve uzlaşmanın nasıl yapılacağı yönetmeliklerle düzenlenmektedir. Verginin yazılı olarak bildiriminden itibaren mükellef 30 günlük süre içerisinde uzlaşma talebi yapılabilir. Uzlaşmanın koruyucu olmadığı ya da sağlanamaması durumunda yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Mükellef teklifte bildirilen vergi ve cezayı yargıya başvurma süresi sonuna kadar kabullendiğini yazılı olarak beyan ederse uzlaşma sağlanmıştır (Özbilen, 2013:248). Uzlaşma komisyonu tarafından tutulan tutanaklar kesindir ve gereği vergi dairelerince hemen yerine getirilmektedir (Kırbaş, 2015:198).

Uzlaşma için zamanında başvuruda bulunan mükellef ya da ceza muhatabı sadece uzlaşmanın sağlanamaması durumunda dava açabilmektedir. Eğer uzlaşma başvurusundan önce dava açılmış ise uzlaşma işlemi sonuca bağlanana kadar mahkeme tarafından inceleme yapılmamaktadır. Uzlaşma sağlanamazsa eğer mahkeme durdurduğu davanın görülmesine devam eder. Uzlaşma sağlanırsa eğer uzlaşılan vergi veya cezaya karşın dava açılmaz (Pehlivan, 2008:112).

Uzlaşmanın sağlanamadığı durumda mükellefçe/ceza sorumlularınca oluşan vergiye veya cezaya (ya da her ikisine) itiraz amacıyla mahkemeye müracaat hakkı verilmiştir. Dava başvuru süresi 15 günün altına inmişse ya da başvuru süresi bitmiş ise bu süre 15 gün uzamaktadır (Pehlivan, 2008:112).

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yoluyla çözümlenmesinin getirdiği kolaylıklar şunlardır (Tosuner ve Arıkan, 2008:60-61);

Vergi İdaresi Açısından;

- Değişik vergi yargısı kararı ve vergi alacağının tahsilinin gecikmesi ve bundan dolayı ortaya çıkan değer kaybı ve şüpheli durumu engellenmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2008:60-61).
- Mükellef ile vergi idaresi aralarındaki ilişkiyi pozitif yönde etkilemek ve birbirleriyle yakınlaşmayı sağlamaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2008:60-61).
- Dava sürecinde kaybedeceği zamanı ve bu amaçla oluşacak masraflardan tasarruf etmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2008:60-61).

Mükellef veya Vergi Sorumlusu Açısından;

Mükellefler uyuşmazlığın çözümlenmesinde haklarını savunurken çeşitli yargı organlarında uğraşma veya vekil tutma gibi zorluklardan kurtulmuş olacaklardır. Bununla birlikte, mükellefin üzerinde oluşan borçluluğun verdiği psikolojik baskıyı üstünden kısa bir zamanda atma olanağı sağlamış olmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2008:60-61).

Yargı Organı Açısından;

Temyiz ve itiraz mercilerinin iş yüklerinin azaltılarak uyuşmazlıklar üzerine daha titiz olmasını sağlamaktadırlar (Tosuner ve Arıkan, 2008:60-61).

Uzlaşma müessesesi pratikte yarattığı bu yararları karşılık bazı çekincelerde yaratmıştır. Örneğin; yasalar nezdinde her yönden eşit şartlara sahip olan yükümlülerden bir tanesi uzlaşma yaparak vergisini az ödemesi vergide anayasal eşitlik ilkesine zarar vermiş sayılır. Yine aynı şartlara haiz iki yükümlünün uzlaşma müracaatı yapmaları ve birinin uzlaşmama ihtimali olması da vergide anayasal eşitlik ilkesi bakımından bir soru işareti yaratmaktadır. Vergiyi meydana getiren sebepten kaynaklı tarh işlemiyle saptanan vergi ödemesinin bir miktarından idarenin

vazgeçmesi durumu verginin yasallığı ilkesiyle, kamusal niteliğine aykırılık oluşturmaktadır (Öncel, v.d,2015:171).

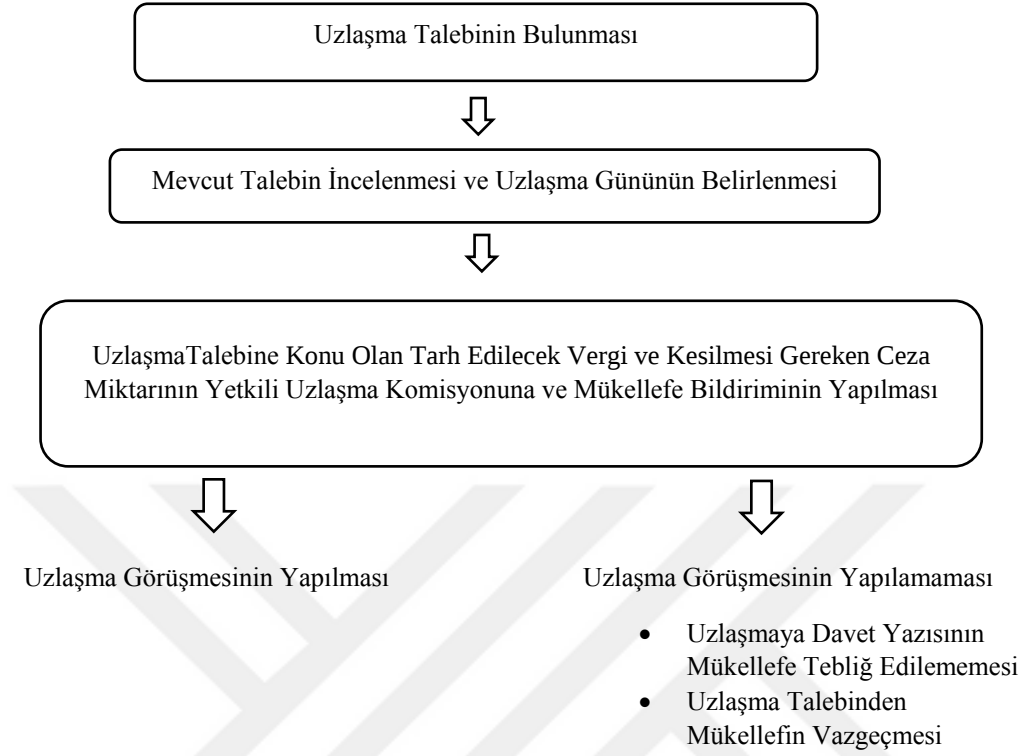
✓ **Tarhiyat Öncesi Uzlaşma:**

Tarhiyat öncesi uzlaşma; tarhiyat öncesi tarafların (vergi idaresi ve mükellef/ceza sorumluları) aralarında tarhi yapılacak vergiyle ceza hakkında uzlaşmasıdır (Arslan, 2016:342). Uyuşmazlığın tarhiyat öncesi uyuşmazlığa konu olabilmesi için bir isnat gerekir. Bu da mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemesiyle sağlanır (Yüce, 2015:85).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemelerinin neticesinde tespit edilen vergiye tabi matrah veya vergiye tabi matrahın farklarından yansıtılacak harç, resim ve vergiyle beraber; bunlarla alakalı vergi ziyai cezası (ağır nitelikli suçlar hariç), usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da dâhil edilmektedir. Dolaylı olarak, kaçakçılık suçu ve cezaları sebebiyle vergi ziyai meydana gelmesinden kaynaklı kesilen ceza kapsam dışı bırakılmıştır (Yüce, 2015:85).

Yönetmeliklere (VUK' un Ek 11'inci maddesine ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği) göre tarhiyat öncesi uzlaşmaya müracaat edebilmenin şartları öngörülmemiştir. Diğer bir ifadeyle tarhiyat öncesi uzlaşma için herhangi bir hukuksal sebep göstermek veya dayanağa ihtiyaç yoktur. Fakat tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi incelemesi gerekmektedir (Hocaoğlu, 2015:495).

Şekil 2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci



Kaynak: (Türkbay, 2012:56)

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci Yönetmeliğine göre; mükellefin noterden aldığı vekâletnameyle birlikte mükellefi temsilen gerçek kişi ve tüzel kişiler uzlaşma talebinde bulunabilirler. Ayrıca yaşça küçükler ve kısıtlılarda ise bunların kanuni temsilcileri noterden aldıkları vekâletnameyle uzlaşma için müracaatta bulunabilirler. Talepler vergi incelemesinde görevli bulunan memurlara, memurların bağlı olduğu ekip ya da grup başkanlığına yazılı olarak verebilmektedir (Tekin ve Avşar, 2019:509). Fakat inceleme esnasında uzlaşma talebi verilmiş ise ve bu inceleme tutanağında mevcutsa ayrı bir başvuruya gerek yoktur. Mükellef, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru işlemi için incelemenin başından sonuna kadar (son tutanağın düzenlenmesine) gerekli zamanı vardır. Fakat inceleme elemanlarının yapacağı uzlaşma davetinin tebliğ edilmesinden başlayarak 15 gün içinde uzlaşma talebi yapılmalıdır. Uzlaşma talebinden sonra, talep incelenerek usullere uygun bulunduğu; uzlaşmanın tarih, yeri ve saati mükellefe 15 gün evvel yazıyla bildirilir. Sürecin devamı ise; yetkili uzlaşma komisyonuna ve mükellefe, inceleme memurunun düzenlediği raporlar söz konusu uzlaşmaya müdahil olan mükellefe ve uzlaşma komisyonuna; tarh edilecek vergi, kesilmesi icap eden ceza miktarı minimum 15

günden evvel bildiriminin yapılması söz konusudur. Sürecin son aşaması ise uzlaşmanın karara bağlanmasıyla tamamlanmış olur. Taraflar arasında uzlaşma sağlanırsa; komisyonca uzlaşma tutanağı tutulur. Tutanakla vergi/vergiler ve ceza/cezalar tutanağın tutulduğu tarihte kesinleşmiş bir kamu alacağını oluşturmuş olur. Tutanak iki nüsha olarak hazırlanarak bir nüshası mükellefe veya vekiline, diğeri ise ekleri ile birlikte ilgili vergi dairesine üç gün içerisinde gönderilmektedir. Mükellef davete (Uzlaşma Komisyonuna) katılmamış, uzlaşma tutanağını imzalamadığı takdirde ya da ihtirazı kayıt şerhi koyarak imzalamak ister ise uzlaşma sağlanamamıştır. (Yereli, 2008:827).

Uzlaşmanın olmadığı durumda, vergi dairesince tarh yapılan vergi ve/veya cezanın mükellefe tebliği yapılmasıyla (Yüce, 2005:87);

- Tarhiyatı yapıldıktan sonra uzlaşma talebinde bulunamaz.
- Tarhiyat sonrası uzlaşma haricinde tarhiyata karşı ceza indirimi talep edebilir. Böyle bir talep vergi dairesince gönderilen evrakın tebliğ ediliş gününden başlayarak 30 gün sürecinde yapılmalıdır.
- Vergi mahkemesine tarhiyata karşı dava açabilir (evrakın tebliğ ediliş gününden başlayarak 30 gün içerisinde). Ancak mükellef yargıya müracaat etmeye veya vergi indirimi isteme haklarından birini kullanabilme hakkına sahiptir.

✓ **Tarhiyat Sonrası Uzlaşma:**

Tarhiyat sonrası uzlaşma da, beyan üzerine tarh olunan ve kendiliğinden tahakkuk olan vergiler ile Vergi Usul Kanunu 359'ncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık halleri nedeniyle vergi ziyanına sebebiyet durumunda başvurulamamakta ya da başvurulsa bile kanunun emredici hükmü nedeniyle idare başvuruyu kabul etmemektedir (Demirli ve Ayyıldız, 2019:6).

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek için tarh olmuş bir vergi ve/veya cezanın kesilmiş olması gerekmektedir. Vergi daireleri kendilerine gelen rapor ya da tutanak şeklinde olan bilgilere göre vergi ihbarnamesi ya da ceza ihbarnamesine bunları tebliğ etmektedir. Bu safhadan sonra tarhiyat, sonra uzlaşma işlemeye başlar. Bir başka deyişle, tarhiyat sonrası uzlaşmanın tarhiyat öncesi uzlaşmadan farkı, üzerinde uzlaşılacak vergi ya da cezanın idari işlem kimliği kazanmasından sonra gündeme gelmektedir (Küçükkaya, 2020:254).

Mükellefler, noter vekâletnamesiyle mükellefin yetkilendirdiği kişi veya kişiler, tüzel kişiler, yaşı küçükler ve kısıtlı durumu söz konusu kişilerin kanuna göre temsil yetkisine sahip olanlar uzlaşma talebinde bulunabilir. Mükellef ceza ya da vergi için gönderilen ihbarnameyi imzaladığı ve tebliğ ettiği günden itibaren 30 gün içerisinde; uzlaşmayla alakalı dilekçeyi ilgili uzlaşma komisyonlarına ya da ilgili vergi dairesine verilmesiyle yapılır. Dilekçeyi taahhütlü posta yoluyla ilettiğinde bu talep gerçekleştirilebilir (Doğan, 2018:50).

Uzlaşma talebinde bulunmak, tarhiyat öncesi uzlaşmada tarhiyat işlemini ve ceza kesilmesi işleminin yapılmasını önlerken; tarhiyat sonrası uzlaşmada tarh edilen vergiyi ve kesilen cezanın tahakkukunu önlemektedir. Diğer yandan bazı durumlarda yargı yoluna başvuru süresini uzatmaktadır (Yavaşlar, 2008:325).

Yetkili olan uzlaşma komisyonlarınca yapılan uzlaşma sonucunda; uzlaşmaya varılması ya da uzlaşmaya varılamaması olmak üzere iki durum vardır;

- Uzlaşmaya varılması durumunda;

Mükellef uzlaşma görüşmelerinin sonunda uzlaşma komisyonunun teklifini kabul ederse uzlaşma sağlanmış olur. Uzlaşma kurumu kendisinden beklenen amacı yerine getirmiş sayılır ve bu durumda idare ile mükellef arasındaki vergi uyuşmazlığı sonlanmış olur. Uzlaşmaya varılması durumunda mükellef ile komisyon arasında iradeler tam olarak birbirleriyle uyumlu olduğu için aralarında sözleşme yapılmış gibi hukuki sonuç doğmaktadır. İdarenin tek taraflı irade beyanı ile uzlaşmanın bir kısmını kabul edip bir kısmını kabul etmemesi ya da varılan uzlaşmadan vazgeçmesi söz konusu değildir (Durmuş, 2018:216).

Uzlaşmaya varılması durumunda uzlaşma komisyonu tutanağı üç nüsha düzenleyerek durumun tespitini yapar. Düzenlenen tutanağın bir nüshasını mükellefe veya vekiline vererek tutanağın tebliğini de yapmış olur ve aynı zamanda düzenlenen tutanak tahakkuk fişi niteliğindedir. Komisyon ikinci nüshasını üç gün içerisinde vergi dairesine gerekli işlemlerin yapılması için gönderir. Uzlaşma tutanağı vergi dairesine ulaştığında uzlaşma evveli tarhın ve bildirimini yapılan vergi veya /ve cezanın uzlaşma şartlarının gerekleri dahilinde düzeltilmesi yapılır (Yüce, 2015:89).

Anlaşılan vergi tutarı ve varsa eğer cezanın Vergi Usul Kanunun 8'nci maddesine göre ödenmesi gerekmektedir. Tebliğ olunan uzlaşma tutanağının tebliği

tarihine göre vergi ve cezaların ödemesi şu şekildedir; tebliğ vadesinden önce ise kanuni sürelerinde ödemek zorundadır, tebliğ süresi kısmen/tamamen geçtiğinde tebligat yapılmışsa tebligatın yapıldığı günden geçerli olmak üzere bir ay içinde ödenmenin yapılması gerekmektedir (Durmuş, 2018:218).

Üzerinde uzlaşılan vergiye ek olarak gecikme faizi uygulanır. Vergi ve cezalarda uzlaşmaya varılması kesinleşmiş kamu alacağı hakkı getirmektedir. Uzlaşılan vergi ile alakalı gecikme faizi ile cezanın zamanında ödemesinin gerçekleşmemesi uzlaşmanın geçersizliğini gerektirmemektedir (Yüce, 2015:89).

- Uzlaşmaya varılamaması durumunda;

Uzlaşma sağlanamadığı takdirde mükellefler, uzlaşmaya varılamadığına dair düzenlenen tutanağın tebliğinin yapılmasıyla genel hükümler dahilinde yetkili olan vergi mahkemesine dava açabilirler. Vergi mahkemesine dava açma süresi sona ermiş veya 15 günden az kalmış ise tutanağın tebliğinden itibaren süre 15 gün uzar (Yüce, 2015:90).

Mükellef eğer uzlaşma isteminden evvel dava açmışsa dava uzlaşma sürecinde durdurulur. Ancak uzlaşma sağlanamadığı durumda vergi dairesince mahkemeye bildirilir ve durdurulan davanın devam edilmesini sağlamaktadır (Armağan, 2007:17).

1.3.1.2. Cezalarda İndirim

Taraflar arasında oluşabilecek uyuşmazlığın yargıya intikal etmeden önce çözülmesinin yollarından biri ise cezalarda indirim uygulamasıdır. Cezalar da indirim uygulaması sadece cezalara yönelik uygulanan bir düzenlemedir. Sadece ceza muhatabının kendi kararıyla kullandığı ve netice alacağı uygulamadır. Bu uygulamada ceza muhatabı ile idare arasında bir uzlaşma ve pazarlık durumu söz konusu değildir. Tahsilat aşamasındayken mükellef, Vergi Usul Kanunun 376'ncı maddesine göre belirtilen şartlara uygun bir şekilde ceza ödemesinde bulunur ise mükellefin ceza tutarında yine yasa ile belirlenen oranda bir indirim yapılması mümkündür (Yüce, 2015:92).

Eğer cezalarda indirim kapsamını üç alt başlık şeklinde ele alırsak (Karakoç, 2015:52-53);

- Vergi türü bakımından; hakların da mali nitelikli vergi cezası kesilmiş olanlar ve Vergi Usul Kanunu'nun kapsamı dâhilindeki vergi, resim ve harçlar için cezalarda indirim uygulaması için başvurulabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına Gümrük idaresince alınan vergiler girmediğinden cezalarda indirim uygulaması söz konusu olamaz.
- Tarhiyat türü bakımından; VUK' un 376'ncı maddesine göre cezalarda indirim; ikmalen, re' sen ve idarece tarhı yapılan vergilere ait cezaların kapsamı içinde olduğu belirtilmektedir.
- Cezanın türü bakımından; cezalarda indirim yalnızca mali nitelikli cezalar için geçerlidir. Vergi Usul Kanunu 376'ncı maddesince ceza indirimi kapsamında olan vergi ceza ve vergi ziyayı kabahati, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahati nedeniyle kesilmesi gerekli cezadır.

Ceza indiriminden yararlanma şartları ise şunlardır (Kızılot, v.d,2008:228-229);

- Yükümlüye gelen ceza bildirimi tebliğ edildikten 30 gün süresince vergi dairesine başvurmalıdır,
- Yükümlünün verginin tamamını ve indirimden sonra kalan cezayı dava konusu yapmadan ödemelidir,
- İndirilecek ceza tutarı ise, genel ve özel usulsüzlük suçunda her defasında 1/3'ü, vergi ziyayı suçunda ise 1/2'dir.

1.3.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı ve 126'ncı maddelerince belirli teknik içeriğe haiz işlemlerin sakatlıklarından dolayı vergi anlaşmazlıklarının barışçıl çözümünü sağlayan yola vergi hatalarını düzeltilmesi denir. Vergiyi oluşturan olgunun gerçekleşmesi ile doğan vergi alacağının ödenebilir evreye gelmesi adına, tebliğ, tarh ve tahakkuk evrelerinden geçmesi gerekmektedir. Bu evreler sırasında taraftarların aleyhine ve lehine hatalar yapılabilmektedir. Bu hatalar vergi ödevlisinin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirirken dikkatsizlikten doğabileceği gibi vergi idaresince vergiyi oluşturan sebebin yanlış nitelendirmesi ya da vergi kanununun hatalı yorumlanıp uygulanmasından kaynaklanabilir. Bu hatalar için vergi ödevlisi zararına bir sonuç

doğurursa vergi ödevlisi direkt olarak yargıya başvurabilir. Kanun yapıcı, idarenin re'sen veya ilgili kişinin başvurusuyla düzeltebileceği yanlışlar için yargıya başvurmaktansa ilgili idarenin yapmış olduğu yanlış işlemi düzeltmesini benimsemektedir (Karakoç, 2015:89-90).

Vergi hatası, vergilendirme de yapılan hatalar veya vergiye ilişkin hesaplarda ki yanlış işlemler nedeniyle haksız yere eksik ya da fazla vergi talep edilmesi ya da alınması olarak tanımlayabiliriz (Yüce, 2015:94).

Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci ve 118'nci maddelerince; vergi hatalarını, vergilendirme ve hesap hatası olmak üzere iki bölümde inceleyebiliriz.

✓ **Hesap Hataları:**

Vergi hesabını etkileyen aritmetiksel yanlışlıklardan ya da maddi hatalardan kaynaklanan hatalar hesap hatalarını oluşturmaktadır (Yüce, 2015:95). Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesi vergi hatalarını şu şekilde düzenlenmiştir (Pehlivan, 2008:114):

- Verginin Matrahında Hata: Vergilendirmede kullanılan beyanname, ihbarname, tahakkuk fişi, tekalif cetveli, kararlar cinsinden belgelerde matraha ilişkin rakam ve indirimde eksik veya fazla hesaplanmış ya da gösterilmesi yoluyla olmasıdır (Karakoç, 2015:93). Örneğin, kurumlar vergisinde örtülü kazanç ve örtülü sermaye ile ilgili iddialar, bazı harcamaların doğrudan sermaye ile ilgili iddiaları, bazı harcamaların da doğrudan gider olarak mı yazılacağı veya amortismanı mı tabi tutulacağıyla ilgili konular, takdir komisyonları tarafınca yapılan değerlendirmeler, sonuç olarak çıkacak matrahın doğruluğuyla beraber, nitelik bakımından tartışılabilir, hükümlerinin yorumu ya da yargı organı tarafından irdelenmesiyle açıklığa kavuşacak olan hukuksal uyumsuzluk örnekleridir (Öncel, 2015:178).
- Verginin Miktarında Hata: Vergi miktarında hata Vergi Usul Kanunu'nda, vergi oran ve tarifelerinin hatalı uygulanması, mahsup işlemlerinin yapılmamış veya hatalı yapılması, kanunda yazılı evraklarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış ya da gösterilmiş olması şeklinde tanımlanmıştır. (Pehlivan, 2015:115).

- Verginin Mükerrer Olması: Aynı vergilendirme döneminde, aynı matrahtan mükerrer olarak verginin uygulanarak talep edilmesi ya da alınması halidir. Bu durum için ikinci defa bir vergilendirme olduğu açıktır (Şenyüz, 2005:160).

✓ **Vergilendirme Hataları:**

VUK' un 118'nci maddesinde vergilendirme hataları dört bölüme ayrılarak, “mükellefin belirlenmesi bakımından yapılan yanlışlar” olarak tanımlanmıştır (Şenyüz, 2008: 227):

- Mükellefin Şahsında Hata: Bu hata Vergi Usul Kanunu'nun 118'nci maddesinin 1'nci fıkrasına şu şekilde tanımlanmıştır; “*Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır*”. Kişinin vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmamasına rağmen vergi istenmesi durumunda mükellefin şahsında hata ortaya çıkar (Öncel, 2015:179). Örneğin, isim benzerliği olması durumunda verginin yükümlü olmayan bireyden talep edilmedir (Yüce, 2015:96).
- Mükellefiyette Hata: Vergi yükümlülüğü bulunmayan veya muaf olan bir kişinin vergi borçlusu durumunda ortaya çıkan hatadır (Öncel, 2015:180). Diğer hata çeşitlerinden farklı olarak Vergi Usul Kanunu'nda, mükellefiyette hatanın kabul edilmesi için hatanın “açık olması” ölçütünü getirmiştir (Bayraklı,2015:293). Örnek olarak, kamu yararına çalışan bir derneğin vergi muafiyeti tanınmasına rağmen dernekten belli bir verginin istenmesi verilebilir (Öncel, 2015:180).
- Konuda Hata: Verginin konusuna girmeyen veya konuya girse de istisna hükümleri sebebiyle vergi istenmemesi gerekirken yükümlülüklerden vergi istenmiş ya da alınmış olmasıdır (Şenyüz, 2005:159). Verginin konusunda hata da, vergi dairesinin vergiyi doğuran olayla ilgili olarak açıkça yanlışlığı bir işlem olmaktadır (Bayraklı, 2015:293). Bir kişinin, şahsına ait evindeki mal varlığı olan sandalye ve masaları satması durumunda, kendisinden KDV istenmesi konuda hataya örnek oluşturmaktadır (Yüce, 2015:96).
- Dönemde Hata: Bu hata vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi durumunda yanlış dönem için vergi ödenmesiyle oluşur (Yüce, 2015:97). Örneğin, vergi kanun ya da maddesi yürürlükten kalkması durumunda

yürürlükteymiş gibi vergi istenmesi dönemde hata için bir örnek olabilir (Şenyüz, 2015:159).

1.3.1.4. Pişmanlık ve İslah

VUK' un 371' nci maddesinde yapılan düzenleme ile pişmanlık ve ıslah, gerçek ya da tüzel kişilerin beyanı üzerine alınan vergide vergi ziyai cezası gerektiren suçları işleyen ve iştirak eden kişilerin kanunlara aykırılık oluşturan bu davranışlarını yetkili makamlara kendileri tarafından verilen bir dilekçe ile bildirmeleri durumunda, aşağıda belirtilen pişmanlık ve ıslah uygulamasından faydalanma şartlarına uygun olması şartıyla, bu kişilerin tarafına vergi ziyai cezası kesilmeyecektir (Tosuner ve Arıkan, 2015:288).

Pişmanlık ve İslahtan faydalanma şartları (Kızılot v.d, 2008:229);

- Yükümlünün hakkında idareye daha öncesinde ihbarda bulunulmamış olması, işlenilen suç ile ilgili önceden veri incelemesinde bulunulmamış olması ya da takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması gerekmektedir. Yani yükümlü işlediği suçu kendiliğinden haber vermelidir.
- Pişmanlık ve ıslahtan faydalanmak için; söz konusu vergiyle alakalı beyanname, idareye verilen dilekçeden sonraki 15 gün içerisinde verilmeli ve vergi ile pişmanlık zammı en geç aynı gün içerisinde ödenmelidir.

Yükümlünün bu şartları sağlaması durumunda, vergi ziyai cezası kesilemez. İlaveten, kaçakçılık suçları şartlara uygun bir şekilde bildirilirse eğer pişmanlık hükümlerinden yararlanabilir ve suça ortaklık durumunda işlenecek suçlardan ceza kesilemez. Bu durumda ceza mahkemelerince yargılaması gereken kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarında da pişmanlık ve ıslahtan dava açılmasını engellemekle birlikte yükümlü suçlarından dolayı hürriyeti bağlayıcı cezalardan da kurtulmaktadır (Karakoç, 2015: 61).

Pişmanlık müessesesi var olan bir uyuşmazlığı ortadan kaldırmayı sağlamaz. Bu uygulama ile gelecekte var olabilecek olası uyuşmazlıkların önüne geçmeyi hedeflemiştir. Pişmanlık müessesesi, fiili uyuşmazlıkları ortadan kaldırmaya etki etmeyen ancak potansiyel uyuşmazlıkları ortadan kaldırmaya yarayan bir yoldur (Kızılot v.d, 2008:229-230).

1.3.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yolla Çözümü

Vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümlenmesine ek olarak gerekli koşulların sağlanması durumunda, yargısal yollarla da çözümlenebilmektedir. Vergilendirme süreciyle alakalı, anayasal bir hak olarak idare tarafından yapılan uygulamayla oluşacak hataların ve haksız olduğu değerlendirilen uygulamalar nedeniyle yargı yolunun açık olması önem taşımaktadır. Yargısal denetim altında vergi kanununun uygulanması; hem mükellef ve sorumluları hem de vergi daireleri açısından güveni sağlar (Akdoğan, 2019:193).

1.3.2.1. Davanın Konusu ve Dava Açmaya Yetkili Olanlar

✓ Davanın Konusu:

Vergi mahkemesine davanın açılabilmesi için (Akdoğan, 2019:194);

- Verginin tarh edilmesi,
- Vergi cezasının kesilmesi,
- Tadilat ve Takdir Komisyonu kararlarının tebliğinin yapılması,
- İstihkak sahiplerine ödeme yapılması ve ödeme yapan tarafın vergiyi kesmiş olması gerekir.

Mükelleflerin beyanda bulundukları matrahlar ile bu matrahlar üzerinden tarhı yapılan vergiye dava açma hakkı yoktur ancak mükelleflerin beyannamelerini ihtirazi kayıtla vermeleri durumunda, kendi beyanlarına karşı dava açabilirler. Öte yandan ihtiyati haciz, tahakkuk ile ödeme emri tebliğine de dava açılabilirler (Pehlivan, 2008:121-122).

Vergi davası açılmasıyla elde edilmek istenen; işlemin iptali, tahsil edilmiş verginin iadesi, ihtiyati haciz ya da uygulanmış haczin kaldırılması vb. nedenlerdir (Yüce, 2015:172).

✓ Dava Açmaya Yetkili Olanlar:

Vergi mahkemesine mükellef ve kendisine vergi cezası kesilmiş olanlar, tarh olunan vergiler ve kesilen cezalara karşı dava açma yetkisine sahiptirler. Ayrıca vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonları tarafından, tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı dava açabilirler (Akdoğan, 2019:194).

Vergi mahkemesinde dava açma yetkisine sahip olanlar, istinaf ile temyiz mahkemesine de başvurmaya, tavzih (açıklama) ve yargılamanın yenilenmesini istemeye de yetkilidirler (Öner, 2020:257).

1.3.2.2. Yargı Aşamaları

✓ Vergi Mahkemeleri:

Vergi mahkemeleri, vergi davalarında ilk dereceli yargı mercii olarak görev yapmaktadır (Taşkan,2019:406). Dava açma yetkisi; mükellefler, sorumlular ve kendilerine vergi cezası kesilenlerdir. Davalı ise kural olarak idaredir, genellikle mükellefin bağlı olduğu vergi dairesidir. Vergi daireleri de, takdir komisyonunun belirlediği matraha karşı dava açabilir (Çevik, 2016:127).

Vergi mahkemelerinde davaya başvurma süresi; tebliğ edilen tarihten başlayarak 30 gün içerisinde yapılabilmektedir (Bilici,2015:160). Vergi mahkemelerine dava açmak vergi ve cezaların tahakkuk ve tahsil süreçlerini kendiliğinden durdurmaktadır (Çevik, 2016:127).

Vergi Mahkemelerinin sorumlu olduğu görevleri (2576 sy. Kanun, 6. Md.);

- a) *Genel bütçeye, belediye, il özel idareleri, köylere ait vergiler, harç ve resimler ile benzeri mali sorumluluklar ve bunların ceza ve zamları ile tarifelerine yönelik davalar,*
- b) *İlgili kanunun a bendinde yer alan konular 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki yasal koşulların uygulanmasına yönelik davalar,*
- c) *Diğer kanunlara yönelik verilen işleri çözümlediği belirtilmektedir.*

Mahkemece alınan kararlar ilgili normlar kapsamında başka ve iki üyeden meydana gelen mahkeme heyetinde verilmektedir. Ancak, nadiren zam ile cezalarıyla birlikte her yıl bildirilen tutarı geçmeyen uyuşmazlıklarda çözüm, karar verici mercilerle değil tek hâkimin uygun göreceği karar ile uygulanmaktadır (Bilici, 2015:161).

2576 sayılı kanunun madde 7’de 2022 senesinde vergi mahkemesinde görev yapan hâkimin görülecek olan davada sınır 77.000 TL olmaktadır. Bu oran 2021 yılında 57.000 TL olarak saptanmıştır. Bu sınırların aşılması halinde davaya heyet bakmaktadır (2576. Kanun, 7. Md).

✓ **Bölge İdare Mahkemeleri:**

İdari yargı sistemi içerisinde ikinci derece yargı mercii olan Bölge İdare Mahkemesi, kanunla belirlenen görevleri yerine getirmek suretiyle kurulan genel görevli bir mahkemedir (Türkbay, 2012:37).

Bölge İdare Mahkemesi, 18 Haziran 2014 tarih ve 2576 sayılı kanunla önemli değişiklikler yapılması ve bununla birlikte, görev ve yapısı konusunda da düzenlemeler olmuştur. Kabul edilen bu kanunla beraber “istinaf kanun yolu” kabul edilmiş ve Bölge İdare Mahkemeleri İstinaf Mahkemeleri şekline getirilmiştir. Düzenleme aynı zamanda Bölge İdare Mahkemesinin de yapısında değişiklikler meydana getirmiştir (Çağlayan, 2020:109). Bölge idare mahkemelerinin en az iki daireden oluşacağına dair kararlar alınmıştır (Atay, 2020:110). Yine aynı kanunun ilgili maddelerince Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri şu şekilde belirtilmiştir; (2576 sayılı Kanun,3/D md.);

- a) *İlk derece mahkemelerinin yürütmeyi durdurma talepleri konusunda verilen kararlara ilişkin gerçekleştirilen itirazları değerlendirerek karara bağlanmaktadır.*
- b) *İlk derece mahkemeleri tarafınca verilmiş olan kararlar ve istinafa açık olan hallerde karşı tarafın yaptığı istinaf başvurusunu karar bağlamaktadır.*
- c) *Kanunlar kapsamında içerisinde bulunan ilk derece mahkemeleri arasında olan yetki ve görevlerin uyumsuzluklarını çözmektedir.*
- d) *Yargı çevresi içinde bulunan ilk derece mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyumsuzluklarını çözmek,*
- e) *Yargı kapsamında yetkili ilk derece mahkemelerinin bir davayı görmesi ve fiili ya da kanuni bir engel meydana geldiğinde ya da iki mahkemenin kanun kapsamında sınırlarında tereddüt edildiği takdirde iki mahkeme de aynı yargılama sürecine dahil olmaları halinde o dava bölge idare mahkemeleri tarafından içinde bulundurduğu başka yetkili mahkemece karara bağlanmaktadır.*
- f) *Kanuni koşullarla verilen diğer sorumlulukları yerine getirmek olarak belirtilmiştir.*

✓ **Danıştay:**

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının ilgili maddesiyle görevlendirilen Yüksek İdare Mahkemesi olan Danıştay, 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile örgütlenmesi yapılmış, görevi ise inceleme ve danışma organıdır (Kırbaş, 2015:207). Vergi mahkemeleri tarafından, vergi uyuşmazlıkları ile alakalı heyet olarak vermiş olduğu nihai kararlara karşı Danıştay’da temyiz yoluna başvurulabilir (Erol, 2018:46).

Bölge İdare Mahkemelerinin 2022 yılında konusu 261.000 TL’den fazla olan vergi uyuşmazlıklarına yönelik kararlarına ilişkin Danıştay’a temyiz başvuru yapabilmektedir (Taşkan, 2018:378).

Danıştay 15 daireden oluşurken vergi ile ilgili uyuşmazlıklara 3,4,7,9 numaralı daireler ilgilenmektedir. Geri kalan dairelerden 10’u idari uyuşmazlıklarla ilgilenirken 1’i idari konularla ilgilenmektedir. Her daire 1 başkan 4 üye ile toplanır, kararlar oy çokluğu ile alınmaktadır. Dairelerde yeterli üye bulunmaz ise birden fazla heyet ile çalışılabilmektedir (Bilici, 2015:165).

2575 sayılı Danıştay Kanunun 23. maddesinde Danıştay’ın görevleri belirtilmiştir (2575. Kanun, 23. Md);

- a) *Vergi mahkemeleriyle idare mahkemeleri tarafından verilmiş olan kararlar ve ilk derece yargı mercii olarak Danıştay’da gerçekleştirilen davalar ile alakalı kararlara yönelik temyiz taleplerini değerlendirerek kararlaştırmaktadır.*
- b) *Bu kanunda beyan edilen idari davaların ilk ve son derece yargı mercilerince karara bağlandığı bilinmektedir.*
- c) *Bu kanunda beyan edilen idari davaların ilk ve son derece yargı mercilerince karara bağlandığı bilinmektedir.*
- d) *Söz konusu kanun ve diğer kanunlar ile verilen görev ve yükümlülükleri yapmaktadır.*

Tablo 1. Danıştay’ın Vergi Uyuşmazlıklarına Bakan Görevli Daireler

Üçüncü Daire	a) Gelir, katma değer vergisi ve kurumlar ile alakalı olarak, (ithalde alınan katma değerler vergisi hariç) Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi’nin vergi dava mercilerince verilmiş olan kararlara, İstanbul Anadolu Yakası vergi dairelerinin tarafı olduğu davaların görülmesinde vergi daireleri ile Edirne, Bursa, Sakarya, Kocaeli, Tekirdağ vergi mahkemeleri tarafınca verilen kararların istinaf yolu ile değerlendirilmesini gerçekleştiren İstanbul Bölge İdare Mahkemesi’nin vergi dava daireleri tarafınca karara bağlanmasına karşı gerçekleştirilen temyiz başvuruları, b) Resim, harç, vergi ve benzeri mali sorumluluklara yönelik olup, diğer vergi dava dairelerinin görevlerinin dışında kalan işleri çözümlemektedir.
Dördüncü Daire	a) Gelir, örgütler ve katma değer vergilerine yönelik Bakanlar Kurulu ve Cumhurbaşkanlığı kararları ile düzenleyici diğer işlemlere yönelik açılan davalar, b) Gelir, örgütler ve katma değer vergileri (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile alakalı olarak, İstanbul Avrupa Yakası vergileri ve Ankara Bölge İdare Mahkemesi vergi dava dairelerinin taraf olduğu davaları karara bağlamak adına istinaf yolu ile incelemelerini gerçekleştiren İstanbul İdare Mahkemelerinin vergi dava daireleri tarafınca vermiş olduğu kararlara yönelik gerçekleştirilen temyiz başvurularına bakmaktadır.
Yedinci Daire	Gümrük ve ithale ilişkin vergilere, özel tüketim vergisine, gider vergilerine, motorlu taşıtlar vergisine, veraset ve intikal vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözümlemektedir.
Dokuzuncu Daire	a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Adana, Erzurum, İzmir, Konya ve Samsun Bölge İdare Mahkemelerinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını, b) Damga vergisine, emlak vergisine, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, Harçlar Kanununa ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözümlemektedir.

Kaynak: T.C Danıştay Başkanlığı. “Dairelerin İş Bölümü”. Erişim: 21 Kasım 2021. <https://www.danistay.gov.tr>

1.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Organlarına Göre Niteliksel Ve Niceliksel Sınıflandırılması

Bu başlıkta idari aşamada ve yargı aşamasında çözümlenen vergi uyuşmazlıkları nitel ve nicel olarak incelenmiştir.

1.4.1. İdari Aşamada Çözümlenen Vergi Uyuşmazlıkları

1.4.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müesseselerine İntikal Eden Uyuşmazlıklar

Vergi müfettişleri tarafından yapılacak vergi inceleme komisyonunun oluşması, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 5. maddesine göre şu şekilde olmaktadır;

Vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemeleri için; Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde oluşturulacak uzlaşma komisyonu, Başkanlık tarafından belirlenen üç vergi müfettişi ve bir başkandan oluşur (T.C. Resmi Gazete, 31 Ekim 2011, Sayı: 28101).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 6. maddesine göre, vergi inceleme yetkisine sahip memurlar tarafından yapılacak olan vergi inceleme komisyonu şu şekilde olur;

İnceleme yetkisine sahip diğer memurlar tarafından yapılan vergi incelemelerinde, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde komisyon; müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur ve Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenir (T.C. Resmi Gazete, 31 Ekim 2011, Sayı: 28101).

Bölgesel Uzlaşma Komisyonunun oluşumu, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 7. maddesine göre şu şekildedir;

Başkanlık tarafından gerek görüldüğü durumlarda uzlaşma bölgesel düzeyde yapılabilir. Bu tür uzlaşmalar, Başkanlık tarafından ya da yetki verilmesi durumunda ilgili Daire Başkanlığı tarafından komisyon üyeleri belirlenir (T.C. Resmi Gazete, 31 Ekim 2011, Sayı: 28101).

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığında bulunan mevcut komisyonların 2011-2015 yılları arası mükelleflerin de katıldığı uzlaşma toplantılarının tarhiyat öncesi uzlaşmalarına ait sayısal veriler Tablo 2’de gösterildiği gibidir;

Tablo 2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan Vergi ve Cezalarla İlgili Veriler

Yıllar	Başvuru	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşılamayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşma Sonucu Ceza
2011	81	69	12	127.557,00	81.885,00
2012	166	153	13	2.414.819,00	295.170,00
2013	79	73	6	999.146,00	151.270,00
2014	37	35	2	338.653,00	69.460,00
2015	30	29	1	299.124,00	65.000,00

Kaynak: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. “Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı”. Erişim: 1 Eylül 2021. <https://avdb.gib.gov.tr/>

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı yetki alanında bulunan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunda yapılmakta olan tarhiyat öncesi uzlaşma başvuruları verilerinden yararlanılmış ve Tablo 2’de görüldüğü üzere başvuruların büyük çoğunluğunda uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma başvurularının yıllar itibariyle azaldığı görülmekte ve bununla birlikte uzlaşma sonucu vergi ve ceza tutarlarında da azalma olduğu açıktır.

1.4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müesseslerine İntikal Eden Uyuşmazlıklar

Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik komisyonlar kurulmaktadır. Bu komisyonlar; Vergi dairesi uzlaşma komisyonu, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, merkezi uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonudur (T.C. Resmi Gazete, 22 Ekim 2005, Sayı:25974).

- Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi müdürlüklerinde komisyon, vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı ya da şeften oluşmaktadır. Bağlı vergi dairesinde ise mal müdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, müdür yardımcısı veya şef bulunmaması halinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar üye olur. Mal müdürlüklerinde ise gelir şefinin bulunmaması halinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur (T.C. Resmi Gazete, 22 Ekim 2005, Sayı:25974).
- Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanı ya da teşkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından

belirlenen grup müdürleri ve/veya müdürlerden ya da vergi dairesi müdürlerinden oluşur (T.C. Resmi Gazete, 22 Ekim 2005, Sayı:25974).

- Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarların veya teşkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur (T.C. Resmi Gazete, 22 Ekim 2005, Sayı:25974).
- Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerdeki (Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen); vergi dairelerinin uzlaşma yetkisini aşan fakat Merkezi Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırlarının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi amacıyla kurulan bu komisyon Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Daire Başkanı ya da Grup Başkanlarından birinin başkanlığında, grup başkanları ve/veya müdürlerden oluşur (T.C. Resmi Gazete, 22 Ekim 2005, Sayı:25974).
- Merkezi Uzlaşma Komisyonu: Mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur (T.C. Resmi Gazete, 22 Ekim 2005, Sayı:25974).

✓ **Merkezi Uzlaşma Komisyonu Verileri**

Merkezi uzlaşma komisyonunun yetki alanına giren Türkiye geneli 2015-2020 yılları kapsayan tarhiyat sonrası uzlaşmaya; başvuru, uzlaşılan dosya, uzlaşılamayan dosya sayıları ile vergi ve ceza tutarları Tablo 3' de gösterildiği gibidir:

Tablo 3. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan Vergiyle İlgili Veriler

Yıllar	Dosya Adedi			Vergi Tutarı (TL)			
	Başvuru Sayısı	Uzlaşılabilir Dosya Sayısı	Uzlaşılabilir Dosya Sayısı	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşılabilir Vergi Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarı
2015	22	16	6	1.536.207.290,00	258.106.296,00	1.278.100.994,00	403.600.579,00
2016	8	6	2	288.860.333,00	20.093.888,00	268.766.445,00	58.960.357,00
2017	18	3	15	296.926.510,00	293.714.050,00	3.212.460,00	3.212.460,00
2018	6	3	3	148.112.182,00	62.776.029,00	85.336.153,00	66.040.560,00
2019	12	6	6	277.279.084,00	119.413.440,00	157.865.644,00	114.550.000,00
2020	23	15	8	928.312.501,00	442.424.528,00	485.887.973,00	281.055.200,00

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. “Gelir İdaresi Başkanlığı”. Erişim: 1 Eylül 2021. <https://www.gib.gov.tr/>

* Geçici vergi aslı ve buna ilişkin cezalar uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza tutarına dahildir. Ancak, uzlaşılabilir tutarlara; normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Türkiye genelinde Merkezi Uzlaşma Komisyonuna 2015-2020 yılları itibarıyla yapılan başvuru sayıları değişiklik göstermiştir. Bu yıllar arasında en az başvuru sayısı 2018 yılında olurken ve en fazla başvuru sayısı da 2020 yılında olmuştur.

Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yılları itibarıyla vergi tutarlarında uzlaşma oranları 2015-2020 yılları arasında %22 ile %100 oranları arasında değişmiştir. Vergi tutarlarının uzlaşma oranı 2015-2020 yılları dönem ortalaması %60’dır. Başka bir deyişle 100 liralık vergi tutarının ortalama 60 liralık kısmında uzlaşarak ödenmesi konusunda anlaşma sağlanmıştır. Fakat 40 liralık vergi borcu silinmiştir. Bu silinme tutarı en fazla 2016 yılında meydana gelmiştir.

2017 yılında vergi tutarı bazında uzlaşma oranı %100 olsa da; uzlaşılabilir vergi tutarının, uzlaşma başvurusuna konu olan vergi tutarına oranı %99’dur, diğer bir ifadeyle 100 liralık uzlaşma başvurusuna bahis vergi tutarının 99 liralık kısmında uzlaşma sağlanamamıştır, 1 liralık kısmı uzlaşmaya konu olmuştur ve uzlaşma sonucunda tamamı alınmıştır.

Tablo 4. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Edilen Cezaya İlişkin Veriler

Yıllar	Ceza Tutarı (TL)				
	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşılamayan Ceza Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşma Sonucu Ceza Tutarı	Ceza Tutarı Bazında Uzlaşma Oranı (%)
2015	1.874.076.087	396.223.807	1.477.852.281	6.993.907	47%
2016	376.720.584	35.145.151	341.575.433	0	0%
2017	386.220.437	375.092.048	11.128.389	1.904.432	17%
2018	192.715.550	78.020.442	114.695.107	17.067.230	14%
2019	405.442.722	152.347.869	253.094.853	11.760.121	46%
2020	1.202.938.555	493.617.450	709.321.105	36.432.927	51%

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. “Gelir İdaresi Başkanlığı”. Erişim: 1 Eylül 2021. <https://www.gib.gov.tr/>

2015-2020 yıllarında Merkezi Uzlaşma Komisyonunun ceza tutarları üzerinde uzlaşma oranının dönem ortalaması %29’dur. Ceza tutarlarının 2016 yılında tamamı silinmişken, 2020 yılında ise en fazla uzlaşılmış yıl olmuştur.

✓ **Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Verileri:**

Vergi dairesi uzlaşma komisyonunun yetki alanına giren Türkiye geneli 2015-2020 yılları arasında tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru, uzlaşılan dosya, uzlaşılamayan dosya sayıları ile vergi ve ceza tutarları Tablo 5’de gösterildiği gibidir:

Tablo 5. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Edilen Vergilere İlişkin Veriler

Yıllar	Dosya Adedi			Vergi Tutarı (TL)				
	Başvuru Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşılamayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşılamayan Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşma Sonucu Vergi	Vergi Tutarı Bazında Uzlaşma Oranı (%)
2015	191	143	48	189.077.422	101.854.353	87.223.068	51.457.065	32%
2016	167	88	79	356.833.610	164.987.636	191.845.974	50.963.086	22%
2017	110	69	41	78.900.887	57.908.295	20.992.593	16.649.442	79%
2018	86	53	33	90.328.296	78.082.996	12.245.299	9.858.621	81%
2019	136	114	22	41.375.894	27.788.655	13.587.238	12.931.938	95%
2020	193	147	46	239.473.356	39.341.670	200.131.686	68.397.315	34%

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. “Gelir İdaresi Başkanlığı”. Erişim: 1 Eylül 2021. <https://www.gib.gov.tr/>

* Geçici vergi aslı ve buna ilişkin cezalar uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza tutarına dahildir Ancak, uzlaşılan bu tutarlara; normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Türkiye genelinde vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu 2015-2020 yıllar itibarıyla yapılan başvuru sayıları en az 2018 yılında olurken, en fazla da 2020 yılında başvuru olmuştur.

Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunun 2015-2020 yıllarında vergi tutarlarında uzlaşma oranları %22 ile %95 arasında değişmiştir. 2015-2020 yılları arasında vergi tutarı uzlaşma oranı ortalama %57'dir. Örneğin; 100 TL'lik vergi tutarının ortalama 57 TL'sin de uzlaşma sağlanırken, 43 TL'lik vergi borcu silinmiştir. Vergi borcunda silinme tutarı en fazla 2016 yılında meydana gelmiştir.

Tablo 6. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Edilen Cezalara İlişkin Veriler

Yıllar	Ceza Tutarı				
	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşılamayan Ceza	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza	Ceza Tutarı Bazında Uzlaşma Oranı (%)
2015	247.413.099	120.526.059	126.887.041	3.892.464	3%
2016	464.180.846	198.361.405	265.819.441	12.913.434	5%
2017	107.341.998	68.815.304	38.526.694	6.733.494	17%
2018	120.696.805	88.456.707	32.240.098	5.834.969	18%
2019	82.565.236	29.794.186	52.771.049	8.608.934	16%
2020	347.192.291	51.309.207	295.883.084	9.267.122	3%

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. "Gelir İdaresi Başkanlığı". Erişim: 1 Eylül 2021. <https://www.gib.gov.tr/>

2015-2020 yılları arasında uzlaşma başvurusuna konu ceza tutarı 1.369.390,275 iken uzlaşılacak ceza tutarı 812.127,407'dir. Uzlaşılacak ceza tutarlarında artış yoğunlukla 2020 yılında olmuştur. Ceza tutarlarının silinme oranları en yüksek 2015-2016 yıllarında olmuştur.

✓ **Türkiye Geneli Uzlaşma Verileri:**

Türkiye genelinde tarhiyat sonrası uzlaşma verileri 2015-2020 yılları arasında Tablo 7’de gösterildiği gibidir:

Tablo 7. 2015-2020 Yılları Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Dosya Adedi		Vergi Tutarı(TL)			Ceza Tutarı(TL)		
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Vergi Tutarları Bazında Uzlaşma Oranı (%)	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Ceza Tutarları Bazında Uzlaşma Oranı (%)
2015	148.013	139.828	437.317.530	344.585.008	0,79	610.596.688	41.560.131	0,07
2016	99.027	88.707	507.302.473	260.117.001	0,51	675.334.309	68.925.153	0,1
2017	45.878	43.895	164.330.305	104.769.721	0,63	267.127.370	36.926.116	0,14
2018	39.375	33.827	83.498.411,95	77.505.490,60	0,93	191.574.626,91	34.061.796,42	0,17
2019	45.262	43.564	130.487.509,84	125.123.495,99	0,95	275.988.683,69	48.937.093,84	0,17
2020	47.697	45.037	187.521.628,29	178.802.621,73	0,95	386.037.904,20	64.985.032,46	0,17

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. “Gelir İdaresi Başkanlığı”. Erişim: 1 Eylül 2021. <https://www.gib.gov.tr/>

* Geçici vergi aslı ve buna ilişkin cezalar uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza tutarına dahildir Ancak, uzlaşılan bu tutarlara normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Türkiye genelinde 2015-2020 yıllar arasında toplam 425.252 uzlaşma başvurusu yapılmış, başvurulmuş dosyaların 394.858 adedi uzlaşma ile sonuçlanmıştır. 2015-2020 döneminde toplam 1.510.457.858 TL’lik vergi için uzlaşma başvurusunda bulunulmuş, bu miktarın 1.090.903.338 TL’lik kısmı için uzlaşmaya varılmıştır. Vergi tutarlarının uzlaşma oranı 2015-2020 dönemi için %72’dir. Bir başka deyişle 2015-2020 dönemi için oransal olarak 100 liralık uzlaşmaya bahis olan vergi miktarının 72 liralık bölümü için uzlaşma sağlanmıştır, 28 liralık bölümü için indirimle gidilmiştir.

Ceza tutarları bakımından ise 2015-2020 yılları arasında toplam 2.406.659.582 TL’lik uzlaşmaya konu olan ceza tutarlarından 295.395.323 TL’lik kısım uzlaşmaya konu edilen ceza tutarlarından 295.395.323 TL’lik kısım uzlaşma sonucunda alınmıştır. 2015-2020 dönemi için ceza tutarlarının uzlaşma oranı %12’dir. Yani 2015-2020 dönemi için oransal olarak 100 liralık uzlaşmaya bahis olan ceza miktarının 12 liralık bölümü için uzlaşma sağlanmıştır, 88 liralık bölümü ise indirimle gidilmiştir.

1.4.2. Yargı Aşamasında Çözömlenen Vergi Uyuşmazlıkları

1.4.2.1. Vergi Mahkemelerinde Görölen ve Karara Bağlanan Uyuşmazlıklar

2015-2020 yılları arasında Vergi Mahkemelerinde ki iş durumu Tablo 8’deki gibidir;

Tablo 8. Türkiye Vergi Mahkemelerinde Görölen Davalara İlişkin Veriler

Yıllar	Geçen Yıldan Devir	Yıl İçinde Gelen	Bozularak Gelen	Karara Bağlanan Dava	Gelecek Yıla Devir
2015	46.351,00	98.667,00	5.476,00	108.242,00	42.432,00
2016	42.432,00	104.410,00	5.729,00	110.519,00	42.052,00
2017	42.053,00	95.769,00	5.345,00	94.112,00	49.035,00
2018	49.034,00	90.973,00	7.483,00	116.042,00	31.448,00
2019	31.447,00	101.804,00	7.698,00	101.411,00	39.548,00
2020	39.542,00	128.063,00	5.927,00	117.809,00	55.723,00

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı. “Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü”. Erişim: 03 Ekim 2021. <https://adlisicil.adalet.gov.tr>

Türkiye’de vergi mahkemelerinde görölen davalar da 2015-2020 yılları arasında yıl içinde toplam dosya sayısının büyük bir kısmı karara bağlanmıştır.

2015-2020 yılları arası vergi mahkemelerince karara bağlanmış dosya sayıları Tablo 9’daki gibidir;

Tablo 9. Türkiye Vergi Mahkemelerinde Karara Bağlanan Davalara İlişkin Veriler

Yıllar	Kabul (İptal) Kararları	Red Kararları	Kısmen Kabul Kısmen Red	Toplam Karara Bağlanan Dosya Sayısı
2015	65.246,00	74.830,00	6.457,00	190.525,00
2016	85.889,00	103.263,00	6.112,00	270.434,00
2017	46.290,00	16.616,00	6.840,00	94.112,00
2018	30.717,00	18.313,00	7.145,00	116.042,00
2019	50.126,00	17.144,00	6.563,00	101.411,00
2020	60.051,00	16.724,00	6.657,00	117.809,00

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı. “Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü”. Erişim: 03 Ekim 2021. <https://adlisicil.adalet.gov.tr>

Vergi mahkemesi, açılan davayı kabul edebilir (kabul kararı), reddedebilir (red kararı) veya kısmen kabul/ red (kısmen kabul/ red kararı) olarak karar verebilmektedir. Davanın kabul edilmiş olması davacının lehine karar alındığını gösterir. Dava ödeme

emrinin ve cezalı tarhiyatın iptalini bu duruma örnek olarak verebiliriz. Davanın red edilmiş olması, davacı aleyhine karar alındığını gösterirken, ödeme emrinin veya cezalı tarhiyatın onanması bu duruma örnek oluşturur. Dava konusunun bir kısmının iptal edildiğini bir kısmının ise onanması kısmen kabul/kısmen red olduğu anlamına gelirken, 100 liralık vergi ve 100 liralık ceza şeklindeki tarhiyatın 30 liralık vergi ve 30 liralık ceza bölümünün iptal edildiği kalan bölümüyse onandığı örnek olarak verilebilmektedir (Şentürk, 2011:2).

1.4.2.2. Bölge İdare Mahkemelerinde Karara Bağlanan Uyuşmazlıklar

Bölge İdare Mahkemeleri, İlk Dereceli Vergi Mahkemeleri ve Danıştay arasında yer alan mahkemedir. Böylece vergi yargı sistemimiz iki dereceli yapıda iken, yeni yapısı ile vergi yargılarına bakan üç dereceli yapıya dönüşmüştür. İlk Dereceli Mahkeme hakimlerinin istinaf incelemesiyle karara bağladıkları dosyalar, Bölge İdare Mahkeme hakimlerince hukuki ve maddi bakımdan tekrar denetimi yapılmış olur. Bölge İdare Mahkemesi İlk Dereceli Mahkemenin gözden kaçırmış olduğu hukuksal aykırılık varsa kararı veya yanlış yargılamayı tespit edip adaleti sağlamaktadır. Hakim istinaf incelemesi esnasında İlk Dereceli Mahkemenin kararını doğru bulduğunda istinaf başvurusunu red eder. Eğer karar hukuka aykırı ise dosyayı İlk Dereceli Mahkemeye göndermeyerek gerekli gördüğünde yeni belge ve delil toplayarak yeniden yargılama yapmaktadır. Bu şekilde yargılama süresini kısaltmış ve yargılamayı tamamlamış olur (Şaşmaz ve Gündüz, 2020:152).

2015-2020 yılları arasında Türkiye’deki Bölge İdare Mahkemelerindeki iş durumu Tablo 10’daki gibidir;

Tablo 10. Türkiye Bölge İdare Mahkemelerinde Karara Bağlanan Davalara Ait Veriler

Yıllar	Geçen Yıldan Devir	Yıl İçinde Gelen Dava	Karara Bağlanan Dava	Gelecek Yıla Devir
2015	9.243,00	181.045,00	172.959,00	17.329,00
2016	17.372,00	232.114,00	195.772,00	53.714,00
2017	53.706,00	262.696,00	275.836,00	40.566,00
2018	40.565,00	221.961,00	218.187,00	44.339,00
2019	44.322,00	221.407,00	207.300,00	58.429,00
2020	58.429,00	234.786,00	201.278,00	91.937,00

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı. “Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü”. Erişim: 03 Ekim 2021. <https://adlisicil.adalet.gov.tr>

Türkiye’deki Bölge İdare Mahkemelerinde yıllar içerisinde dosya sayısında artış olmuştur. 2015’ten 2020 yılına kadar bir önceki yılda devir ve yıl içinde gelen toplam dava sayısı yaklaşık %65 oranında artış olmuştur. Yıllar itibariyle karara bağlanan dava sayısı toplam bakılan dava sayısına oransal olarak düşüş gerçekleşmiştir.

Türkiye’deki Bölge İdare Mahkemelerinde önceki yıldan devreden dosya sayılarında da artış gözlemlenmektedir. Bu artış, Bölge İdare Mahkemeleri’nin itiraz üzerine incelediği dosyalarda iş yükünün yıllar itibariyle arttığı gözlenmektedir.

Tablo 11. Türkiye’deki Bölge İdare Mahkemeleri Tarafından Karara Bağlanan Davalara İlişkin Veriler

Yıllar	İtiraz Red, Onama	Bozma, Dava Kabul	Bozma, Dava Red	Bozma, Kısmen Kabul Kısmen Red
2015	31.654,00	1.510,00	564	-
2016	21.384,00	736	534	-
2017	8.492,00	439	277	-
2018	196	-	10	-
2019	82	-	5	-
2020	75	-	1	-

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı. “Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü”. Erişim: 03 Ekim 2021. <https://adlisicil.adalet.gov.tr>

Türkiye’deki Bölge İdare Mahkemeleri yıllar itibariyle Vergi mahkemelerin verdiği kararların birçoğunu onadığı görülmektedir. Bölge İdare Mahkemeleri tarafından bozulan kararların davanın reddi ve kabulü kararları oldukça düşük oranda kalmıştır.

1.4.2.3. Danıştay Nezdinde Karara Bağlanan Uyuşmazlıklar

Danıştay’da toplam on beş dava dairesi bulunmaktadır. Bu dava dairelerinden vergi davalarına bakan dört adet daire vardır. Bu daireler, Bölge İdare Mahkemelerinin istinaf incelemesi sonucu aldığı kararlar hakkında yapılan temyiz başvurularını inceleyerek karara bağlar (Gözler ve Demir, 2015:33).

Danıştay bünyesinde vergi davasına bakan dört adet dava dairesi bulunmaktadır, bu dava daireleri dışında ayrıca Vergi Dava Daireleri Kurulu da bulunmaktadır. Vergi Dava Daireleri Kurulu; vergi daire başkanları dört kişidir ve her vergi dava dairesi kendi üyeleri arasından iki yıllığına görev yapmak üzere üç üyeden oluşmaktadır (Yüce, 2015:33). Vergi Dava Dairesi Kurulunun görevi; vergi

mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını, vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları, temyizen incelemesini yapmaktadır (T.C Resmi Gazete, 12 Şubat 2014, Sayı: 17580).

Danıştay'ın vergi davalarına bakmakla görevli dairelerin 2018,2019 ve 2020 yıllarında karara bağladıkları dosya sayıları Tablo 12’de görülmektedir.

Tablo 12. Danıştay’ın Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Dairelerin 2020 Yılında Karara Bağladıkları Dosya Sayılarına İlişkin Veriler

Yıllar	Geçen Yıldan Devir	Yıl İçinde Açılan (Daireler Arası Devir Dahil)	Yıl İçinde Sonuçlanan	Gelecek Yıla Devir
3. Daire	9.959	5.197	6.620,00	8.536,00
4. Daire	13.863	6.509	6.757,00	13.615,00
7. Daire	10.085	3.939	5.379,00	8.645,00
9. Daire	8.742	6.313	6.416,00	8.639,00
V.D.D.K	898	1.694	1.626,00	966

Kaynak: T.C. Danıştay Bakanlığı. “Danıştay Başkanlığı”. Erişim: 10 Eylül 2021. <https://www.danistay.gov.tr/>

Tablo 12’de görüldüğü üzere 2020 yılında Danıştay’ın geçen yıldan devreden dosya sayısı 43.547, yıl içinde daireler arası devir dahil açılan dosya sayısı toplam 23.652 olarak görülmektedir.

Tablo 13. Danıştay’ın Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Dairelerin 2019 Yılında Karara Bağladıkları Dosya Sayılarına İlişkin Veriler

Yıllar	Geçen Yıldan Devir	Yıl İçinde Açılan (Daireler Arası Devir Dahil)	Yıl İçinde Sonuçlanan	Gelecek Yıla Devir
3. Daire	9.823	7.815	7.679,00	9.959,00
4. Daire	15.229	9.917	11.283,00	13.863,00
7. Daire	11.244	5.899	7.058,00	10.085,00
9. Daire	8.933	7.434	7.625,00	8.742,00
V.D.D.K	285	1.914	1.301,00	898

Kaynak: T.C. Danıştay Bakanlığı. “Danıştay Başkanlığı”. Erişim: 10 Eylül 2021. <https://www.danistay.gov.tr/>

Tablo 13’de görüldüğü üzere 2019 yılında Danıştay’ın bir önceki yıldan devreden dosya sayısı 45.514, yıl içinde daireler arası devir dahil açılan dosya sayısı toplam 32.979 olarak görülmektedir.

Tablo 14. Danıştay’ın Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Dairelerin 2018 Yılında Karara Bağladıkları Dosya Sayılarına İlişkin Veriler

Yıllar	Geçen Yıldan Devir	Yıl İçinde Açılan (Daireler Arası Devir Dahil)	Yıl İçinde Sonuçlanan	Gelecek Yıla Devir
3. Daire	11.174	7.015	8.366,00	9.823,00
4. Daire	21.171	9.469	15.411,00	15.229,00
7. Daire	12.104	5.516	6.372,00	11.248,00
9. Daire	12.633	8.431	12.132,00	8.932,00
V.D.D.K	129	1.239	1.082,00	286

Kaynak: T.C. Danıştay Bakanlığı. “Danıştay Başkanlığı”. Erişim: 10 Eylül 2021. <https://www.danistay.gov.tr/>

Tablo 14’de görüldüğü üzere 2018 yılında Danıştay’ın bir önceki yıldan devreden dosya sayısı 57.211, yıl içinde daireler arası devir dahil açılan dosya sayısı toplam 31.670 olarak görülmektedir.

Vergi dava daireleri arasında iş yükünün hemen hemen birbirleri ile yakın olduğu gözlemlenmektedir. Daireler de ise iş yükünün büyük kısmını bir önceki yıldan devredilen dosyalar oluşturmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

OMBUDSMANLIK KURUMU VE TÜRK KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU

Bu bölümde Ombudsmanlık kurumundan genel olarak bahsedilerek, kurumun dünyadaki örnekleri incelenecek ve son olarak Türk Kamu Denetçiliği kurumunun ülkemizdeki kuruluşu ve genel özelliklerinden bahsedilecektir.

2.1. Ombudsmanlık Kurumu

Bu bölümde Ombudsmanlık kurumunun kavramı, tarihçesi, türleri, görev alanı ve sorumluluklarından bahsedilmiştir.

2.1.1. Ombudsmanlık Kavramı

Ombudsmanlık kelimesi, sözcü ya da temsilci anlamında “ombuds” ve kişi anlamında “man” kelimelerinden meydana gelir. Ombudsmanlık kelimesi İsve. Dilinde kavramsal bakımdan, halkın şikayetlerini incelemekte olan, halk adına hareket eden, halklarını korumakta olan ve yönetim ile yurttaş arasındaki hakem görevini gerçekleştirmek amacıyla görevli olan kimseyi belirtmek amacıyla kullanılmaktadır (Efe ve Demirci, 2013:51).

Ombudsmanlık ya da ombudsmanlık kurumu ülkelerin çeşitli siyasi, sosyal ve kültürel özellikleri bakımından uygulanmasına rağmen, ülkelere göre uygulamalarda farklılıklar görülmektedir. KKTC’de Yüksek Kamu Denetçisi, Türkiye’de Kamu Denetçisi, İngiltere’de Parlamento Komiseri (Parliamentary Commissioner) ve Fransa’da ise Arabulucu (Mediateur) gibi isimler almıştır (Doğan, 2016:42).

Ombudsman yönetilenler açısından, adaletin yerine getirildiği, yöneticilerin çalışmalarını icra ederken çalışanlarına anlayışlı, iyi ve saygılı bir şekilde davranıldığı güvencesini veren yönetilenler açısından geçerli ve etkili bir araç olarak görülmektedir. Yönetim tarafından ise gerçekleştirilen yönetsel işlemler üzerinde, işlemlerin gerçekleştirilmesi sırasında belirlenememiş hataların saptanmasını ve ek bir hatanın oluşmaması için hataların giderilmesini sağlayan arınma denetimidir. Bu denetim ayriyeten iyi niyetle yapılmış idari işlemler üzerindeki başlangıçta öngörülemeyen eksiklik ve yanlışlıkları da sağlamaya yaramaktadır. Ombudsman yönetim bozukluğuna sebep olan yanlışların nerede yapıldığını saptar ve orada yapılan

hatanın nasıl bir bozukluğa sebep olduğunu gösterir, yanlış yapılmamış ise yapılan uygulamaları güçlendirici etmen olur. Bu nedenle Ombudsman yönetenler ile yönetilenler arasında koruma sağlar (Mutta,2005:50).

2.1.2. Ombudsmanlığın Tarihçesi

Ombudsman bugünkü işlevinde olmasa da, ilk defa 18'nci yüzyıl başlarında İsveç'te ortaya çıkmıştır. 1709 tarihinde İsveç Kralı VII. Şarl Paltova Meydan Savaşında Ruslara yenilince Osmanlılara sığınmak zorunda kalmıştır (Mutta, 2005:52). Beş yıl boyunca Kral Osmanlı topraklarında ikamet etmiş ve Osmanlı devlet ve toplumsal yapısına özgü bazı devlet ve idari kurumları yakından inceleme fırsatı bulmuştur. Kral bu sürede Şeyhülislamlık, Ahilik teşkilatı, Divan-ı Hümayun, kazaskerlik gibi kurumların devlet yönetimi ve halkla olan adalet ve istişare yapılarından çok etkilenmiş, sürgün dönemi sona erip döndüğünde bu kurumlara benzeyen bir kişiyi ombudsman olarak atamıştır (Parlak ve Doğan, 2016:22).

Ombudsman, görevlerinde yanlış yapan ya da suiistimalde bulunmuş yargıçlar ve yöneticiler hakkında yasal inceleme gerçekleştirmek amacıyla resmi olarak 1809'da yılında İsveç Anayasası'nı da yer bularak kurulan denetleme sistemi olmuştur. 150 yıl kadar çok dikkat çekmemiş olan ombudsmanlık kurumu sadece İsveç'te uygulanmış ve bu kurum sadece ülke sınırları içerisinde kalmıştır. Ombudsmanlık sistemi ilk olarak İskandinav ülkelerinde kurulmuş ve daha sonra da tüm dünyaya yayılmaya başlamıştır (Özden, 2010:30).

Tablo 15. Dünyadaki Ombudsman Kurumlarının Kuruluş Tarihine Göre Bazıları

Yıl	Ülke	Yıl	Ülke
1809	İsveç	1973	Zambiya
1919	Finlandiya	1975	Papua Yeni Gine
1952	Norveç	1976	Portekiz
1955	Danimarka	1976	Trinidad Tobago
1959	Batı Almanya	1978	Tasmania
1962	Yeni Zelenda	1978	Porto Riko
1962	Norveç	1979	Kolombiya
1966	Tanzanya	1980	Gana
1967	İngiltere	1981	İrlanda
1969	Kuzey İrlanda	1981	Hollanda
1970	Kanada	1981	İspanya
1971	İsrail	1987	Guatemala
1972	Avustralya	1990	Nepal
1973	Fransa	1993	Peru
1973	Hindistan	1995	Botswana

Kaynak: Kemal Özden, 2010, syf. 34

1919 yılında Finlandiya, 1952 yılında Norveç, 1954 yılında ise Danimarka uygulamaya başlamıştır. 1962 yılında Yeni Zelanda, 1966'da ise İngiltere uygulamaya başlanmış ve ombudsmanlık Anglo-Sakson adalet sistemi içerisine dâhil olmuştur. Ardından 1973 yılında Fransa da ombudsmanlık kurumu kurulmuştur. Ombudsmanlık Avrupa kıtasına doğru gelerek gelişme göstermiştir. 1976 yılında Portekiz ve Avusturya'da, 1981 yılında ise Hollanda ve İspanya'da ombudsmanlık kurumları kurulmuştur. 1989 yılında sosyalist sınıfın kırılmasıyla beraber, sosyalist sınıftan ayrılarak bağımsızlık elde eden devletlerde ombudsmanlığı adalet sistemi içine dahil etmişlerdir. Macaristan, Bulgaristan, Romanya, Çek Cumhuriyeti ve Makedonya 1989 yılından sonra ombudsmanlık kurumunu kurmuşlardır (Yıldırım, 2019:157).

Avrupa Birliği'nde ombudsmanlık kurumu, insan haklarının koruması ve hukuk devletinin geliştirilmesi amacıyla ulusal sistem içerisinde gerekli olan kurum olduğu ve kamu yönetiminin tüm aşamalarında gerekli ve önemli role sahip olduğunu kabul etmişlerdir (Şahin, 2015:24). Maastricht'te 7 Şubat 1992 tarihinde imzalanan Avrupa Birliği Antlaşmasında Avrupa Ombudsmanı kurulmuştur. Kurumun kurulma amacı olarak; ortaklık yaşamının demokratikleşmesi, ortaklık kurumlarının şeffaflığını sağlamak ve AB vatandaşları ile kamu kurumları arasındaki güven ilişkisini güçlendirmeyi amaç edinmişlerdir (Mutta,2005:54). Ombudsmanlık sistemi, 140 ülkenin başarılı uygulamaları sonucu dünyada kabul görmüştür. Dünyada kabul görmesi ve uygulamanın yayılmasıyla görev ile yetki alanı da genişleyerek branşlarının oluşması başlamıştır (Efe ve Demirci, 2013:53).

2.1.3. Ombudsmanlığın Türleri

Ombudsman kurumuna olan ihtiyacın zamanla artış sağlanmasıyla beraber görev alanı da genişlemiş ve dolayısıyla konularına göre bir uzmanlaşma sağlanmıştır (Özden, 2010:52).

Tüketici ombudsmanı, insan hakları ombudsmanı, çocuk ombudsmanı hakları en yaygın ombudsman türlerindendir.

2.1.3.1. Tüketici Ombudsmanı

Reklam kampanyaları ve yeni pazarlama teknikleriyle bir ürünün yararlı yanları fazlaca abartılarak kötü özellikleri ise saklanmaya çalışılmaktadır. Ürünlerin fiyatlarını normalden daha altındaymış gibi göstermek için çeşitli şaşırtmalı metotlar

ve promosyonlar kullanılmakta normalde ise daha pahalıya satış yapılmaktadır. Bu gibi durumlarda tüketici daha pahalıya satın almış olduğu ürün, imzalamış olduğu senet ve garanti belgesi de bir işe yaramamakta ve ürünü satın alan daima mağduriyet yaşamaktadır. Tüketici ombudsmanı, tüketicilerin yaşadığı bu mağduriyeti gidermeyi amaçlamaktadır (Özden, 2010:63). 1971 tarihinde İsveç, bu tip durumların giderilmesi sebebiyle ilk tüketici ombudsmanını seçmiştir. “Adil Olmayan Sözleşmeler Yasası ve Pazarlama Yasası” tüketicilerin haklarını koruma amacıyla düzenlenmiş ve zaman içinde yasada görev ve yetkiler de tüketici lehine genişleme sağlanmıştır (Şahin, 2015:36).

Tüketici haklarını korumak amacıyla tüketici mahkemesi, ticaret mahkemesi ve ihtisas mahkemelerinin üzerindeki iş yükü tüketici ombudsmanının kurulması ile azalmıştır (Yıldırım, 2019:168).

2.1.3.2. İnsan Hakları Ombudsmanı

Ombudsman türlerinden biri olan insan hakları ombudsmanı, yirminci yüzyılın son çeyreğinden itibaren yaygın olmaya başlamıştır. Bu tür ombudsmanların görev alanı insan hakları ile alakalı şikayetlerden oluşmaktadır. Bu ombudsmanlık türünün uygulandığı ülkeye göre konunun insan haklarının niteliği değişebilmektedir. Bunlar vatandaşlık hakları olabileceği gibi sosyal, ekonomik ya da kültürel haklardan birisi veya tamamı da olabilir (Tutal, 2014:95).

İnsan Hakları Ombudsmanı genellikle yasama organı tarafından atanmaktadır. İlk etapta bireylerin temel hak ve hürriyetleri ile siyasi haklarının korunması amaçlanmıştır. İkinci etapta bireylerin ekonomik, sosyal ve kültür hakları; son olarak ise bireylerin sağlık, azınlık ve çevre haklarının korunması amaçlanmıştır (Yıldırım, 2019:169).

İnsan Hakları Ombudsmanlığı, Avrupa içerisinde başlayan ve üçüncü dalga olarak adlandırılan demokratikleşme akımı ile genişleme kazanmıştır. 1975 yılında Portekiz’de Proveda de Justica (Hukukun Koruyucusu) adlı kurum oluşturulmuştur. İnsan Hakları Ombudsmanlığı Portekiz Anayasasına dahil edilerek insan haklarını koruma amacıyla görevlendirilmiştir. Bu amaç doğrultusunda bireyin hak ve özgürlüğünü korurken kamu yönetimi de gözlem altında tutulmaktadır. 1980 yılında Latin Amerika ülkelerinde yönetimi elinde bulunduran otoriter rejimlerin yıkılması ile insan haklarına olan ilgi artmıştır. Latin Amerika ülkelerinde de İnsan Hakları

Ombudsmanlığı uygulamasına geçilerek toplumsal insan hakları ihlallerinin önlenmesi amaçlanmıştır. Latin Amerika'daki Panama, Bolivya, Kolombiya, Arjantin, Peru gibi diğer latin ülkeleri de çoğu yönetim sistemlerine ombudsmanlığı dahil etmiştir (Özden, 2010:55).

İnsan Hakları Ombudsmanlığı, sosyalist bloğun çözülmesi ve soğuk savaşın bitmesi ile Doğu Avrupa ülkelerinde 1990 tarihinden sonra kurulmaya başlamıştır. Slovanya, Rusya, Hırvatistan, Macaristan ve diğer birçok ülkede insan hakları ombudsmanı kurulmuştur (Özden, 2010:56).

2.1.3.3. Çocuk Ombudsmanı Hakları

Ombudsmanlık pek çok çeşitli alanda, değişen toplumsal, siyasi ve ekonomik gelişmelere bağlı olarak yapılanmaya gidilmiştir. Bu alanlardan biri de Çocuk Ombudsmanlığıdır. Çocuklara sağlanan hakların oldukça yetersiz olması, Anayasal ve yasal düzenlemelerde yeterli miktarda yer almaması ve toplumsal yaşamda en korumasız kısmı oluşturmaktadır. Bu sebepten dolayı ülkeler zorunlu olarak yeni bir yapılanmaya ihtiyaç duymuşlardır (Işıklı ve İnce, 2019:55).

Bu ombudsmanlık türünün kurulma nedeni, Birleşmiş Milletler Çocuk Hakları Sözleşmesi ilkeleri gereğince on sekiz yaşından küçük çocukların hak ve çıkarlarını güven altına almaktır. Çocukların hak ve menfaatlerini koruma nedeniyle atanmış olan temsilciye Çocuk Ombudsmanı denir (Kahraman, 2020:192).

Çocuk Ombudsmanlığı düşüncesi ilk defa İskandinav ülkelerince ileri sürülmüş ve gelişimini sağlamıştır. 1979 yılının Uluslararası Çocuk Yılı olması ve buna bağlı olarak İsveç'te bir vakıf olan Save The Children Vakfı oluşan düşüncüyü etkin bir şekilde desteklemektedir. İlk defa Norveç parlamentosunca 1981 tarihinde Ulusal hukuku dayanak göstererek Çocuk Ombudsmanlığını kabul eden ülke olmuştur (Kahraman, 2020:192).

Çocuk Ombudsmanlığı çocukların karşılaşmış oldukları aile içi ve dışı; şiddet, baskı ve cinsel taciz vb. olumsuzluğa karşı çocukların haklarını koruma amacını taşıyan, faal olarak görev yapan bir kurumdur (Yıldırım, 2019:170). Ombudsmanların görevlerini; kendilerine gelen şikayetleri dinlemek, araştırma yapmak, gözlemlerde bulunmak ve bunların sonucunda da mevcut kanunlarda değişiklik önerisinde

bulunmak ya da mevzuatta çocuk hakları ile alakalı boşlukları tespit ederek bu yönde düzenlemeler olarak sayabiliriz (Şahin, 2015:38).

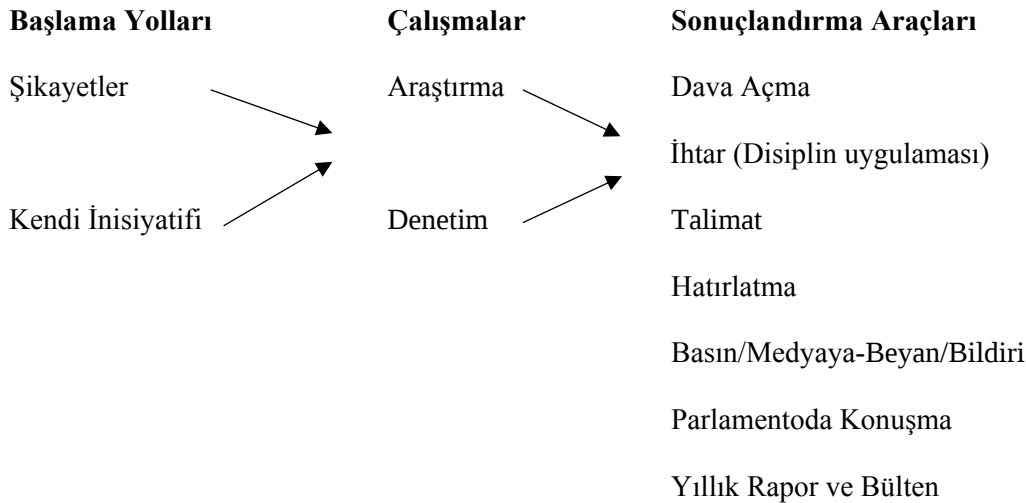
2.1.4. Ombudsmanlığın Görev Alanı

Ombudsmanların görevleri genel olarak bireyin temel hak ve özgürlüğünü korumaktır. Bireylerin yönetim tarafından mağdur edilmesi durumunda yardımcı olunmasına dayanmaktadır. Görev alanı, genel olarak kamu hizmeti veren kurum ve kuruluşları kapsamaktadır (Büyükavcı, 2008:11).

Şikayetler, Ombudsmana bireylerin kendileri tarafından yapılabileceği gibi ombudsmanların inisiyatif alarak hareket etme yetkisi de vardır. Temel hakların korunması ve yöneticilerce uygulaması yapılan kanun hükümlerinin kötü niyetle kullanılması gibi olaylarda gerek gördükleri zaman soruşturma yetkileri vardır (Büyükavcı, 2008:11-12). Ombudsmana yapılan şikayetler ve müracaatları özenle değerlendirir ve bu işlemde ücret talep etmez. Ombudsmana şikayetler yazılı yapılması zorunludur fakat ombudsmanlık çalışanları şikayet sahibi bireylerin başvuru evrakının yazımı işleminde yardım edebilirler (Özden, 2010:41).

Ombudsmanın kendi inisiyatifi ile re'sen yapmış olduğu araştırmalar ve yapılan programlar önemli rol oynar. Olayın şekline ve konusuna göre ombudsman soruşturmayı farklı şekillerde sonuçlandırabilmektedir (Özden, 2010:41)

Şekil 3. Ombudsman Kurumunun Görev Alanı



Kaynak: (Babüroğlu ve Hatipoğlu, 1997:16).

Görev alanı şeması incelendiğinde (Şekil 2), Ombudsmanın organizasyon yapısının üç aşamadan oluştuğu görülmektedir. Ombudsmanın işe başlaması için şikayet veya toplumsal olgulardan inisiyatif almasıyla çalışmaya başlar. Çalışmalarını yaparken kullandığı yöntemlere bakıldığında iki kategoriye ayrıldığı ve bunları biri denetim, diğeri ise araştırma olduğu görülür. Ombudsmanın araştırma ve denetimini yaparken ihtiyaç duyduğu doküman ve bilgi kendine verilir. Ombudsmanın güç kaynağı, yetkisi ve yaptırım gücüdür. İşin sonuçlanmasını sağlamak için kendisine verilen gücü stratejilerle destekler. Ayrıca kullandığı sonuçlandırma araçlarıyla da kurumunun etkinliğini meydana çıkarır (Hatipoğlu ve Babüroğlu, 1997:16-17).

2.1.5. Ombudsmanlığın Yetkileri ve Sorumlulukları

Ülkelere göre Ombudsmanın yetkilerinde farklılıklar söz konusudur. Ombudsmanın bazı ülkelerde yetki alanı sadece yürütme ile sınırlı kalırken, bazılarında ise geniş yetkiye sahiptir. Ombudsman bölgesel/mahalli idarelere atandığında veya Uluslararası teşkilatlara atandığında yetkileri atandığı yerle sınırlı kalmaktadır. Örneğin, AB Ombudsmanlığı yetkisi AB sınırları içerisinde geçerlidir. Ombudsmanlar arasında en yetkilisi parlamentolarca atanan Ombudsmanlardır. Örneğin, İskandinav ülkelerinin (Finlandiya ve İsveç) Ombudsmanları yetkileri dahilinde olan yargıyla alakalı araştırma yapabilir ve kamu personelini cezalandırma gibi bir yetkisi vardır (Yüce, 2020:52-53).

Ülkelere göre Ombudsmanların yetkileri farklılık gösterse de, genel olarak Ombudsmanın yetkilerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Yıldırım, 2019:166-167):

- İdarenin eylem ve işlemlerinden dolayı oluşan vatandaşın şikayetlerini kabul etmek, araştırmak ve incelemek.
- Ombudsmanın çok fazla soruşturma ve geniş araştırma yetkisi bulunmaktadır. Ombudsman araştırma aşaması esnasında herhangi bilgiyi isteme yetkisi, bu bilgilere erişme yetkisi ve araştırma esnasında sorguya çekme yetkisi de bulunmaktadır.
- Ombudsman görevini icra ederken idarenin her türlü imkanından yararlanabilir.
- Ombudsman idari birimlerin kamu yararına göre işlem ve eylemlerde bulunup bulunmadığını denetleme yetkisine sahiptir.

- Ombudsman, yasaya uygunlukla beraber yerindelik denetimi yetkisine de sahiptir.
- Bazı ülkelerde adli, idari ve askeri bakımdan denetleme imkanı söz konusuken, bazı ülkelerde orduyu denetleme imkanı da vardır.
- Ombudsman re'sen inceleme yetkisine sahiptir ancak bazı ülkeler için re'sen inceleme yapması söz konusu değildir. Örneğin, Fransa gibi.
- Parlamento ve medya (kamuoyu) ile yönetimin eylem ve işlemlerindeki eksiklikleri paylaşabilmektedir.
- Ombudsmanın karar verme, verilmiş kararları değiştirme ya da tamamen ortadan kaldırma gibi yetkisi bulunmamaktadır. Eleştiri getirme, ikna edebilme dışında zorlama yetkisi yoktur.
- Araştırma ve incelemesini eksiksiz ve layığı ile yerine getirmek adına, tanık dinleme, keşif yapma ve bilirkişi incelemesine başvurma yetkileri bulunmaktadır.

2.2. Ombudsmanlık Kurumunun Dünyadaki Örnekleri

Daha önce de bahsedildiği gibi Ombudsmanlık kurumunun 100'ün üzerinde ülkede uygulanması mevcuttur. Bu bölümde İsveç, Almanya, İngiltere ve Fransa'da uygulanan ombudsmanlık kurumunun atama, statü, görev ve yetkileriyle başvuru ve çalışma alanlarından bahsedilecektir.

2.2.1. İsveç

Modern anlamda Ombudsman, 1713 yılında ilk kez İsveç'te ortaya çıkmış ve Kral XII. Charles tarafından atanmıştır. 1809 yılında İsveç Anayasası'na girerek anayasal bir kurum haline gelmiştir (Gişi, 2017:13). Ombudsmanlık kurumunun amacı kamu yönetimi ve yargı tarafından yapılan eylem ve işlemlerdeki yanlışlıklar ve suiistimallerden dolayı genel olarak toplumun ve bireylerin haklarını korumaktır. Bir başka ifade ile kişilerin yönetim karşısında korunmasını amaçlar. Bu nedenle kamu yönetimi ve yargıdaki tüm kararlar süreçleri görevliler tarafından izlenebilir, istenen belgeler temin edilebilir ve kamu görevlileri sorguya çekilebilirler (Aydın, 2021:151).

İsveç Ombudsmanlığın gelişimini tarihsel olarak incelendiğimizde; 1915'e kadar tek kurum Parlamento Ombudsmanlığı, 1915 ile 1968 yılları arasında askeri kurumundan denetlenmesi amacıyla Askeri Ombudsmanlık oluşturulmuştur, 1968

yılında ise yapılan düzenleme ile iki Ombudsmanlık birleştirilmiş ve üç ombudsmanlığın görevini yapan Parlamento Ombudsmanlığı adını almıştır ve son olarak 1976 yılında yapılan yeni düzenleme ile Ombudsman sayısı dörde çıkarılmıştır (Karcı, 2016:116).

✓ **Atanması ve Statüsü:**

İsveç anayasasında ombudsmanın atama ve statüsü belirtilmiştir. İsveç parlamentosu anayasadan aldığı görevle bir Baş Ombudsman ve üç tane Parlamento Ombudsmanı olarak toplamda dört ombudsman seçmektedir. Ayrıca İsveç parlamentosu; Parlamento Ombudsmanının bir sebepten görevinden ayrılması/boşalması durumunda yeni bir ombudsman seçilene kadar görevin devamı için iki tanede yardımcı ombudsman seçmektedir (Gişi, 2017:13).

Parlamento tarafından İsveç ombudsmanı dört yıllık bir dönem için atanır. Parlamento tarafından ombudsman her zaman için görevden alınması mümkün olsa da, bu hiçbir zaman gerçekleşmemiştir ve normal süre olan dört yıllık dönemin sonunda atanmıştır (Aydın, 2021:152).

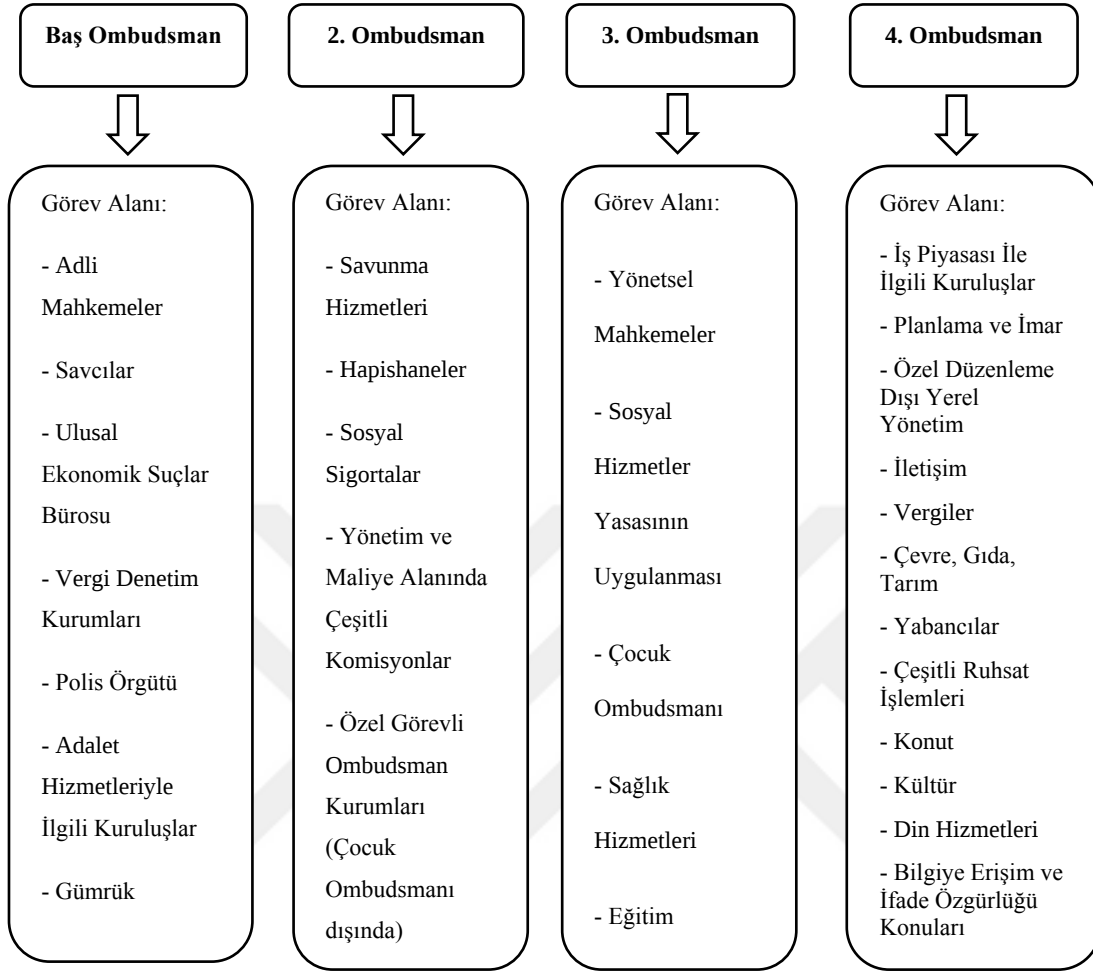
İsveç Anayasasına göre ombudsman hukuk temeli olan ve toplumda saygınlığıyla tanınan kişilerden seçilmelidir. Ombudsman seçiminde politik, ideolojik yaklaşımlardan uzak, genellikle tanınan ve beğenilen hukukçular arasından seçilmektedir. Ombudsmanın özerkliğine oldukça dikkat edilmiştir (Özden, 2010:74).

✓ **Görev ve Yetkileri:**

İsveç'te Parlamento Ombudsmanlarının görevi; parlamentonun (Riskdag) hükümet karşısında kontrolünü sağlamak, İsveç Anayasası ile kanunlarının izin verdiği kişisel hak ve özgürlükleri yargıyla idare önünde hukukun üstünlüğü ilkesini korumak ve savunmaktır. Başka bir ifadeyle Ombudsman kamu kurum ve kuruluşlarının keyfi davranışları ile hatalı uygulamalarını önlemek için çalışılmaktadır (Gişi, 2017:14).

İsveç Ombudsman Kurumunda, bütün ombudsmanların görev alanları yasada belirtilmiş dört Ombudsman bulunmaktadır. Her Ombudsman kendi alanında yetkilidir. Baş Ombudsmanın idari yöneticilik haricinde yetkisi bulunmaz. Diğer üç Ombudsmanın ise görev yaptığı alanındaki konularda yetkisi vardır (Karcı, 2016:116).

Şekil 4. İsveç Ombudsman Kurumu Görev Dağılım Şeması



Kaynak: (Karcı, 2016:118).

İsveç Ombudsmanı, ülke ombudsmanları arasında en geniş yetkiye sahiptir. Bu yetkiler ordu, idare ve adaleti kapsamaktadır. Ombudsman kurumu uygulamasına geçen ülkelerde hükümet; mahalli idareleri, orduyu ve yargıyı denetim yetkisinin dışında tutarken, İsveç'te kurumların tamamı Ombudsmanın denetim yetkisinin kapsamına alınmıştır. Bu durum, Ombudsmanların birçok yetki genişliğine sahip olduklarının bir göstergesidir (Yüce, 2020:65).

İsveç Parlamento Ombudsmanı, şikayetleri incelemekle birlikte kamu kurum ve kuruluşların çalışmaları ve işleyişleri ile alakalı yıllık raporlar da düzenlemektedir. Bu raporlarda kurumun eksiklerinden bahsedilmektedir ve bu eksikliklerle alakalı düzeltilmesi gereken yerlere değinilmektedir (Zeren vd., 2020:40).

✓ **Başvuru ve Çalışma Şekli:**

Ombudsman kurumuna yapılacak başvurular yazılı olmalıdır. Yazılı yapılan başvurularda dikkat edilmesi gereken hususlar; şikayet edilen kurumun adı, sebebi, olayın tarihiyle, şikâyetçinin adı ve soyadı, adresi yazılarak, vatandaş şikayetini net bir şekilde belirtmelidir. Ayrıca kanunun açıklığı kavuşması amacıyla delil teşkil eden dokümanlar varsa onlarda dilekçeye eklenmelidir (Özden, 2010:76-77).

Ombudsmanların çalışmalarını, araştırmalar ve denetimler oluşturmaktadır. Her yıl Ombudsmanlar tarafından yapılan denetim düzenli olarak yapılmaktadır (Gişi, 2017:16).

2.2.2. Almanya

Almanya ilk olarak 1956'da anayasasına eklediği bir madde ile "Parlamento Savunma Delegatesi" olarak ombudsmanlık düzenlemesini yapmıştır. Anayasasına eklenen maddenin teklifi, Hitler döneminde İsveç'e sürgün edilen ve orada Askeri Kamu Denetçisinin çalışmalarını takip etme imkanı bulan Ernest Paul tarafından yapılmıştır. 1957'de "Parlamento Savunma Delegatesi Hakkında Yasa"nın çıkarılmasına rağmen 1959'da ilk delege atanmıştır. Parlamento Savunma Delegatesi; ordunun denetlenmesi amacı ile kurulmuştur. Böylece ordunun denetiminin parlamento tarafından da yapılabileceği görüşü oluşturulmuştur. Almanya'daki ombudsmanlığın önemi "dünyada ilk defa orduyu denetlemek amacı ile kurulan ombudsmanlık" olmasıdır (Şahin, 2015:60).

✓ **Atanması ve Statüsü:**

Federal Savunma Ombudsmanlığının kurulmasındaki amaç Meclisin orduyu denetleme ve gözetimi ile haklarını korumada Federal Meclise yardımcı olması amacıyla atanmıştır (Yüce, 2020 :71).

Parlamento Savunma Ombudsmanlığı; Milli Savunma Komisyonu önerisi ve parlamentoda gizli oyla, salt çoğunluğun sağlanması sonucuyla beş yıllığına seçilmektedirler. Ataması parlamento Başkanı tarafından yapılmaktadır. Seçilmek için gerekli olan nitelikler; milletvekili seçilme ehliyeti olan ve 35 yaşını doldurmuş olan tüm Alman vatandaşları bu göreve seçilebilir. Ombudsman, bakan statüsündedir (Tutal, 2014:139).

✓ **Görev ve Yetkileri:**

Alman Ombudsmanının görevi; yapılan bir uyarı üzerine (Parlamentarlerin, asker kişilerin, basın vd. vasıtaların), ordunun yasal statüsünü içinde hak ve ödevlerin kötü amaçlı olarak kullanıldığını/kullanılmadığı veya ihlal edilmiş olup/olmadığını incelemektir (Tutal, 2014:139).

Delege, incelemede ihtiyaç duyacağı belge ve bilgiyi Milli Savunma Bakanlığı'ndan isteyebilir fakat askeri sır kapsamındaki bilgi ve belgeye ulaşım yetkisi yoktur. Delege tarafından habersiz olarak askeri kurumları denetleme yetkisi vardır. Denetimde tespit edilen aksaklık vb. sorunlar varsa, ilgili sorumlular hakkında disiplin ve ceza kovuşturması yetkisine sahiptir (Şahin, 2015: 61-62).

✓ **Başvuru ve Çalışma Şekli:**

Ordu mensupları hiyerarşik olarak Parlamento Savunma Delegesine başvuruda bulunabilirler. Delege, yaptığı çalışma sonucunda disiplin ve ceza soruşturması isteme yetkisine sahiptir. Delegenin disiplin yetkisinin olması ordu personeliyle ilgili yargıya dair görüş ve düşüncesinin ordu personelinin hareket ve tutumunu düzeltmesinde etken oluştururken parlamentonun önlem almasına da sağlamaktadır. Delege yıl içinde yapmış olduğu çalışmaları rapor haline getirerek parlamentoya sunmaktadır (Şahin, 2014:62).

Federal Savunma Ombudsmanı kanununda, Ombudsmanın genel çalışma usullerine yönelik düzenlemelerin Federal Meclis ve Savunma Komisyonunca yapılacağı hususu düzenlenmiştir. Aynı kanunda Ombudsmana yapılan isimsiz başvurular dikkate alınmamakta, Ombudsmana yapılan bir başvuruda şikayet edeni ve şikayet konusunu açıklamak tamamıyla Ombudsmanın takdirine bağlanmaktadır. Ombudsmanın talep etmesi halinde, Federal ve Eyalet yargısı ve idari birimlerin, yargılama sürecinin başlatılması, kamu davasının açılması, disiplin soruşturmasının çerçevesi ve gidişatıyla ilgili olarak Ombudsmanı bilgilendirmek mecburiyetinde olduğuna dair bir düzenleme yapılmıştır (Yüce, 2020:73-74).

2.2.3. İngiltere

İngiltere’de yönetim hukukunun tam anlamıyla bağımsız olmaması ve Kara Avrupası’nda bulunan idari yargı denetiminin olmamasından dolayı ombudsmanın öneminin artmasına sebep olmuştur. İngiltere, ombudsmanlık kurumunu İsveç’ten sonra ilk kabul eden ülkelerden birisi olmuştur (Kestane, 2006:136).

1961 yılında gündeme gelen Whyatt Komitesi Raporu ile parlamento Komiserliği gündeme gelmiştir. Raporda parlamentoya karşı sorumluluğu olan Parlamento Komiserliğinin kurulması tavsiye edilmiştir. Tavsiyeden altı yıl sonra, 1967 yılında Parlamento Komiserliği kurularak İngiltere’nin ilk ombudsmanlık kurumu oluşturulmuştur. Bu geçen altı yıllık sürede kurumun oluşması için yönetsel alt yapı hazırlanmıştır (Özden, 2010:84).

Parlamento Komiserinin temel görevi; hatalı yönetim nedeniyle kişilerin haksızlığa uğraması sonucu kişilerin yönetim önünde hakkını savunmaktır. Parlamento Ombudsmanının faaliyet alanı, yürütme organı ve yasalara uygunluğu denetleyen hukuki denetim mekanizmalarının arasında yer almaktadır. Parlamente aracılığıyla şikayetlerin gelmesinden dolayı vatandaşın korunmasında esas rolü almaktadır (Arap, 2015:68). İngiltere’de özel konularda faaliyet gösteren ombudsmanlar kurulmuştur. Bu ombudsmanlar şunlardır (Özden, 2010:85);

- Yerel Yönetim Ombudsmanı,
- Cezaevi Ombudsmanıdır.
- Emekliler Ombudsmanı,
- Mal-mülk Ombudsmanı,
- Polis Ombudsmanı,
- Kuzey İrlanda Ombudsmanı,
- Yatırım Ombudsmanı,
- Adli Hizmetler Ombudsmanı,
- Sigorta Ombudsmanı,
- Medya Ombudsmanı,
- Sağlık Hizmetleri Ombudsmanı,

Fazla sayı ve çeşitte ombudsmanın oluşması Parlamento Komiserinin çalışma başarısı olarak değerlendirilebilir (Özden, 2010:85).

✓ **Atanması ve Statüsü:**

Parlamento Komiseri ilgili kanuna göre, kraliyet makamı tarafından atanmaktadır. Yüksek Mahkeme Yargıcı düzeyinde olan Parlamento Komiseri, sorumlu olduğu Parlamento tarafından suçlanmadığı müddetçe görevden alınamaz (Aydın, 2021:156). İngiltere’de Parlamento komiserinin üye olamayacağı; Lordlar, Avam ve Kuzey İrlanda Kamarası olarak üç yerdir. Parlamento Komiserinin görev süresi yoktur. Ancak 65 yaşını doldurmasıyla görev süresi bitmektedir. Fakat Lordlar Kamarasının ve Avam Kamarasının önerisiyle, sağlık sorunları nedeniyle görevlerini yerine getiremeyecek durumda olursa ve kendisi talep ederse yaş sınırını beklenmeden Kraliçe tarafından görevden alınabilir (Özden, 2010:86).

Parlamento Komiseri görev süresince çalışmalarını bağımsız olarak yürütmektedir. Hiyerarşik olarak bir amiri/yöneticisi bulunmaz. Bunun sonucu olarak kimseden emir veya direktif almamış olur. Hazine Bakanlığı sayı ve hizmet bakımından onay alma şartı ile kendi personelinden atama yapabilir. Gelenek olarak Parlamento Komiseri yanında avukat çalıştırmaz. Çünkü avukatın olaylara bakış açısının hukuksal ve inceleme süresinin uzun olması fayda yerine zarar getireceği düşüncesi vardır ancak bu düşünceye rağmen hukuk eğitimi olan bir kişinin Parlamento Komiseri olmasında sakınca olmadığı düşünülmektedir (Şahin, 2015:65).

✓ **Görev ve Yetkileri:**

Parlamento Komiserine verilen görevler şunlardır (Zengin, 2012:44-45);

- Kendisine gelen şikayetleri tarafsız ve hızlı değerlendirerek, sorunları çözüp oluşan mağduriyet varsa düzeltilmesini sağlamak,
- Yapılan başvuruyu ve sonucunu ilgili kişilere ve İngiliz Parlamentosuna sunmak,
- Gelen şikayet ve yapılan çözümleri dikkate alarak kamu hizmetinin düzeltilmesi ve daha iyi olması konusunda siyasilere ve paydaşlarıyla işbirliği yapar.

Parlamento Komiserinin görev ve yetkisi zaman içerisinde daha da artmıştır. Şöyle ki; başlangıçta sağlık hizmetlerine ve yerel yönetimlere denetim yetkisi bulunmazken 1973-1974 yılları içerisinde yapılan düzenlemeler sayesinde denetleme yetkisini almıştır. 1983 yılındaki düzenlemelerle 44 bakanlıkla tüzel kişiliği

olan/olmayan kuruluşların denetleme yetkisine sahip olmuştur. Fakat denetim yetkisi dışında kalan konular ise; dışişleri, yargısal işlemler, kraliyet dominyonlarıyla alakalı işlemler, devlet güvenliğini ilgilendiren uygulamalar, suçlu ve kaçak suçluların iadesiyle alakalı işlemler, ülkelerin elçilik ve konsolosluk işleri, ordunun sivil ve askeri personele ilişkin işlemlerdir. Parlamento Komiseri çalışma esnasında ihtiyaç duyduğu belge ve bilginin temini de Yüksek Mahkeme gibi yetkilidir. Bu da kamu kurum ve kuruluşlarının Parlamento Komiserinin ihtiyaç duyduğu belge ve bilgiyi temin etmek ve vermekle yükümlülüğü getirmektedir (Şahin, 2015:66).

✓ **Başvuru ve Çalışma Sekli:**

Parlamento Komiseri başvurulmuş şikayetleri direkt olarak alamadığı için Avam Kamarası üyeleri aracılığıyla (Lordlar Kamarasına şikayet yapılmamaktadır) başvuruları yazılı olarak kabul etmektedir. Olay mağduru kişi başvurusunu bir yıl içerisinde Avam Kamarasına yapmak zorundadır. Parlamento Komiserine yapılan başvurulardan ücret alınmaz. Parlamento Komiseri, gizlilik talebi durumunda çalışmasını gizli olarak sürdürür (Çeliksoy ve Bayan, 2020:97).

2.2.4. Fransa

Fransa’da ombudsmanlık 1973 ‘de Cumhuriyet Mediateur olarak kurulmuştur. Mediateur anlam olarak uzlaştırıcı (arabulucu) ve hakem anlamına gelmektedir. 1992’de yapılan düzenleme ile faaliyete ancak başlayabilmiştir (Yıldırım, 2019:173). 1992’de yapılmış olan bu düzenleme ile arabulucu (ombudsman) bir kişiden oluşturmaktadır. 2011 tarihinde yapılan düzenleme ile ombudsmanlık kaldırılarak yeniden yapılandırılmış olup ismi “Hakların Savunucusu” olarak değiştirilmiş ve kurumun yasasında değişiklik yapılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile Fransız İdari Teşkilatı Ombudsmanı; çocuk hakları, eşitlik ve ayrımcılıkla mücadele ile güvenlik etiği ombudsmanlıklarını tek çatı altında Hakların Savunucusu adıyla birleştirilmiştir. Bu birleştirmedeki amaç temel hakların korunmasının garanti altına alınmasıdır. Hakların Savunucusu (Ombudsman) Fransa’da Ulusal Komisyon’un halefi kabul edilmektedir. Hakların Savunucusuna, hakların ve özgürlüklerin savunulmasında ve ayrımcılık konularında başvuru yapılabilmektedir (Gişi, 2017:18).

✓ **Atanması ve Statüsü:**

İlk Fransız Ombudsmanı (Mediateur) 1973 yılında atanmış ve bağımsızlığı konusunda verilen önemin sonucunda, beraber görev yapacağı çalışma arkadaşlarını dahi belirlemesine ve görevleri süresince memur olarak çalışmalarına müsaade edilmiştir (Yüce, 2020:96). Ataması, Cumhurbaşkanı imzası ve Bakanlar Kurulunun kararnamesiyle olmaktadır. Ancak meclisin onayını alması zorunludur. Fransız meclis ve senatosunun 3/5 oy çokluğu ile bloke yetkisi vardır. Ombudsman görev süresinin bitimiyle tekrar seçilme hakkı yoktur (Gişi, 2017:19). Kurumun başında Hakların Savunucusu vardır ve Parlamenteoya karşı sorumludur. Yalnızca kendi isteği üzerine ya da kararname ile verilen görevi yapmasını engelleyici durumlarda, Danıştay tarafından görevi sonlandırılabilir. Görevini yaparken, hükümet tarafından gelebilecek yönlendirmeleri engellemek ve bağımsızlığını sağlamak amacıyla bu yöntem tercih edilmiştir. Hakların Savunucusu ve yardımcıları, görevlerini yerine getirirken yaptıkları ve söylediklerinden dolayı soruşturulamaz, tutuklanamaz ve yargılanamaz (Gül ve Kılıç, 2016:193-194).

✓ **Görev ve Yetkileri:**

Ombudsmanın görevi “dinlemek”, “açıklamak”, “çözümlemek” ve “teklif sunmak” olarak belirlenmiştir. İdarenin kusurla davrandığı ya da kamu hizmetinin aksadığı durumlarda müdahil olur eğer idare uygulamasını değiştirmez ya da vermiş olduğu cevap tatmin edici olmadığında, idareye teklifte bulunur ve bunu da kamuoyu ile paylaşmaktadır. İdarenin uygulamasının kanuna aykırı olması, kamu açısından katlanılamayacak orantısızlık düşüncesi durumunda “ahlak” temeline dayandırarak tavsiye kararıyla idarenin uygulamayı iptalini veya durdurmasını isteyebilir. Mevzuattaki tutarsızlıklar, idarenin kötü uygulaması, düzenlemenin karışıklığı ya da katı bir yaklaşımın sebep olması durumunun tespitinde bulunduğunda, gerekli olan reformların yapılması için teklif verebilir. Hiç kimsenin uyruk, yaş ve ikametgâha bakılmaksızın kamu kurumu ile sorunu olan herkes başvuru yapabilir. Toplum nezdinde ve devlet nezdinde kabul gören ve saygın bir müessesedir (Gül ve Kılıç, 2016:191).

2011-333 sayılı kanunun 4. maddesinde Hakların Savunucusuyla ilgili görev alanı şu şekilde belirtilmiştir (Yüce, 2020:98);

- Merkezi idare, Mahalli idareler, kamu kurum ve kuruluşlarıyla, yaptığı görev kamu hizmetiyle ilgili olan ilişkiler esnasında hak ve hürriyet konusunda savunucu olmak,
- Yasalarda ya da Fransa'nın imzalayarak taahhüt ettiği uluslararası olan anlaşmalarca yasak ilan edilen dolaylı olarak ya da doğrudan ayrımcılıkla savaşmak ve eşitliği sağlamak,
- Fransa'da imzalanan ve kanunlarla net olarak beyan edilen çocuk menfaatlerini ve haklarını korumak ve önleyici kararlar almak,
- Fransa ülke sınırları içerisinde faaliyetlerini devam ettiren bireylerin güvenlik ilkelerine uygun hareket etmesini sağlamak ve
- Yasalar ile ortaya koyulan koşullar kapsamında yetkili mercilere bireyin hak ve özgürlüğünün sağlanması adına uyarıda bulunmak.

2.3. Türk Kamu Denetçiliği Kurumu

Ombudsmanlık kurumunun olduğu ülkelerde idareye ilişkin şikayetler incelendiğinde son derece başarılı olduğu, halkın idareye güven duyması ve bu güvenin sürmesinde katkısı olduğu görülmüştür. Bir de yargının yükünün azaltılması da bu güvene etkindir. Yine yapılan inceleme ve araştırma sonuçlarına göre; gelişmiş ülkelerin bazılarında idari işlemlerdeki gizliliğin öne sürülmesi, idarenin işi ağırdan alması, görevi suiistimal ve hakkaniyetin oluşturulamaması gibi benzer sorunların bahane edilmesiyle ombudsmanlık kurumunun oluşturulması yerine idarenin yeniden yapılanması üzerine fikirler beyan edilmiştir. Fakat incelendiğinde ombudsmanlık kurumuna olan ihtiyaç ortaya çıkmaktadır (Yüce, 2020:113).

Dünyada olduğu üzere Türkiye'de de zahmetli, uzun zaman alan ve masraflı olan yargı işlerine karşılık idarenin iş ve uygulamalarında hak ve hürriyetlere saygının olmasının tesis edilmesinin zorunluluğu, ombudsmanlık kurumuna ihtiyacı ortaya koymuştur (Yüce, 2020:113).

2.3.1. Türk Kamu Denetçiliği Kurumunun Kuruluşu

Ülkemizde Kamu Denetçiliği Kurumu; idaresinin eylemle işlemlerini, insan haklarına dayanan adalet anlayışıyla, hukuki uygunlukla hakkaniyetçilik yönünden inceleyen, araştıran ve tavsiyede bulunma amacıyla kurulmuş bir kurumdur (Dursunoğlu vd.,2021:75). Türkiye’de Kamu Denetçiliği 5548 sayılı kanunla düzenlenmiştir. Bu düzenleme Anayasa Mahkemesinin; Anayasada belirlenmiş olan meclisin görev ve yetkilerine ilişkin 87’nci madde de yazılı olan Kamu Denetçiliği Kurumu’na denetçi ve baş denetçiyi seçme görev ve yetkisinin verilmediği, bundan dayanak alarak mahkemece iptaline karar verilmiştir (Gümüşkaya, 2016:281).

5548 sayılı Yasa’nın iptali sonrasında, Kamu Denetçiliği Kurumunun anayasal temele dayandırılarak yeniden düzenleme çalışmaları devam etmiştir. 2010 yılında yapılmış olan Anayasa değişikliği düzenlemesine Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu da dahil edilmiştir. Yapılan çalışmalar sonucunda 2010 tarih ve 5982 sayılı kanunda Anayasada yapılan düzenlemeyle birlikte Kamu Denetçiliği Kanunu da kabul edilmiştir. 2010 yılında Kamu Denetçiliği Kurumunun Anayasa’da düzenlemesi yapılmıştır ve ilgili yasa hazırlıklarını gidilmiştir. Kamu Denetçiliği Kurumunun kanun hazırlığı 17 Mayıs 2012 tarihinde tamamlanarak “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı” TBMM Başkanlığına sunulmuştur (Karcı, 2016:193-195). 6328 sayılı kanunun kabul edilmesi ile Kamu Denetçiliği Kurumu oluşturulmuştur. Kurumun alt yapısının tamamlanması ile beraber, 2013 yılında ilk şikâyet talebi verilmeye ve sonuçlandırılmaya başlanmıştır (Özer, 2015:35). 6328 sayılı kanun ile görev, yetki ve teşkilat kadrosu oluşturulmuştur. Kurum meclis Başkanlığına bağlı çalışır. Kurumun merkezi Ankara’da bulunmaktadır ve özel bütçeli kamu tüzel kişiliği vardır. Kurum Başdenetçi ve Genel Sekreterden oluşur. Başdenetçi kurumu yönetmekte ve temsil etmektedir (Tutal, 2014:187-188).

2.3.2. Kamu Denetçiliği Kurumunun Amacı

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunun 1’nci maddesinde kurumun amaçları şu şekilde bahsedilmiştir; “ kamu hizmeti kapsamında gerçekleştirilen bağımsız ve etkin bir şikayet mekanizması ortaya koymak gayesiyle idarenin bütün eylem ve işlemleriyle davranış ve tutumlarını, birey haklarına esas kalarak adalet anlayışlı ile, yasalara ve adil davranmaya ilişkin iyi bir yönetim hedefiyle incelemek değerlendirmek ve öneri sunmak adına oluşturulan *Kamu Denetçiliği Kurumuna*

gerçek ve tüzel kişiler tarafınca yapılan şikayetlerin esas ve usuller ile Kamu Denetçiliği Kurumunun çalışma esaslarına ve usullerini kapsamaktadır şeklinde açıklanmıştır. (T.C Resmi Gazete, 28 Mart 2013, Sayı: 28601).

Kamu Denetçiliği Kurumunun oluşturulmasındaki amaç; uyuşmazlıkların idari yargı yolu yerine daha hızlı bir şekilde olan Ombudsmanlık yoluyla çözülebilmesi için kurum oluşturulmuştur. (Tutal, 2014:187).

2.3.3. Kamu Denetçiliği Kurumunun Görevleri

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nda kurumun görevleri şekilde bahsedilmiştir: yönetimin tüm uygulamaları, eylemleri, tutum ve davranışlarını; yönetimin insan haklarına saygılı adalet anlayışı, hukuk ve hakkaniyet bakımından uygunluğunu incelemek ve araştırmasını yapmak ve yönetime tavsiyede bulunmaktadır (T.C Resmi Gazete, 25 Mayıs 2013, Sayı: 28657).

Kamu Denetçiliği Kurumu, idare tarafından yapılan bütün eylem ve işlemlerini denetleme yetkisine sahiptir ancak kurumun; Cumhurbaşkanı'nın tek başına gerçekleştirmiş olduğu işlemler, re'sen imzalamış olduğu kararlar ve emirler, yasamayla ilgili yetkinin kullanılması işlemi, yargıyla ilgili yetkinin kullanılması kararlarıyla, Türk Silahlı Kuvvetleri'nin askeri özelliğe sahip görevleri faaliyet alanı dışında olan konulardır (Zeren vd, 2020: 43).

İdarenin işlem ve eylemleri, tutum ve davranışları da 6328 sayılı Kanuna göre Kamu Denetçisinin denetim görevleri arasında tutulmuştur. İdarenin işlemleri uygulaması kadar, tutum ve eylemleri de doğal olarak kurumun çalışmasıyla alakalıdır. Bu nedenle Anayasa ve 6328 sayılı Kanun kamu denetçisinin denetimini, idarenin sadece 2577 sayılı kanunda belirtilmiş olan idari dava konusu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem ile yani icrai nitelikteki işlemleri ile sınırlandırmamıştır. Kamu Denetçiliğinin kuruluş nedeni olan ve amaçları doğrultusunda kişilerin kamu gücü ve yetkisini kullanan idarenin hatalı uygulamaları vb. nedenlerden kaynaklanan bireysel mağduriyetleri giderilmesidir. İdarenin iş ve eylemleri haricinde, idarenin tutum ve uygulamalarında mağduriyetlerin çözüme ulaştırılması konusunda yargı yolunun dahi işlerlik kazanmadığı somut gerçeği doğrultusunda idarenin tutum ve uygulamalarında Kamu Denetçisi'nin denetimi yerinde bir düzenlemedir (Tutal, 2014:197-198).

2.3.4. Kamu Denetçiliği Kurumunun Yetkileri

Kamu denetçisi, bireylerin şikâyetlerini inceleme, araştırma ve soruşturma yetkisine sahiptir ancak kamu idaresinin uygulama ve işlemlerini düzeltici ve iptal etme gibi bağlayıcı bir yetkisi yoktur. Bu da Kamu Denetçiliğinin genel özellikleri arasındadır (Şahin, 2015:32).

Kamu Denetçiliği Kurumu vazifesini icra esnasında kamu otoritelerden gereksinim duyduğu bilgi ve belgenin zamanında temin edilmesini isteme yetkisine sahiptir. Belge ve bilgilerin zamanında teminini gecikmesi durumunda ilgili yasa gereğince sorumlu personel hakkında soruşturma açma yetkisine sahiptir. Bu durumla alakalı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 18'nci maddesinde “örgütün araştırma ve inceleme hususu ile alakalı olarak talep ettiği bilgi ve belgelerin, bu talebin tebliğ edilmesi ile otuz gün içerisinde iletilmesi mecburi olmaktadır. Belirtilen süre içerisinde ilgili belgelerin bir mazereti olmadan iletmemesi halinde hakkında Baş denetçi ya da denetçinin yapacağı başvuru üzerine disiplin soruşturması açılabilir”. Kanun maddesi ile yapılan düzenleme kurumun yetkilerini ve gücünü artırarak, idarenin keyfi tutum içinde ihtiyaç duyulan bilgi ve belgeleri geciktirmesini önlemiş olmaktadır. Böylece kurum vazifesini eksiksiz ve zamanında yapması için uygun bir zemin oluşturulmuştur (Efe ve Demirci, 2013:61).

6328 sayılı Kanun'un 19'ncü maddesinde kuruma “*İnceleme ve araştırma konusu ile ilgili olarak başdenetçi, denetçiler veya uzmanlara tanık ya da ilgili kişileri dinleyebilme*” yetkisi tanınmıştır. Denetçi konunun açıklığa kavuşması bakımından tanıklara başvurulmasıyla sağlıklı bir soruşturma yürütebilir. Kurumun sahip olduğu yetki sayesinde incelenen konuların açıklığa ulaştırılması açısından önem arz etmektedir. 6328 sayılı Kanun'un aynı maddesine göre “*araştırma ve inceleme hususu ile alakalı olarak Başdenetçi ya da denetçiler tarafınca bilirkişi tayin edilebilmektedir*” hükmü önemlidir. Denetçiye gelen başvurular farklı konu ve olayları içermektedir ancak denetçi her konuda bilgi sahibi olmayabilir ve bir uzmanın görüşüne gereksinim duyabilir. Yasa ile verilen bu yetki sayesinde çalışmalarını daha etkin ve hızlı yapması bakımından önemlidir (Efe ve Demirci, 2013:61).

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 20'ci maddesi ve Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 32'nci maddesince Kamu Denetçiliği Kurumu faaliyette bulunduğu incelemenin ve

araştırmanın bitiminde şikayet konusunu oluşturan iddia hakkında; yerinde olduğu kararı verdiği durumda tavsiye, yerinde olmadığı kararı vermesi durumunda ret kararı, bir bölümünü uygun bulmakla beraber diğer kısmını uygun bulmama durumunda kısmi tavsiye-kısmi ret kararı, iki tarafı dostlukla çözüm yoluna davet ederse dostane çözüm kararı vermiştir (Beyoğlu, 2021:1005).

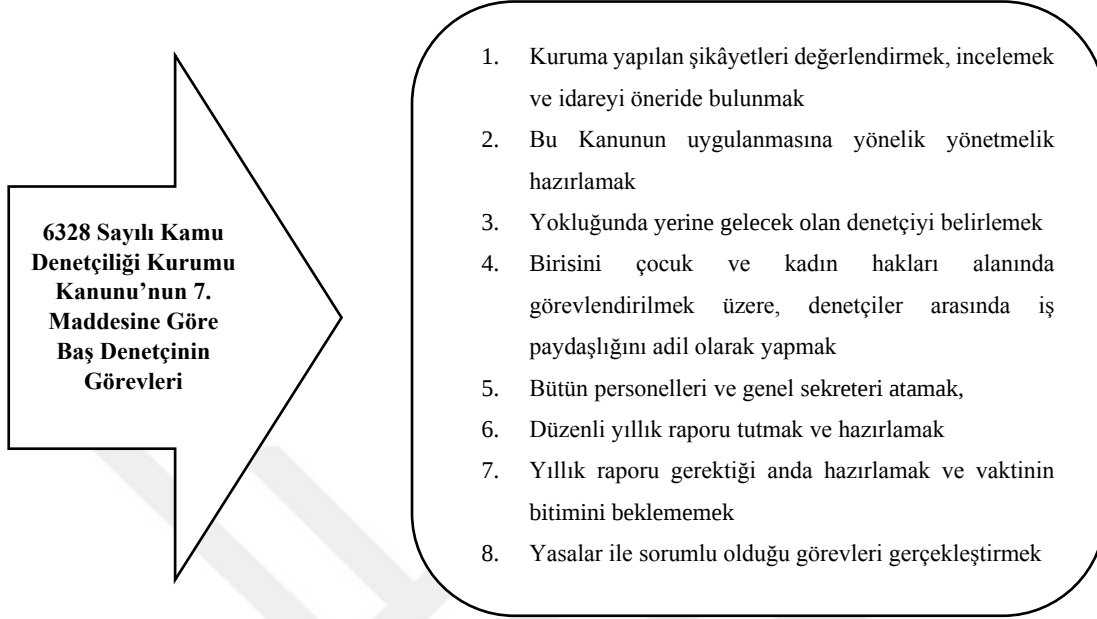
2.3.5. Kamu Denetçiliği Kurumunun Teşkilat Yapısı ve Statüsü

Kurumunun teşkilat yapısı Başdenetçi ve Genel Sekreterden oluşur. Türkiye Büyük Millet Meclisine bağlı olarak görevini ifa etmektedir. Kurum bir şikâyet/başvuru üzerine vazifeye başlamaktadır. Kamu Denetçiliği Kurumunun görevleri; idarenin eylem ve işlemleri, tutum ve davranışları, insan hakları konusunda adalet anlayışı, hak ve hukuka uygunluk bakımından inceleme ve araştırma yaparak ilgili idareye tavsiyelerde bulunur (Tutal, 2014:187-188).

Başdenetçilik; Başdenetçi ve Denetçi tarafından oluşmaktadır. Kurum başdenetçi tarafından temsil edilmekte ve yönetilmektedir (6328 Sayılı Kanun, 6. Md).

Başdenetçi ve Denetçi seçilme kriterleri şunlardır; Türk vatandaşı olmalı, Başdenetçinin seçim tarihinde 50 yaşını, Denetçi için 40 yaşını doldurmuş olmak, dört yıllık olarak faaliyet gösteren üniversitelerden ya da bunlara denk olarak görülen, yurt dışı ya da yurt içi yükseköğretim kurumlarını bitirerek mezun olmak (tercihen de siyasi bilimler, hukuk, iktisadi ve idari bilimler, iktisat ve işletme fakültelerin) başvuru sırasında hiçbir siyasi partiye üye olmamak, kamusal haklarından yasak görmemiş olmak ve adli sicili ile alakalı olarak bir sorun teşkil etmemesi gerekmektedir (Karcı, 2016:196-197).

**Şekil 5. 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 7. Maddesine
Göre Baş Denetçinin Görevleri**



Kaynak: (6328 sayılı Kanun, 7. Md)

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 7. maddesine göre Denetçinin görevleri şunlardır (6328 Sayılı Kanun, 7. Md):

a) Söz konusu kanunda verilen görevleri yapması adına başdenetçiye destek olmak,

b) Başdenetçinin verdiği görevleri yerine getirmek.

Genel sekreterliğin kuruluş amacı; kurumun idari işlerini, mali işlerini ve sekretarya hizmetlerini yürütmektir. Genel Sekreter ve idari personeller görev yapmaktadır. Genel sekreterliğin görevleri aşağıdaki gibidir (Şahin, 2015: 123);

- a) Kuruma ait idari işlerini yapmak,
- b) Kurumun arşiv hizmetlerini yürütmek,
- c) Personelin şahsi dosyalarını tutmak,
- d) Strateji geliştirme birimleri ve Mali hizmetler birimlerine verilen görevleri uygulamak,
- e) Kurumda çalışanların sağlık, özlük ve sosyal hizmet işlemlerini gerçekleştirmek,
- f) Örgütün görev alanları ile alakalı bilişim sisteminin kullanılmasına yardımcı olmak,

g) Yasalar ile verilen ve Başdenetçilik tarafından yapılan işleri gerçekleştirmek.

Kamu Denetçiliği Kurumu 6328 sayılı Kanun'un madde 12'nin fıkra 1'inde "hangi örgüt organı olduğu farketmeksizin, mercii, makam ve bireyler, gerek Başdenetçi gerekse de denetçilere görevleri ile alakalı bir talimat ve emir verme ya da genelge gönderme, öneride bulun gibi haklara sahip olmamasının yanı sıra hiçbir etkide bulunamaz", olarak belirttikten sonra 2'ci fıkrasında "*denetçi ve Başdenetçi görevini icra ederken tarafsızlık ilkesini benimseyerek işlem yapmalıdır*" olarak ifade etmiştir (6328 sayılı Kanun, 12. Md).

İlgili kanunla Başdenetçi, Denetçiler ve kurum çalışanları ilgili kanun maddelerince kurumda faal olarak çalıştıkları veya kurumdan ayrıldıkları zamana ait kısıtlamalar getirmiştir. Şöyle ki; bir siyasi partiye üye olamaz, siyasi kişi, parti ve grubun fayda ya da zararına davranışta bulunamaz, personel görevi esnasında dil, din, ırk, inanç, mezhep, cinsiyet, felsefi inancı ve kişinin siyasi düşüncesi konularında ayırım yapamaz; görev yaptığı esnasında öğrendiği mesleki ve ticari sırları kurumdan ayrılrsa dahi açıklayamaz ve kullanamaz şeklinde açık ifade edilmiştir (Karcı, 2016:200).

Kamu denetçileri vazifelerini yaparken tarafsızlık ilkesine uygun davranma zorunluluğu vardır. Kamu denetçisi kendilerinin, eşinin ve üçüncü derece de dahil kayın ve akrabalarının şikayetlerini inceleme yetkisi yoktur. (Yıldırım, 2019:188).

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 14'ncü maddesinde Başdenetçinin görev süresi dört yıl olarak belirlenmiş ancak başdenetçiliğe seçilen bir kişi görev süresini tamamladıktan sonra tekrar bir dönem daha Başdenetçi olarak seçilme hakkına sahiptir. Başdenetçinin istifa etmesi, ölüm veya görevden alınma gibi herhangi bir sebepten dolayı görev süresi dolmadan ayrılan Başdenetçinin yerine seçilen Başdenetçinin de görev süresi dört yıldır (Odyakmaz vd, 2012:19).

2.3.6. Türk Kamu Denetçiliği Kurumunun İnceleme Alanı ve Başvuru Şekli

Kamu kuruluşlarının uygulama ve işlemlerinde hukuka aykırı durum varsa, kişilerin yargı yoluyla ve mevzuata göre haksızlığa uğramaları nedeniyle yargıya başvuruda bulunma hakları vardır ancak başvuru mevcut haksızlığın giderilmesi için

davaya konu uygulama ve idari işler İYUK'un 14'ncü maddesinde belirtilen idari dava olabilmesi kesin ve yürütülmesi gereken işlem olmalıdır (Özdemir, 2015:34).

Kamu Denetçiliği Kurumu kapsamı içerisindeki kurum, kuruluş, şirket ve kişiler hakkında yapılacak başvuru/şikayetleri incelemeye alır. Kapsamı içinde olan kurum ve kuruluşlar şunlardır; devlete ait kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, sosyal güvenlik kurumları, kamu hizmeti veren meslek kuruluşları ve özel hukuka sahip tüzel kişiler, kamunun faydası doğrultusunda çalışan dernekler, vakıflar ve elektrik veya doğalgaz şirketleri gibi piyasalarda faaliyeti olan şirketlerdir (Yıldırım, 2019:196).

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunun 17'nci madde ve 2'nci fıkrası uyarınca konu bakımından inceleme kapsamı dışında bırakılacak şikayetler şunlardır; şikayet konusu herhangi bir konu içermiyor olması, şikayete bahis olan konunun yargı süreci devam ediyor ya da yargı tarafından karara bağlanan bir uzlaşmazlıkta, tarafları, sebebi ve konusu aynı olanlarla önceden inceleme yapılmış ve sonuçlanan şikayetler kapsam dışı bırakılır (Yıldırım, 2019:196).

6328 sayılı Kanun'un 17'nci maddesi ve 1-2'ci fıkrasında Kamu Denetçiliği Kurumuna yapılacak başvurular ve usulü şu şekilde belirtilmiştir; birinci fıkrasında *“örgüte, tüzel ve gerçek kişiler başvuru yapabilmektedir. Başvuruyu yapanın isteği üzerine gerçekleştirilmektedir”*. İkinci fıkrada *“başvuru yapanın adı ve soyadı, imzası, ikamet adresi ya da iş adresi ve TC. kimlik numarasını, yabancılar adına pasaport numarasını, başvuru yapanın tüzel ise unvanı ve yerleşim adresi ve yetkili olan bireyin imzasını, varsa merkezi tüzel kişilik numarasını ve yetkili olduğuna dair belgesini kapsaya Türkçe dilekçe ile yapılabilmektedir”* olarak açıklanmıştır (6328 Sayılı Kanun, 17. Md).

Kamu Denetçiliği Kurumu, 6328 Sayılı Kanun'un 17'nci maddesinin 4. Fıkrasında *“kuruma başvuru yapılabilmesi adına 06.01.1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda öngörülen idari başvuru yöntemleri ile özel kanunlarda bulunan mecburi idari başvuru yöntemlerine başvurulması gerekmektedir. İdari başvuru yöntemlerine başvuru yapılmadan gerçekleştirilen ilgili kurum organına gönderilmektedir. Fakat kurum, telafi edilmesi çok zor olan ya da büyük zararların doğması ihtimali bulunan durumlarda idari başvuru yöntemlerine gidilmemesi*

halinde de başvuru yapılabilir” olarak belirtmiştir (6328 Sayılı Kanun, 17. Md).

Kanunda şikâyet başvuru süresi 6328 sayılı Kanun’un 17’nci maddesi ve yedinci fıkrasında şu şekilde belirtilmiştir; *“Kuruma, 4. Fıkra gereğince gerçekleştirilecek başvuruya ilgili merci tarafından verilecek olan yanıtın tebliğ edilen tarihten, idare başvuruya altmış gün içerisinde yanıt alınamadığı takdirde bu sürenin bitmesi ile altı ay içinde başvuru yapılabilir. Başvuru tarihi ve dilekçenin kuruma, valilik ya da kaymakamlıklara verildiği, diğer durumlarda başvurunun kuruma eriştiği tarih olmaktadır”* (6328 Sayılı Kanun, 17. Md).

Vatandaşların kuruma valilikler ve kaymakamlıklar aracılığıyla başvurabilecek olması ve kurumun gerekli gördüğü yerlerde büro açabilmesi şikâyetlerin kuruma kolayca iletebilme imkânını sağlamaktadır. Kurumun işleyişinin bu yolla halka yakınlaştırılmasında şikâyetlerini yazılı olarak vermede problem oluşmasının önüne de geçilmiş olacağından fayda sağlayacaktır. Bununla birlikte kanunun 17’nci maddesinin 6’ncı fıkrasınca bireylerin kuruma müracaat etmeleriyle, şikayet konusu davranış ve işlem için yargısal yola başvuru süresinin dondurulması hak kaybı olmasını önlemiş olur. (Şengül, 2007:141).

2.3.7. Kamu Denetçiliği Kurumunun İşlevselliği

2.3.7.1. Bireysel Katılımın Sağlanması

Ombudsmanlık bireylerinde yönetime katılmasını, demokrasinin gelişimini, hatalı uygulama ve davranışların engellenmesini, kamuda şeffaflığı, insan hakları ve hukukun üstünlüğünü, uluslararası arenada demokratikleşme ölçü olarak değerlendirilen ombudsmanlık kurumunun faydaları olarak değerlendirilebilir. Vatandaşların şikayetleri sayesinde kurum ve kuruluşların işlem ve uygulamalarının iyi yönde etkilenmesinde demokratikleşme açısından bireysel katılım sağlanmaktadır (Özdemir, 2015:42-43).

2.3.7.2. Kamu Hizmetlerinin İyileştirilmesi

Kamu Denetçiliği Kurumu 6328 sayılı kanundan aldığı gücü ve yetkiyi kullanarak kamu idaresindeki hatalı uygulama ve davranışların iyileştirilmesini sağlamaktadır. Bireylere karşı idarenin hak ve hukuk ilkeleri doğrultusunda iyi yönetim ilkelerinin oluşmasını sağlamaktadır (Özdemir, 2015:44-45).

Ombudsman yıllık ve bireysel olarak faaliyetleri sonucunda hazırladığı raporda aksaklıkların belirlenmesiyle bunların çözüm yollarını göstermek suretiyle de etki yaratmaktadır. Ombudsmanlık kurumu, kamu idaresindeki iyileştirmeyi talep üzerine veya kurumun hazırlamış olduğu raporlar sayesinde yapar. Ombudsmanın yazmış olduğu raporlarda mağduriyete sebep olan kamu kurum ve kuruluşları, bu kurumlarda olan aksaklıkların neler olduğunu ve ne şekilde giderilmesi gerektiği ve ihtiyaç duyduğu yapısal ve yönetsel çözüm yollarıyla alakalı tespitlerde bulunabilmektedir. Bununla birlikte kamu yönetimi geneline de tavsiyede bulunma olanağı elde etmiş olur. Bu sayede kamu yönetimi ile vatandaşlar arasındaki problem oluşturan konuları yetkili olan bir kurumdan öğrenme imkanına kavuşmuş olmaktadır (Süler, 2010:163).

2.3.7.3. Hak ve Özgürlüklerin Korunması

Kamu Denetçiliği Kurumunun yaptığı inceleme ve denetleme sonucu kişilerin sahip olduğu temel hak ve hürriyetlerinin; kamu kurum ve kuruluşları tarafından sınırlandırılmasını ve tehdide karşı bir güvence sağlamaktadır. Bireyler devlet kurumlarına karşı savunmasızdırlar. Örneği; Kurum ve kurum personeline karşı bir şikayeti varsa bu şikayetini kurumun başındaki kişiye yapması bireyde güvensizlik ve şüphe uyandırmaktadır (Arklan, 2006:92).

Kamu Denetçiliği Kurumu, bireylerin insan haklarına uygun yaşam ile adil ve özgür bir şekilde hareket etmeleri bakımından insan hakları gözetme görevini üstlenmiştir. Bireylerin başvuruları ve şikayetleri sayesinde kamu kurum ve kuruluşlarının bireylere karşı adaletli, hakkaniyetli davranışlarını ve uygulamalarını inceleme ve araştırma yetkisi vardır. Hazırladığı raporlarla da idarenin gelişimini için tavsiyelerde bulunabilecektir (Özdemir, 2015:52).

2.3.7.4. Hakkaniyetin Sağlanması

Hakkaniyet soyut bir kavramdır. Hukuksal olarak bu ilke yargı önünde sadece maddi davalarda geçerli olabilir. Birey ve idare arasındaki davalarda yasada belirtilen hükümler açık ve net olduğundan yargı mercii tarafından hakkaniyet ilkesi açısından yapacağı fazla bir şey yoktur. Hakkaniyetsizlik yargı kararıyla da oluşabilmektedir. Ombudsmanlık hukuki ancak hakkaniyetsiz olan durumlarda idari karar alınmasına yönelik eğilimin çoğalmasını artırır (Özdemir, 2015:60).

2.3.7.5. Yargılamanın Adil Sürede Yapılması

Ombudsmanlık kurumu, idarenin işlemler ve uygulamasından kaynaklı uyuşmazlıkları yargı yoluna gidilmeden çözülmesini sağlar. Ombudsman birey ve idare arasındaki uyuşmazlığı yargıya başvurulmadan idareye hukuksuz iş ve uygulamaları iptali veya uygulamadan doğan ziyanı karşılamaya ikna ederek yargı yükünü hafifletmeye yardımcı olur (Efe ve Demirci, 2013:65).

2.3.8. Kamu Denetçiliği Kurumuna Benzer Kurumlar

Türkiye’de ombudsman benzeri kurumlar bulunmaktadır. Çalışma ve işleyişleri açısından tümüyle olmamakla birlikte bazı özellikleri ombudsmanlık kurumu ile benzerlik göstermektedir (Özden, 2010:133). Bu kurumlar TBMM Dilekçe Komisyonu, TBMM İnsan Hakları İnceleme Komisyonu, Türkiye İnsan Hakları Kurumu ve Devlet Denetleme Kurumudur.

2.3.8.1. TBMM Dilekçe Komisyonu

Hukuk devletinde bireyler müracaat/şikâyetlerini yönetime bir dilekçe ile bildirme haklarına sahip olmalıdırlar. Ülkemizde 1924, 1961 ve 1982 yıllarında yapılmış olan anayasalarda farklı biçim ve şekillerde de olsa bireylerin müracaat ve şikâyetlerini yönetime bildirme hakkı verilmiştir. 1982 yılında Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda bireylere müracaat ve şikayetleri için dilekçe verme hakkı da düzenlenmiştir ve 1982 yılında yapılan anayasa ile Türkiye Büyük Millet Meclisi dahilinde bir Dilekçe Komisyonu kurulmuş olsa da 01 Kasım 1984 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 1982 yılında yapılmış olan anayasanın ikinci kısım dördüncü bölümünde Siyasi Haklar ve Ödevler başlıklı bölümünün son maddesinde bireylere verilen dilekçe hakkı yer almaktadır. Anayasamızda bireylere tanınan başvuru ve dilekçe hakkı sadece Türk vatandaşlarına tanınmamıştır. Ülkemizde ikamet eden yabancı uyruklu ülke vatandaşları da bu haktan faydalanmaktadır. Anayasayla verilen bu hak ile bireyler kendileri ile veya kamu kurum ve kuruluşları ile ilgili istem veya şikayetlerini bir dilekçe ile Türkiye Büyük Millet Meclisi dahilindeki Dilekçe Komisyonu’na veya dilekçe konusuyla ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına başvuruda bulunabilmektedirler. Bireylerin başvuruda bulunduğu ilgili makam gecikme olmaksızın yazılı olarak cevaplandırması kanun ile düzenlenmiştir (Şahin, 2015:91).

Türkiye Büyük Millet Meclisi Dilekçe Komisyonu'na gelen başvurular içtüzüğün 116'ncı maddesinde belirtilen kriterlere göre incelemesi yapılmaktadır. Bireylerden gelen dilekçeler Komisyon Başkanı tarafında ilgili olan kriterlere göre incelemesi yapılmaktadır. Komisyon Başkanı incelemesi sonucunda bazı dilekçe konularının kanun olarak düzenlenmesinde fayda olacağını değerlendirdiği takdirde bu konu ve konulara ait dilekçe evraklarının örnekleriyle birlikte ilgili makamlara sevk edebilir ya da başvuru ve başvuruları Dilekçe Komisyonu Genel Kurulunda görüşülerek karara bağlanması için genel kurula sevk edebilmektedir. Komisyon tarafından alınan kararlar, ilgili başvuru sahibine ve ilgili makama bir yazı ile bildirilmektedir. Ayrıca bazı konular ise komisyonun gerekli görmesiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda görüşülmesi talebinde bulunma kararı verebilmektedir. Ancak Dilekçe Komisyonunun almış olduğu kararların bir bağlayıcılığı yoktur. Komisyonca alınan kararların ilgili kurum ve kuruluşlara ulaşmasıyla birlikte ilgili makamlarca 30 gün içerisinde yapılan işlem ve işlemler yazılı olarak Dilekçe Komisyonu Başkanlığına bildirmektedirler (Kalabalık, 2017:331-332).

Türkiye Büyük Millet Meclisi Dilekçe Komisyonu'nun Kamu Denetçiliği Kurumu'na benzetilen özellikleri ise (Şahin, 2015:92);

- Bireylerin yapmış olduğu başvuruları inceleme şekli yönünden,
- Bireylerin doğrudan başvuruda bulunma bakımından,
- Parlamento rapor sunması ve kamuoyu oluşturmaya açısından,
- Dolaylı bir denetim sistemi olmasıdır.

Diğer bir yandan iki kurum arasındaki farklılıklar da şu şekilde sıralanabilir (Şahin, 2015:92);

- Dilekçe Komisyonu meclis dâhilindeki milletvekillerinden; Kamu Denetçiliği ise parlamento dışındaki bireylerden oluşmaktadır,
- Dilekçe Komisyonu üyeleri meclis dâhilindeki partilerin milletvekili sayıları oranlanarak seçilirken; Kamu Denetçileri üyeleri ise parlamento dışındaki bireylerden seçilmektedir,
- Dilekçe Komisyonu üyeleri milletvekilidir; Kamu Denetçisi milletvekilliği sıfatı taşımazlar.

2.3.8.2. TBMM İnsan Hakları İnceleme Komisyonu

1987 yılında Avrupa Birliğine tam üyelik başvurusu ile başlayan süreç içinde İnsan Hakları konusu gündem oluşturmıştır. 1990 yılı sonrasında İnsan Hakları ve İhlalleri konusunda yapılan çalışmaların denetlenmesi nedeniyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde alınan bir karar sonucunda İnsan Hakları İnceleme Komisyonu kurulması kararına varılmıştır. 1990 yılında 3686 sayılı kanun ile Türkiye Büyük Millet Meclisi İnsan Hakları Komisyonu kurulmuştur (Şahin, 2015:93).

İnsan Haklarını İnceleme Komisyonunun görevleri şunlardır (Kalabalık, 2017: 332);

- Türkiye Büyük Millet Meclisince Komisyona sevk edilen kanun tasarıları, teklifleri ve Kanun Hükmünde Kararnamelerin insan hakları bakımından incelenerek görüş bildirmekle birlikte, istenildiğinde meclis bünyesindeki diğer komisyonların gündeminde bulunan konular hakkında öneri ve görüş bildirmek,
- Ülkemizin taraf olduğu uluslararası antlaşmalar ile; anayasa, kanun, mevzuat ve uygulamalarda uyumu sağlamak amacıyla gerekli incelemeleri yaparak aksaklıkların giderilmesi için yasal düzenleme önermek,
- İnsan Hakları İhlalleri olduğunda veya müracaatları var ise gerekli incelemeler yaparak gerekirse ilgili makamlara iletmek,
- Gerektiğinde yabancı ülkelerdeki insan hakları ihlallerini inceleyerek, ilgili ülkelerin parlamenterlerin direkt olarak veya parlamenterlerin katıldığı forumlarda dikkatlerine sunmak,
- Komisyon yıl içerisinde yapmış olduğu çalışmaları ve sonuçlarını ve yurtiçindeki ve yurtdışındaki insan hakları uygulamalarının da bulunduğu bir rapor hazırlamak.

Kamu Denetçiliği Kurumunun bazı görevlerinin İnsan Hakları Komisyonunda da olduğu söylenmekle birlikte, İnsan Hakları Komisyonu'nun görev alanı Kamu Denetçiliği Kurumuna göre daha dardır (Şahin, 2015:94-95).

2.3.8.3. Tüketici Hakem Heyeti

6502 sayılı “Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun” 66’ncı maddesinin 1’nci fıkrasında yapılan bir değişiklikle Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’na, tüketiciye yönelik işlem ve uygulamalar sonucu oluşacak anlaşmazlıkların çözülmesi amacıyla il

merkezlerinde ve yeterliliği bulunan ilçe merkezlerinde minimum bir adet olmak üzere “Tüketici Hakem Heyeti” oluşturma görevi verilmiştir (Kutsal, 2022:25).

Tüketici Hakem Heyetinin kuruluş ve görev alanı, tüketici işlemlerine yönelik uygulamalardan doğan anlaşmazlıklara çözüm bulmak amacı ile Tüketici Hakem Heyetleri Kanunun 66. maddesinde belirlenmiştir (Aktürk ve Umut, 2019:34).

Tüketici Hakem Heyeti ve Kamu Denetçiliği Kurumu arasındaki benzerlikler şu şekildedir (Şahin, 2015: 97);

- Bir dilekçe ile başvuruda bulunabilmesi,
- Hakem heyetine ulaşılabilirliğin kolay olması,
- Başvuruda herhangi bir ücret talebinin olmaması,
- Heyetin verdiği kararların mahkemede delil olarak sayılması,
- Sonucun kısa zaman içinde alınması,
- Heyetin yetkisi dahilinde bazı anlaşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden sonuçlandırılabilmesidir.

Fakat bu benzerliklerden ziyade, işlevleri ve görevleri bakımından değerlendirildiğinde iki kurum arasında farklılıklar vardır. Kamu Denetçiliği Kurumunun görevleri heyete göre daha kapsamlıdır. Heyet sadece tüketici sorunlarıyla ilgilenmektedir. Kamu Denetçiliği kurumunun mali özerkliğe sahipken, heyetin mali özerkliği yoktur (Şahin, 2015:97).

2.3.8.4. Devlet Denetleme Kurumu

Devlet Denetleme Kurumu yönetimin hukuka uygun, verimli ve düzenli olarak yürütülmesi ve geliştirilmesi amacı ile 1 Nisan 1981 yılında 2443 sayılı yasayı dayanak alınarak kurulmuştur (Özden, 2010:133).

Devlet Denetleme Kurumunun kuruluş amacı ve görevleri Anayasa’nın 108. maddesinde; *“İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığı’na bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanı’nın isteği üzerine, tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, konuya yararlı derneklerle vakıflarda, her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar. Silahlı*

kuvvetler ve yargı organları Devlet Denetleme Kurumunun görev kapsamı dışındadır” şeklinde tanımlanmaktadır (Şahin, 2015:89).

Devlet Denetleme Kurulu’nun Kamu Denetçiliği Kurumundan ayrılan bazı özellikleri söz konusudur. Devlet Denetleme Kurulu Cumhurbaşkanı’na bağlıdır ve onun talimat vermesi ile denetim yapmaktadır. Kurul bireysel başvuruları kabul etmez ve kurulun re’sen denetim yapmaya yetkisi yoktur. Ancak kamu denetçisi bireyin idareyle alakalı şikayetlerini hiçbir prosedüre bağlı olmadan kabul etmektedir. Bir çok ülke de kamu denetçisinin idari işlemler soruşturmasına bireylerin şikayetine dahi ihtiyaç duymamaktadır. Basın tarafından yapılmış olan bir haber dahi denetçiye faaliyete geçirmek için yeterlidir (Şahin, 2015:90).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İŞLEVSELLİĞİ

Bu bölümde Türk Kamu Denetçiliği Kurumunun vergi uyuşmazlıklarında işlevlerinden nitel ve niceliksel olarak bahsedilmiştir.

3.1. Kamu Denetçiliği Kurumunun İşlevlerine Yönelik Performans Göstergeleri

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun performansı ile ilgili göstergeler; kişi haklarının korunması, idarenin işleyişine sağlanan katkıya yönelik göstergeler ve hak arama kültürüne yönelik göstergeler olarak incelenmiştir.

3.1.1. Kişi Haklarının Korunması ve İdarenin İşleyişine Sağlanan Katkıya Yönelik Göstergeler

Kamu Denetçiliği Kurumu, kanunla (6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanun) belirlenen “idare” tanımına uygun kamu kurum ve kuruluşlarının birkaç istisna dışında olan bütün eylem, işlem, tavır ve davranışların hukuki ve hakkaniyetli olması, iyi yönetim ilkelerine ve insan haklarına uygunluğunu denetlemektedir ve gerek gördüğü hususlarda tavsiyede bulunmaktadır. Kamu Denetçiliği Kurumu kamu hizmeti çalışmalarının sürdürülmesinde şikayet mekanizması rolünü üstlenmektedir. Kurum hem bireysel hem de tüm toplumu ilgilendiren konularda hızlı, ulaştırıcı ve sonuç alıcı bir şekilde karar vermekte ve bu konunun takipçisi olmaktadır. Böylelikle bireyin hakkının korunması sağlanmaktadır. İdareye faaliyetlerinde titiz davranmaları doğrultusunda yol ve yöntem gösterilmektedir (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yılı Performans Programı: 34).

Kuruma yapılan başvurularda inceleme ve araştırılmaların yapılmasından sonra tavsiye kararı; şikayetin uygun olduğu sonucuna varılması durumunda verilir, kısmen yerinde olduğu sonucuna varılırsa eğer kısmen tavsiye ya da kısmen ret kararı verilmektedir (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yılı Faaliyet Raporu: 46).

Kurum tarafından verilen tavsiye kararlarının bağlayıcı özelliği bulunmamaktadır ve idari usul kavramıyla ilişkili olarak temel hak ve özgürlüklerin

ihlal edilmesi durumunda kapsamlı denetim içeriğinin olması durumundan dolayı hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesi için hizmet ettiği söylenebilir. Kamu Denetçiliği Kurumunun vermiş olduğu tavsiye kararlarını idarenin uyması durumunda kişiler uyuşmazlığın çözümü için yargı yoluna başvurmadan daha hızlı ve kolay bir şekilde çözüm sağlayabilecektir (Kaplan, 2020:99).

29995 sayılı ve 02/03/2017 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ile yapılan değişiklikle kuruma katkı sağlamak ve görevlerini uygun anlatabilmesi, kuruluş amacı doğrultusunda “Dostane Çözüm Kararı” eklenmiş, böylece uzlaşma kültürü bakımından bir çerçeve oluşturularak anlam kazandırılmıştır (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yılı Faaliyet Raporu:48).

2017-2021 yılları arasında dostane çözüm kararları ve gönderme kararları Tablo 16’ da şu şekilde belirtilmiştir ;

Tablo 16. Kamu Denetçiliği Kurumu Dostane Çözüm Kararları ve Gönderme Kararları

Karar Türü	2017	2018	2019	2020	2021
Dostane Çözüm Kararı	1.575	1.916	1.607	1.808	1.928
Gönderme Kararı	312	582	1.100	1.059	1.232
Çözüme Kavuşturulan Dosya Sayısı	1.887	2.498	2.707	2.867	3.160

Kaynak: T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, syf.48

3.1.2. Hak Arama Kültürünün Yaygınlaştırılmasına Yönelik Göstergeler

Kişilerin kendi haklarını bilmesi ve bu hakların ihlalinin gerçekleşmesi sonucunda başvuru yollarına doğru yönelebilmesi ve hakkını arama kültürünü içsel hale getirmesi demokratik bir hukuk devletinin var olması için önemlidir. Bu bakımdan Kamu Denetçiliği Kurumu kamu denetçilerine başvurma hakkı başta olmak üzere, bütün hak arama alternatiflerini kamuoyuna paylaşımı için çalışmaktadır ve temel hak ve hürriyetlerin geniş kitlelere ulaşmasını artırmayı hedeflemektedir. Böylelikle hak arama kültürü toplum içinde yaygın olmasını sağlayacak ve bu sayede kurum yargı makamlarının iş yükünün azalmasını sağlayacaktır (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Faaliyet Raporu:64).

Kurumun daha hassas konumdaki kesimlerin temel hak ve hürriyetlerinin ihlal edilebilirliği bakımından kişilerin hak arama kanallarının daha genişletilerek avantajlı konuma yaklaşımlarını sağlamak için ve bu kesimin farkındalığının artırılması için 2021 yılında 21 adet etkin faaliyet yapılmıştır ve bu çalışma konuları şunlardır (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Faaliyet Raporu:64);

- Çocuk haklarının korunması ve geliştirilmesine yönelik,
- Kadın hakları,
- Engelli hakları.

Kamu Denetçiliği Kurumunda İlk İnceleme, Dağıtım ve Bilgilendirme Bürosu, şikayetin sistem içinde izlediği yolu ve başvuru yöntemleri hakkında bilgi alma ihtiyacı için bilgilendirme talebini karşılama ve başvuru sonrası yapılmış olan şikayetin aşamaları hakkında bilgi taleplerini karşılamak amacıyla oluşturulmuştur (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Faaliyet Raporu:95).

Kamu Denetçiliği Kurumunun 2017-2021 yılları itibariyle şikayet başvurularına yönelik gerçekleştirdiği bilgilendirme faaliyetleri Tablo 17’de ki gibidir;

Tablo 17. Kamu Denetçiliği Kurumuna Yıllar İtibariyle Yapılan Şikayet Başvurularına Yönelik Bilgilendirme Faaliyetleri

Yıllar	2017	2018	2019	2020	2021
Şikayet Başvurularına Yapılan Bilgilendirme Faaliyetleri	20.405	97.538	107.982	184.758	125.028

Kaynak: T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Rapor, syf. 96

3.2. Kamu Denetçiliği Kurumunun Vergisel Uyuşmazlıklar Konusunda Etkinliği

Vergi mükellefinin, vergi idaresince hak ihlalinin yapıldığını düşünmesi halinde müracaat edebileceği yollardan bir tanesine de Kamu Denetçiliği Kurumudur. Kamu Denetçisi maddi ve usul hukukuyla alakalı aykırılıklar, hakkaniyetsizlik söz konusu uygulamaların incelenmesini yapma yetkisine sahiptir ve mükellefin hakkının korunması ile ilgili vazifeli mercii olarak iş görmektedir. Vergi uyuşmazlığının uzun zaman sürmesi söz konusu olduğunda mali konularda kayıplarında artacak olmasından dolayı ilgililer sonuca olası en kısa vakitte ulaşmayı hedeflemektedir. Kamu

Denetçiliği Kurumu, vergi uyuşmazlığının kısa sürede çözülmesi için müracaat edilebilecek alternatif yollardan birisidir (Müftüoğlu Hoş, 2014: 301).

Kamu Denetçiliği Kurumun kabul ettiği şikayetlerin inceleme ve araştırılmasından sonra; tavsiye, ret, dostane çözüm yolu ya da karar verilmesine yer olmadığı şeklinde kararlardan birini vermeye yetkisi vardır (Arslan, 2019:1224).

2017-2021 yıllarında başvurular neticesinde Kamu Denetçiliği Kurumunun hangi konularda değerlendirme yaptığı aşağıdaki Tablo 18’de belirtilmiştir;

Tablo 18. 2017-2021 yıllarında Kamu Denetçiliği Kurumunun Vergi İşlemleri Konusunda Yapılan Başvurular

Yıllar	Kamu Denetçiliği Kurumunun Vergi İşlemleri Konusunda Yapılan Başvurular
2017	*Vergi alacağının ödenmemesi hakkında
	*Motorlu Taşıtlar Vergisinin iade edilmemesi hakkında
	*Tapu harcının iade edilmemesi hakkında
2018	*Noter vekilinin Noterlik Kanunun 33 üncü maddesi gereği noterlik gelirinden aldığı vekalet ücretinden Gelir Vergisi ödenmesinde vergi hatası olduğu iddiası hakkında
	*Gümrük Kanununun 24 üncü maddesinde yer verilen şartların gerçekleşip gerçekleşmediği yönünde somut bir gerekçelendirmeye yer verilmesi gerektiği hakkında
	*Toplu konut idaresinin sözleşme ile satın alından işyerine ilişkin olarak %8 oranında KDV ödenebilmesi için ivedilikle fatura düzenlenmesi talebi hakkında
2019	*Garanti taahhütnamesi gerekçesiyle hakedişlerden yersiz kesilen Damga Vergisi hakkında
	*Yersiz tahsil edildiği iddia edilen Motorlu Taşıtlar Vergisinin iadesi
	*İhale sözleşmesi kapsamındaki ödemelerden yapılan Gelir Vergisi kesintisinin iade edilmesi
	*Vergi borcu nedeniyle vergi dairesi tarafından emekli maaşına konulan haczin kaldırılması
2020	*Deprem nedeniyle ilan edilen mücbir sebep halinde ikametgah kaydının dikkate alınması nedeniyle MTV' nin ertelenmemesi
	*Mevzuata aykırı olarak tahsil edildiği iddia edilen tapu harcı
	*Özel esaslara alınmamak kaydıyla verilen düzeltme beyannamelerindeki tarhiyatlar ile ödeme emrinin iptali
	*Maaşından yoksun kaldığı dönemde yürürlükte olan Gelir Vergisi tarifesi üzerinden vergilendirilmemesi
	*Telefon kullanım izin harcı miktarının, harç miktarında değişiklik yapılmadan önce ödenmiş olması
	*Pasaport harcının iade edilmesi
2021	*Özel Tüketim Vergisi muafiyetinden yararlanma
	*Tarımsal desteklemeler üzerinden stopaj kesintisinin %4 oranında yapılmasının hukuka ve mevzuata uyarlık bulunmadığı konusuna dair başvurular

Kaynak: T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2017 Yıllık Rapor, syf. 218-219
T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2018 Yıllık Rapor, syf. 313-315
T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2019 Yıllık Rapor, syf. 316-319
T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2020 Yıllık Rapor, syf. 281-285
T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Rapor, syf. 275-276

Kamu Denetçiliği Kurumuna yapılan şikayet başvurusunda bulunan kişilerin şikayet konularına, kurumunun verdiği karar örneklerini incelediğimizde;

- 2017/5144 şikayet numaralı başvuru için verilen 10/07/2017 tarihli Dostane Çözüm Kararı

Başvuran kişi; Çiğli Vergi Dairesi Müdürlüğü iade servisinden 2015 yılına ait vergi iadesinden 2.517 TL alacağı olduğunu ve bu alacağının tarafına ödenmediğini belirtmektedir. Başvuran, bu alacağının tahsilini talep etmektedir. Yapılan başvuruya ilişkin olarak Kamu Denetçiliği Kurumunca dostane çözüm girişimleri sonucunda, başvuran 15/06/2017 tarihinde kuruma göndermiş olduğu elektronik postada “Kamu Denetçiliği Kurumuna yapmış olduğu başvuru sonucunda Çiğli Vergi Dairesinden alacağı olan 2015 yılı vergi iadesi tutarının tarafına ödendiğini” beyan etmiş olduğundan başvuru hakkında dostane çözüm kararı verilmiştir (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, *2017 Yıllık Rapor*:218).

- 2018/594 numaralı şikayet başvurusu hakkında verilen 27/07/2018 tarihli Tavsiye Kararı

Şikayetçi kişi, vekili olduğu şirket tarafından ithal edilen malın, arızalanması sebebiyle tamir amaçlı yurtdışına ihraç edilmesi sonucu olarak aynı malın iki defa ithal edilmesi ve iki defa KDV ödenmesi sebebiyle mükerrer ödenen KDV’nin iadesi talebi hakkında Esenboğa Gümrük Müdürlüğüne yapılan başvurunun reddi üzerinde Orta Anadolu Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne yapılan itiraz başvurusuna süre yönünden olumsuz cevap verilmesi işleminin hukuka aykırı olduğu iddia ederek mağduriyetin giderilmesini talep etmiştir (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, *2018 Yıllık Rapor*:314).

Yapılan inceleme ve araştırma sonucunda; Orta Anadolu Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı, diğer taraftan adı geçen şirketin ‘Geri Verme’ talebi hakkında Esenboğa Gümrük Müdürlüğü tarafından verilen red kararında Gümrük Kanununun 214’üncü maddesinin esas alındığı ancak anılan kanun maddesinde yer verilen şartların gerçekleşip gerçekleşmediği yönünde somut bir gerekçelendirmeye yer verilmediği, bu nedenle 20/10/2017 tarihli ve 2017/17GV060200230 sayılı red kararında Gümrük Kanununun 214’üncü maddesinin esas alınmasının yerinde olmadığı tespit edildiğinden Esenboğa Gümrük Müdürlüğü tarafından adı geçen şirketin ‘Geri Verme’ talebi hakkında verilen

ve Geri Vermeye Esas Kanun Maddesinin: 214'üncü madde olduğu belirtilen 20/10/2017 tarihli ve 2017/17GV060200230 sayılı red kararında, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 214 üncü maddesinde aranan şartların gerçekleşip gerçekleşmediği yönünden yeniden bir değerlendirme yapılması ve verilen red kararının anılan madde kapsamında somut hukuki sebeplere dayandırılması için Esenboğa Gümrük Müdürlüğüne Tavsiyede bulunulmasına karar verilmiştir (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2018 Yıllık Rapor:314-315).

- 2020/3566 numaralı şikayet başvurusu hakkında verilen 02.10.2020 tarihli tavsiye kararı

Başvuran kişi; İstanbul ili Ümraniye ilçesinde bulunan taşınmazına ait 6306 sayılı kanun kapsamında riskli yapı şerhi konulduğunu ve ilgili alana inşası yapılan yapının %50 hissesinin, müteahhit firma tarafından 2015 tarihinde yapılan satışla beraber kendisine devredildiğini ve bu işlem sebebiyle kendisinden 1.000 TL tapu harcı tahsil edildiğini belirtmiştir. Kişi 6306 sayılı Kanun'un ilgili maddeleri gereğince tapudaki ilk satış işleminden tapu harcının alınmaması gerektiğini ve bu konuyla alakalı emsal birçok yargı kararının olduğunu belirterek söz konusu parseldeki taşınmazı müteahhit firma tarafından devredilmesi sırasında tapu harcından muaf olması gerektiğini ve bu dönemde alınan harçların iadesinin gerektiğine yönelik İstanbul 8. Vergi Mahkemesinin 2019/ 1053 E. Ve 2019/2363 K. Sayılı kararın bulunduğunu belirtmiştir. Bu hususların dikkate alınması durumunda ilgili dönemde hukuka aykırı olarak kendisinden harç tahsilatının yapıldığını iddia etmiştir ve başvurusuna dahil ettiği tapu harcının yasal faiziyle beraber kendisine iadesinin yapılmasını talep etmiştir (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2020 Yıllık Rapor:282).

Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından yapılan inceleme ve araştırmalar neticesinde, 6306 sayılı Kanun kapsamında ilgili taşınmazın müteahhit firma tarafından başvurusuna ilk defa devri aşamasında tapu harcından istisna olduğunu ve işlem için tapu ve kadastro harcı tahsil edilmemesi gerektiği halde, ilgili işlem nedeniyle başvurandan 1.000 TL tapu harcı tahsil edildiği tespit edilmiş ve 213 sayılı Kanun'un düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca bu tutarın başvurana iade ve red edilebileceği sonucuna varılmıştır. Kişinin talebinin idare tarafından verilen red işleminin hukuka ve hakkaniyete aykırı olduğu tespit edilmiştir. Başvuruya konu olan 1.000 TL tutarındaki tapu ve kadastro harcının, tahsil tarihinden itibaren işleyecek

yasal faizi ile beraber başvuru iade edilmesi için gerekli olan iş ve eylemleri makul sürede yapması ve yaptırması konusunda Gelir İdaresi Başkanlığına Tavsiyede bulunulmasına karar verilmiştir (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2020 Yıllık Rapor: 282).

- 2021/5751 numaralı şikayet başvurusu hakkında verilen 17.08.2021 tarihli Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararı

Bir vakfın temsilcisi tarafından Kamu Denetçiliği Kurumuna yapılan başvuruda, vergi inceleme raporları sonucunda tebliğ olan katma değer vergisi, kurumlar vergisi, geçici vergi ve bu vergilerin vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının vergi tekniği raporunun tebliğ olmaması sebebiyle usule uygun olmayarak tebliğ olduğunu belirtmiştir. Bununla beraber vakfın vergi mükellefi olamayacaklarını belirterek vakfın kurumlar vergisi mükellefi olduğuna yönelik yapılan tespit doğrultusunda işlemin iptal edilerek vergi inceleme raporları ile önerilen vergi ve cezaların kaldırılmasını talep etmektedir (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Rapor:276).

Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından yapılan inceleme sonucunda; Vakıf adına hazırlanmış olan vergi tekniği raporunun tebliğ olmadığı ve bu sebeple yapılan tebligatların usulüne uygun bir şekilde yapılmadığı yönündeki talebine red kararı verilmiştir. Vergi inceleme raporunda, vakfın ticari faaliyetinin varlığının net bir şekilde sunulmadığı kanaat ve sonucuna ulaşıldığından vergi inceleme raporlarıyla tarh edilmesi önerilen kurum geçici vergisi ve kurum vergisi ile usulsüzlük ve vergi ziyai cezalarının kaldırılması ve vergi inceleme raporu ile önerilen katma değer vergisi ve vergi ziyai cezalarının Katma Değer Vergisi Kanun hükmünce kaldırılması hakkında Gelir İdaresi Başkanlığına Tavsiye Kararı verilmiştir (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Rapor:276).

3.3. Kamu Denetçiliği Kurumu Faaliyetlerinin Niteliksel İncelenmesi

Kamu Denetçiliği Kurumu, ülkemizde vergisel iş ve eylemlerle alakalı mükelleflerin başvurabileceği çeşitli mekanizmalardan biridir. Anayasa'nın 74'üncü maddesinde kurumun, idarenin işleyişiyle alakalı şikayetlerin incelemesi konusuna ait hükümlere istinaden müracaatların incelenmesidir. Bundan dolayı vergilendirme

aşamasında meydana gelen uyuşmazlıkların çözüme ulaşması için bireyler, vergiyle alakalı idarelere yaptığı girişimlerin sonuçlanması durumunda yani başka bir deyişle idarece cevabın olumsuz olmasıyla Kamu Denetçiliği Kurumuna direkt müracaat yapabileceği gibi kuruma müracaat etmeden de Vergi Mahkemelerine dava açabilirler (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Rapor:275).

Vergi incelemeleri sonucunda tarhi tavsiye edilen vergilerle, vergi cezasının kesilmesi talebi uyuşmazlığın en önemli örneklerinden birisidir. Bu doğrultuda Kamu Denetçiliği Kurumuna VUK' un 137'nci maddesinde yer alan vergi incelemesi yapılan mükelleflerce vergi incelemesiyle alakalı usul ve esas bakımından sık olarak başvurular yapılmaktadır. Yapılan başvurular 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarının kapsamınca değerlendirilerek sonuçlandırılmaktadır (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Rapor:275).

3.4. Kamu Denetçiliği Kurumu Faaliyetlerinin Niceliksel İncelenmesi

3.4.1. Kurum Şikayet Başvuru Sayıları

Kamu Denetçiliği Kurumuna gelen şikayet başvuruları, Gelen Evrak Bürosunca kaydı yapıldıktan sonra ilk inceleme için Dağıtım ve Bilgilendirme Bürosuna sevk edilir, Dağıtım ve Bilgilendirme Bürosuna gelen başvuru kayıt edilerek şikayet konusunun alanı belirlenerek uzmanlık konusuna göre uygun olan Kamu Denetçisine göndererek şikayetin incelenmesi ve araştırılması süreci başlatılmış olur (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Rapor:54).

2021 yılında yapılan başvuruların büyük kısmı “e-başvuru” sistemiyle %80,23 oranında, posta vasıtasıyla %16.94 oranıyla başvurular gerçekleşmiştir. Diğer yollar ise faks, elden ve e-posta vasıtasıyla gerçekleşmiştir (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Rapor:59).

Kurumun şikayet yönetme ana süreci Tablo 19’ da gösterilmiştir;

Tablo 19. Kamu Denetçiliği Kurumu Şikayet Yönetme Ana Süreci

1) Başvuruların Alınması ve İlk İncelemenin Yapılması	*Başvurunun Kaydı
	*İlk İnceleme
	*Dağıtım
	*Bilgilendirme
	*Geçersiz Başvuru
2) Ön İncelemenin Gerçekleştirilmesi	*Ön İnceleme
	*Birleştirme Kararı
	*Ayrırma Kararı
	*İncelenemezlik Kararı
3) İnceleme ve Araştırmanın Yapılması	*Gönderme Kararı
	*Bilgi ve Belge İsteme
	*Tanık Dinleme
	*Bilirkişi Görevlendirme
	*KVYO Kararı
4) Kararların Verilmesi	*Dostane Çözüm
	*Tavsiye Kararı
	*Ret Kararı
5) Kararların Takip Edilmesi	*K. Tavsiye K. Ret Kararı
	*Tavsiye Kararlarının Takibi
	*K. Tavsiye K. Ret Kararlarının Takibi
	*Gönderme Kararlarının Takibi
	*Dostane Çözüm Kararlarının Takibi

Kaynak: T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Rapor, syf. 55

2017-2021 yılları arasında ekonomi, maliye ve vergi konularında yapılan şikayet başvuru sayıları Tablo 20’ de yer verilmiştir.

Tablo 20. 2017-2021 Yılları Arasında Dosya Verileri

Yıl/Tarih	2017	2018	2019	2020	2021
Ekonomi, Maliye ve Vergi Konularında Toplam Şikayet Sayısı	707	587	1.568	72.418	1.839
KDK’ una Yapılan Toplam Şikayet Sayısı	17.131	17.585	20.968	90.209	18.843

Kaynak: T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2018 Yılı Faaliyet Raporu, syf.64
T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, syf.68
T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2020 Yılı Faaliyet Raporu, syf.49
T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, syf.51

2021 yılında yapılan başvurularda ekonomi, maliye ve vergi konularında yapılan şikayet sayıları toplam şikayet sayısının %10,24'nü oluşturmaktadır. Son beş yıl içinde gelen şikayet başvuru sayılarının 2020 yılında en fazla olduğu görülmektedir.

Tablo 21. 2017-2021 Yılları Arasında Dosya Verileri

Yıllar	Devreden Dosya Sayısı	Cari Yılda Alınan Dosya Sayısı	Toplam	Cari Yılda Sonuçlandırılan Dosya Sayısı	İşlemi Devam Eden Dosya Sayısı
2017	17.131	1.677	18.808	14.746	4.062
2018	4.062	17.585	21.647	17.615	4.032
2019	4.032	20.968	25.000	21.170	3.830
2020	3.830	90.209	94.039	91.100	2.939
2021	2.939	18.843	21.782	19.740	2.042

Kaynak: T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2017 Yılı Faaliyet Raporu, syf.68
T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2018 Yılı Faaliyet Raporu, syf.69
T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, syf.73
T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2020 Yılı Faaliyet Raporu, syf.55
T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, syf.57

Vergi kapsamında yapılan başvurular Kamu Denetçiliği Kurumunda “Ekonomi, Maliye ve Vergi” konu başlığı altındaki “Vergi İşlemleri” ile “Mahalli İdarelerce Yürütülen Hizmetler” konu başlığı altında yer alan “Mali Hizmetler (İlan ve Reklam Vergisi, Yol katılım payı vb.) alt alanlarında değerlendirilmektedir (Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 2779 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu).

Kamu Denetçiliği Kurumuna “Ekonomi, Maliye ve Vergi” konu başlığı altındaki “Vergi İşlemleri” alt başlığında yapılan başvurularda (Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 3056 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu);

- Vergi, resim ve harçların iade veya terkininin haksız olarak tahsilatının yapıldığı iddiası,
- Vergi İnceleme Raporlarına istinaden salınan vergi ve vergi ziyai cezaları ile gecikme faizlerinin kaldırılması istemi,
- İthalatı yapılan ürünler üzerinden gümrükte alınan verginin fazla ya da mükerrer olarak tahsil edilmesi,

- Kazancın vergilendirilme türüne ilişkin itirazı,
- Vergi dairesince uygulanan haciz ve e-haciz uygulamaları sonucu hesap bloke işlemleri,
- Vergi idaresi tarafından KDV iadesi taleplerinin yerine getirilmesinin geciktirilmesi ya da reddedilmesi,
- Vergi borcunun yeniden yapılandırılmasının sağlanması,
- Beyanname verme sürelerinin uzatılması,
- Engellilere ait vergi indiriminden faydalanmak amacı ile idareye yapılmış olan başvuruların uzun bir süre geçmesine rağmen sonuçlandırılmaması,
- Vergi mevzuatında yapılan değişikliklerin vergi idarelerinin iş ve eylemleri ile alakalı içerikler olduğu belirtilmiştir.

Kamu Denetçiliği Kurumu “Mahalli İdarelerce Yürütülen Hizmetler” alanı, “Belediyelerce Alınan Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler” alt başlığında yapılan başvurularda ise (Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 3056 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu);

- Kuruma vergi konusunda yapılan çoğunlukla başvuru konuları; belediyelerce tahsil edilen emlak vergisi, çevre temizlik vergisi, ilan ve reklam gibi vergiler,
- Kuruma harçlar ile ilgili yapılan genel olarak başvuru konuları; işgaliye harcı, plan tadilat harcı gibi harçlar,
- Bedeller ile alakalı yapılan başvurular ise; yol, kanalizasyon ve su harcamalarına katılma payları, stabilize yol teknik altyapı bedeli, evsel katı atık bedeli, kanal kotu bedeli, şube yolu bedeli, vidanjör ücreti gibi bedeller (ücretler),
- Belediyeler tarafından ilgili mevzuat kapsamında haksız yere kesildiği iddia edilen para cezalarının iptali konularında oluşturduğu belirtilmiştir.

Kamu Denetçiliği Kurumu, “Mahalli İdarelerce Yürütülen Hizmetler” alanı kapsamında yer alan şikayet başvurularını 29 Mart 2014 tarihi itibarıyla kabul etmeye başlamıştır, 2013 yılından bu tarihe gelen başvurular değerlendirmeye alınmamış ve kurum bilgilendirme yazıları göndermiştir. Bu sebeple 2013 yılına ait mahalli idarelerce yürütülen hizmetlere ilişkin toplam başvuru sayısı haricinde istatistik tutulmamıştır (Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 2779 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu).

Tüm bu hususlar kapsamında Kamu Denetçiliği Kurumu; vergi kapsamında “Vergi İşlemleri” ve “Mali Hizmetler (İlan ve Reklam Vergisi, Yol Katılım Payı vb.)” alt alanlarında 2022 yılında 77 olmak üzere 2013 yılından bu yana toplam 1.544 şikâyet başvurusu yapılmıştır (Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 2779 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu).

Tablo 22. Yıllar İtibariyle Vergi Kapsamındaki Şikâyet Başvuru Sayıları

Vergi Kapsamında Yapılan Şikâyet Başvuruları	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022 (01.04)	Toplam
	96	66	45	85	205	133	279	322	236	77	1544

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 2779 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu

Kamu Denetçiliği Kurumuna vergi kapsamındaki toplam 1.544 adet şikâyet başvurusu alt alan bazında değerlendirildiğinde; başvuruların %69,49’u “Vergi İşlemleri” alt alanına; %30,51’i ise “Mali Hizmetler (İlan ve Reklam Vergisi, Yol Katılım Payı vb.) alt alanına yönelik gerçekleşmiştir (Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 2779 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu).

Tablo 23. Yıllar İtibariyle Vergi Kapsamındaki Şikâyet Başvurularının Alt Alan Dağılımları

Alt Alan Adı	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022 (1.04)	Toplam
“Ekonomi, maliye ve vergi” Alanı											
Vergi işlemleri	96	65	45	80	148	74	165	179	167	54	1073
“Mahalli İdarelerce Yürütülen Hizmetler” Alanı											
Mali Hizmetler (İlan ve Reklam Vergisi, yol katılım payı vb.)	0	1		5	57	59	114	143	69	23	471
TOPLAM	96	66	45	85	205	133	279	322	236	77	1544

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 2779 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu

Kamu Denetçiliği Kurumunda şikâyet başvuru ve kararları takip edilmektedir ve dosyaya ilişkin olarak her aşamada başvuru sahibine bilgi verilmektedir. Bu kapsamda; 29.03.2013-01.04.2022 tarihleri arasında yapılan toplam 1.544 adet vergi

kapsamındaki şikâyet başvurularından 1.515’u sonuçlandırılmış, 19’unun ise işlemi devam etmektedir (Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 2779 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu).

3.4.2. Kurumun Dostane Çözüm İlişkin Verileri

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’te 02.03.2017 tarihinde 29995 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan değişiklikle Kamu Denetçiliği Kurumunun kuruluş amacı doğrultusunda ve yapılan hizmet ve katkıların düzgün ifade edebilmek için “Dostane Çözüm Kararı” öngörülmüştür (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2018 Yılı Faaliyet Raporu, syf.79).

Ombudsmanlık, vatandaş ve idare arasındaki uyuşmazlıkların çözüme ulaşılabilmesi için aracılık yapmaktadır. Bu bağlamda tarafların gönüllü ve karşılıklı olarak anlaşmalarının sağlanması önemli bir husustur. Ombudsmanlık kurumu başvuruyla alakalı olarak inceleme ve araştırma sürecindeyken tarafları anlaşmanın sağlanması amacıyla dostane çözüme davet edebilir (Ombudsman, 2022).

Bu davet sonucunda başvurusu konu olan talebin aşağıdaki sebepler halinde “Dostane Çözüm Kararı” verilmektedir (Ombudsman, 2022);

- İlgili idare tarafından yerine getirilmesi,
- Sorunun çözülmesi sebebiyle şikayetten vazgeçilmesi,
- Taraflar tarafından başvurunun çözüme ulaştırılmasının Ombudsmanlık kurumuna bildirilmesi.

Tablo 24. 2017-2022 Yılları Genel ve Vergi Kapsamındaki Başvurulara İlişkin Dostane Çözüm Kararının Dağılımı

Karar Türü	2017	2018	2019	2020	2021	2022(1 Eylül)	Toplam
Dostane Çözüm Kararı (Genel)	1.575	1.916	1.607	1.808	1.928	970	9.804
Dostane Çözüm Kararı (Vergi Uyuşmazlıkları Hk.)	9	11	32	24	27	16	119

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 3483 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu

Kamu Denetçiliği Kurumunun vermiş olduğu Dostane Çözüm Kararının, 02.03.2017 tarihli ve 29995 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmelik

değişikliği ile uygulanmaya başlaması ile birlikte bu tarihten 01.09.2022 tarihine kadar vergi konusunda 119 adet başvuru hakkında Dostane Çözüm kararı verilmiştir (Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 3483 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu).

3.4.3. Kurum Tavsiye ve Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararlarına İlişkin Verileri

Anayasanın 125’nci maddesi gereğince, idari işleme açılacak davalar da süre tebliğin yapılmasında itibaren başlar. İdari Yargılama Usulü Kanununca, yargıya başvurma süresi idari uyuşmazlık için, tebliğin yapılmasından sonraki günden başlar. Kamu Denetçiliğine müracaat için süre ise mevzuata göre “başvuru konusu işlem açısından” ibaresinden kaynaklı işlemin başlamasıyla yargıya müracaat süresi dondurulmuş olur (Uz, 2018:71).

Kurum tarafından verilen karar türlerine göre, kişinin başvurusuyla durmuş bulunan dava açma süresinin tekrar işlemeye başlaması için yapılan işlemin başvuru sahibine tebliğ edilmesinden veya ilgili idarenin eylem ve işlemlerinin tesis etme veya etmeme süresinden başlayarak kalmış olduğu yerden devam eder. Yönetmeliğe göre bu durum, Dostane Çözüm Kararı, İncelenemezlik Kararı, Karar Verilmesine Yer Olmadığına Dair Karar’ın kişiye tebliğ edilmesinden başlayarak durdurulmuş olan dava açma süresinin kaldığı yerden işlemeye devam edeceğini düzenlemektedir. Eğer Tavsiye Kararı verilmiş ise, ilgili daire tarafından bu kararın üzerine bir işlem veya eylem gerçekleştirmediği durumda süre işlemeye devam edecektir. Ret kararının verilmesi ve altı aylık zaman aşılsa eğer, karar gerekçesi ile birlikte kişiye tebliğinin yapılması üzerine dava açma süresinin işlemeye devam edeceği yönetmelik tarafından düzenlenmektedir. Bu nedenle, Ret kararının bildiriminde veya inceleme süresinin aşılmasında tebligat içeriğinde ret kararı veya süre aşımı gerekçesinin açıkça yer almasının gerektiği, aksi bir durum olursa eğer tebligatın usulüne uygun sayılmayacağı düşünülebilir. Söz konusu bu düzenlemede Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararından söz edilmemiştir. Fakat bu kararın niteliği itibarıyla; kararın ret kısmında olan başvuru konusu idari işlem bakımından; gerekçeli kararın ilgisine tebliğinden itibaren, kararın tavsiye kısmında olan başvuru konusu idari işlem bakımından kurumun tavsiyesi üzerine idare otuz gün içerisinde eylem ve işlemlerini gerçekleştirmezse bu tarihten

başlayarak durmuş olan dava açma süresinin kaldığı yerden devam etme durumu değerlendirilecektir (Uz, 2018:71-72).

Tablo 25. 2013-2022 Yılları Vergi Kapsamındaki Başvurulara İlişkin Dosya Bilgileri

2013-2022 (1 Nisan) Yılında Vergi Kapsamındaki Başvuru Sayısı	Sonuçlandırılan Dosya Sayısı	İşlemi Devam Eden Dosya Sayısı
1.544	1.515	19

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 2779 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu

Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından sonuçlandırılan 1.515 başvuru incelendiğinde (Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 2779 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu);

- 11'ine Geçersin Başvuru,
- 359'una İncelenemezlik Kararı,
- 625'ine Gönderme Kararı,
- 73'ü Birleştirme Kararı ile,
- 102'sine Ret Kararı,
- 58'ine de KVYO Kararı verilerek sonuçlandırılmış,
- 109 adet başvuru Dostane Çözüme kavuşturulmuş,
- 159 başvuru için Tavsiye Kararı,
- 19 başvuru için ise Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararı verilmiştir.

Tablo 26. 2013-2022 Yılları Vergi Kapsamındaki Başvurulara İlişkin Verilen Karar Dağılımı

Karar Türü	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022 (1 Nisan)	Toplam	Yüzde %
Dostane Çözüm Kararı					9	11	32	24	27	6	109	24,38%
Karar Verilmesine Yer Olmadığına Dair Karar	6	8	8	11	8	4	4	5	2	2	58	12,98%
Tavsiye Kararı		2	2	4	6	16	28	54	43	4	159	35,57%
Ret Kararı	2	1	1	2	7	12	24	26	26	1	102	22,82%
Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararı		1			6	1	4	2	4	1	19	4,25%
Sonuçlanan Toplam 1 Dosya Sayısı	8	12	11	17	36	44	92	111	102	14	447	

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 2779 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu

Kamu Denetçiliği Kurumuna yapılan 2013-2022 yılları arasında vergi kapsamında yapılan başvurular da kurum tarafından verilen karar dağılımlarına bakıldığında %35,57 oranıyla en fazla Tavsiye Kararı verilmiş olup, %4,25 oranı ile de Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararı verilmiştir.

3.4.4. Kurumun Tavsiye Kararının Uyum Oranlarına İlişkin Bilgiler

Kamu Denetçiliği Kurumunun 03.09.2022 tarihli ve 3496 sayılı bilgi edinme dilekçesine istinaden paylaşmış oldukları verilere göre kurum tarafından verilen tavsiye kararlarına idarelerin uyum oranına ilişkin uyum oranları aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 27. Kamu Denetçiliği Kurumu Tarafından Verilen Tavsiye Kararlarına İdarelerin Uyum Oranı

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	25.03.2022
Uyum Oranı	20%	39%	37%	42%	65%	70%	75%	76,38%	79,50%	77%

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 3496 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu

Kamu Denetçiliği Kurumunun verdiği tavsiye kararlarına idarelerin uyum oranına Tablo 27’de incelediğimizde 2013 yılında %20 oranında uyum sağlanırken 2021 yılında ise bu uyum oranında oldukça yüksek oranda artış olduğu görülmekte olup bu oran %79,50 yükselmiştir. 25.03.2022 tarihine kadar verilen tavsiye kararlarına idarelerin uyum oranı %77 olarak görülmektedir.

Kamu Denetçiliği Kurumunun vermiş olduğu tavsiye kararlarına idarelerin uymama gerekçeleri irdelendiğinde ise (Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 3496 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu);

- İdarelerin bütçelerine ek yük getireceği endişesinin ifade edildiği,
- Mali sonuçlar nedeniyle risk alma sorumluluğundan kaçınıldığının dile getirildiği,
- Benzer konularda devam eden yargı süreçlerinin ileri sürüldüğü,
- Fiili durum imkansızlığı ve benzeri gerekçelerin gösterildiği,
- Hakkaniyet ilkesi de gözetilerek verilen kararlar hakkında mevcut mevzuatın veya diğer kurumların görüşlerinin öne sürüldüğü görülmüştür.

3.4.5. Kurumun Sorun Çözme Yeteneğiyle Alakalı Başarısının Değerlendirilmesi

Ülkemizde Kamu Denetçiliğine yapılan başvuru sayısı; 2020 yılından devreden 2.939 adet başvuru ve 2021 yılında iletilen 18.843 tane yapılan müracaatla toplamda 21.782 tane müracaat değerlendirmesi amacıyla işleme almıştır (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Rapor:82).

Diğer Köklü ombudsmanlık kurumlarının aralarında yer aldığı ülke örneklerine Tablo 28’de bakılırsa eğer;

Tablo 28. Köklü Ombudsmanlık Kurumlarında Ülke Örnekleri

	Slovenya	Finlandiya	Norveç
Değerlendirmeye Alınan Başvuru Sayısı	3.770	7.027	4.009
Verilen Tavsiye Kararı	504	963	3.962

Kaynak: T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Rapor:82

Dünyadaki tüm ombudsmanlık kurumlarının yaşamış olduğu sorunlardan biri kuruma gelen müracaatların nitelik yönünden kabul edilebilecek müracaat

olup/olmadığının değerlendirilmesidir. Bu da dünyadaki tüm ombudsmanlık kurumlarının çözüm üretmeye çalıştığı bir sorundur (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Rapor:82).

Dünya uygulamalarında yapılan başvuruların büyük çoğunluğu temel olarak (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Rapor:82);

- Ombudsmanlık kurumunun görev alanına girmeyen başvurular,
- Yargı organlarında sonuçlanmış konulara ilişkin başvurular,
- İdareye müracaat edilmeden müracaatın direkt ombudsmana yapılması,
- İncelenmesinde kamusal bir yarar görülmeyen başvurular,
- Başvuranın menfaatini etkilemeyen başvurular ombudsmanlık kurumları tarafından inceleme yapılmaksızın iade edilmektedir.

Bu konular kapsamında olmayan ve usul açısından başka eksikliği bulunmayan başvurular değerlendirilmeye alınmaktadır (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Rapor:82).

3.5. Kamu Denetçiliği Kurumuna Yapılan Eleştiriler

Kamu Denetçiliği Kurumunun kurulması tartışmaları 1970’li yıllardan itibaren başlamıştır. Denetim mekanizmaları farklı şekillerden ele alınmış ve değerlendirmeler yapılmıştır. Bu değerlendirmeler incelendiğinde, diğer ülkelerdeki benzer uygulamalara ve uygulayan ülkelerin siyasi, idari ve yargısal, sosyal ve kültürel yapıları, nüfusu, eğitim düzeyleri vb. geniş bir açıdan ele alındığı görülür (Yüce, 2020:140).

Kamu Denetçiliği Kurumuna yapılan bazı eleştiriler şunlardır;

1. Kamu Denetçiliği Kurumu’nun kuvvetler ayrılığı ilkesinin ihlali endişesi ile yargıda yerindelik denetimi açısından yetkisinin sınırlandırılmasına ilişkin gerekçeler kullanılmaktadır (Tutal, 2014:247-248).
2. Farklı uzmanlık isteyen idari faaliyetin denetlenmesi konusunda uzman olmayan birinin başarılı olamayacağı ve idari yargının mevcut olduğu yerde etkinliğin olamayacağı tezi savunulmaktadır (Tutal, 2014:247-249).
3. Sağlam temeller üzerine kurulmayan bir kurumun tarafsızlığı ve bağımsızlığı teminat altına alınmaması, tetkik ve araştırma yetkisi kısıtlı, basın ile

ilişkilerinde etkisiz ve itibarı olmayan göstermelik bir müessese olacağı söylenmektedir (Yüce, 2020:140).

4. Mevcut denetim sistemlerinin sağlıklı ve objektifliği tartışma konusuyken ombudsmanlığın tartışmaları artıracığı söylenilmektedir (Tutal, 2014:247-249).
5. Ombudsmanlık seçimlerinin emniyetinden duyulan kaygı. Özellikle siyasi kimliğin yerleştiği partiler sayesinde kendisine yakın görüşteki kişiyi seçme eğilimi gibi konulardan kaynaklı işleyişten şüphe duyulması belirtilmektedir (Yüce, 2020:143).
6. Kamu Denetçiliği Kurumu, mevcut durumuyla idari teşkilatın ana esasları bakımından aykırılığı vardır. Dolaylı olarak da anayasaya aykırılık taşımış olur. Hukuk sistemimiz içinde, idareyi yargının dışında denetlenmesini yapan kurumlar arasında yerini alır. Meclis adına denetim yapmasına rağmen Kamu Denetçiliği Kurumuna parlamento ve devlet tüzel kimliği dışında olan müstakil tüzel kişilik verilmesi yerinde olmayıp, anayasanın 123. maddesinde belirtilen idarenin bütünlüğü ilkesine aykırı olduğu söylenebilir yine anayasanın 74. maddesinde belirtilen Kamu Denetçiliği Kurumunun bağımsız ve tüzel kişiliğinin verilmesi izahı olarak yanlış ve sakıncalı bir durum olarak değerlendirilebilir (Yüce, 2020:143-144).
7. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun idari yargının içerisinde yerinin belirlenmesi zor olmakla beraber, esas olarak aldığı kararların tavsiye niteliğinde olması ve aldığı kararların bağlayıcılığının olmaması da idari yargının içindeki yerinin ne olduğuyla meşgul olmanın anlamı olmadığı belirtilmektedir. Kamu Denetçiliği Kurumu yasamanın, yürütmenin ve yargının altında veya üstünde olmaması yani bu üç erk dışında olduğu tespiti de yapılabilir (Yüce, 2020:144).

3.6. Kamu Denetçiliği Kurumunun Vergilendirme Açısından Kabiliyet ve Kapasitesinin Değerlendirilmesi

3.6.1. Kurumun Üstün Yönleri

Kurumun genel olarak kabiliyet ve kapasitesi açısından güçlü yönlerine bakarsak eğer (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Faaliyet Raporu:112);

- Kurumun yapısal olarak yatay örgütlenen teşkilatlanmaya sahip olması,

- Kurum personelinin genç, dinamik ve kamu kurum ve kuruluşlarını bilen özelliğinin olması,
- Kuruma müracaatların çeşitliliğiyle birlikte ücretsiz olması,
- Kurumun Anayasadan dayanak alması ve TBMM'ye bağlı olması,
- Kurumun bağımsız yürütme gücüne sahip olması,
- Yasama gücünden yararlanma imkanının olması,
- Kuruma müracaatla birlikte yargısal yola başvuru süresinin durması,
- Kurumun ihtiyaç duyduğu tüm belge ve bilginin idarece hazırlanma zorunluluğunun bulunması,
- Kurumun, taraflar arasında uzlaştırma vasfının bulunması,
- Hakkaniyetli ve hukuka uygun özelliğiyle inceleme yapması,
- İyi yönetimle, insan hakları ilkeleri doğrultusunda incelemeler ve araştırmalarda bulunması,
- İdarenin işlem ve eylemleriyle birlikte tavır ve davranışları konularında da incelemeler yapabilmesi,
- Çocuklardan doğrudan başvuru alabilmesi.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ombudsmanlık uygulaması dinamik bir mekanizmaya dönüşebilir. Ombudsmanlık uygulamalarının mükellefe iyi ve doğru tanıtılması önemlidir. Yargının iş yükü olarak fazlalığı ve Vergi Mahkemesine açılan davaların fazlalığıyla oluşan işlem süresindeki uzunluğu söz konusu olduğunda ombudsmanlığın idari bir çözüm yolu olması önemlidir. Vergi uyuşmazlıklarında yargı yolu tercih edilmeden önce idareyle çözüm yoluna gitme şartı yoktur. Ancak Kamu Denetçisine müracaattan önce idareyle çözüm yolunun tükenmesi gerekli olduğundan dolayı yargıya ait iş yükünde hafiflemesine etki edici role sahiptir. Bu da normalde idareyle çözüm yolunu benimsemeyen mükellef Kamu Denetçisine müracaat etmesi sebebiyle de uyuşmazlığın yargısal çözümü yerine idareyle çözüm yoluna girecektir (Arslan, 2019:1225)

Kamu Denetçiliği Kurumu uyuşmazlığın idare ile çözülemediği durumlarda, dava açma yoluna gidilmeden çözülebilmesi açısından fırsat sağlamaktadır. Sonuç olarak idareye ait eylemleri, işlemleri ve tavırları denetlenmiş; varsa insan hakları ihlalinin giderilmesi ve hukuki bakımdan uygunluğu sağlanmış olur (Müftüoğlu Hoş, 2014:312).

3.6.2. Kurumun Zayıf Yönleri

Kurumun genel olarak kabiliyet ve kapasitesi açısından zayıf yönlerine bakarsak eğer (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Faaliyet Raporu:114);

- Kurumun bilinirliğinin yeterli kapsamda olmaması,
- Ortaklarla iletişimindeki eksiklikler,
- İş ve vazife alanında açıklığın olmaması durumu,
- Kurumun kararlarına ait niteliklerin ortaklarınca kâfi derecede bilinmemesi,
- Kurumun adının ve uzmanlık unvanının, ifa edilen iş bakımından niteliğini karşılamıyor olması,
- Re'sen inceleme ve araştırmalarda bulunma yetkisi olmaması,
- Teşkilat yapısındaki mevcut yetersizlikler,
- Kurumsal kapasitenin arzu edilen düzeye ulaşmamış olması,
- Kurumun ihtiyaçlarının karşılanmasında elektronik belge yönetim sisteminin yetersiz kalması,
- Kişilerin şikayetlerini takibini etkin bir biçimde yapabilmeleri için bilgilendirme sisteminin bulunmaması.

Kurum 2017-2021 dönemini kapsayan Stratejik Planında ortaya koymuş olan zayıf yönleriyle alakalı, tespit edilen hedef ile amaçları doğrultusunda 2017-2021 yılları arasında yapmış olduğu faaliyetlerde hedeflerinin ve göstergelerinin üzerinde başarı yakalamıştır. Eksik yönlerinin çoğunu gidermiştir. Bununla beraber giderilmesi devam eden hususlar ile yeni stratejik plan çalışmalarında gerçekleştirilen durum analizi, odak grup çalışmaları, iç ve dış paydaş analizleri, GZFT ve PESTLE analiziyle ortaya konulan iyileştirilmeye açık hususlar ve belirlenen yeni amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi için tamamlanması gerekli hususlar 2022-2026 dönemi stratejik planında yer almaktadır (T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Faaliyet Raporu:115).

Kamu Denetçiliği Kurumunun düzenleniş biçimiyle yönetmelikte ve kanunda başvuru usulünün farklı olması, idari başvuru kanallarının tüketilmesinden kaynaklı yaşanan sorunlar, Başdenetçinin seçilme şekliyle alakalı olarak tarafsızlığından duyulan şüphe ve güven eksikliği benzeri konular kuruma karşı önyargı içinde yaklaşım sergilenmesine sebebiyet vermektedir. Kuruma bu boyutuyla bakıldığında

sağlıklı işleyiş ve kuruluş amacı konusu tartışmaya açık olmaktadır (Müftüoğlu Hoş, 2014:313).

3.7. Kamu Denetçiliği Kurumunun Hedef ve Beklentileri

Kamu Denetçiliği Kurumu, Anayasa'nın 74'üncü maddesinin de mevcut hüküm gereği, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlıdır ve idarenin işleyişi ile ilgili şikayetleri incelemek amacıyla 6328 sayılı Kanun ile kurulan bir Anayasal kurumdur. Bu bağlamda, şikayetleri inceleyen bir kurum olarak etkinliklerinin artması sebebiyle her yıl yıllık raporlarının son bölümünde genel olarak hedefleri ve beklentilerinden bahsedilerek yer verilmiştir (Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 3483 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu).

3.7.1. 2022 Yılı Hedefleri

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun 2020 yılına ait hedefleri genel olarak şunlardır (Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 3483 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu);

- Başvuranların kuruma erişilebilirliğinin artırılması hedeflenmektedir.
- Kurumun başvuruları incelemede kullandığı metotları geliştirmesi sonucu denetim sürecine ait etkinliğinin artmasını amaç edinilmiştir.
- Önleyici raporların hazırlanarak ve eğitici rolün üstlenilerek kamu hizmetlerinin iyileştirilmesine katkı sağlamak hedeflenmektedir.
- Kamu Denetçiliği Kurumuna bireylerin başvuru hakkını etkin kullanmasının sağlanması amacıyla kurumun ulusal düzeyde tüm topluma tanıtılmasını sağlamak için faaliyetlerde bulunmaktadır.

3.7.2. 2022 Yılı Beklentileri

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun 2020 yılına ait beklentileri genel olarak şunlardır (Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 3483 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu);

- İnsan hakları kültürünün yerleşmesi, toplumun engelli, çocuk ve kadın gibi mağdur kesimlerinin sorunlarına çözüm bulunması amacıyla Kuruma re'sen inceleme yetkisinin verilmesinin önemli katkılar sağlayacağı,

- Gerek Paris İlkeleri, Venedik Prensipleri ve AB İlerleme Raporlarında belirtilen gerekse kamuoyunun beklentisi olan kuruma ulusal bir önleme mekanizması, davalara katılım sağlanması ve Anayasa Mahkemesine dava açabilme yetkisinin verilmesinin uygun olacağı,
- Kamu denetçilerinin bilgi ve belge toplama yetkileri, bütün kamuyu denetleme yetkileri olmasına rağmen kamu denetçilerinin statülerinin idari bir birime denkleştirilmesi idareciler tarafından astlık-üstlük ilişkisi olarak algılanmaktadır. Bu bağlamda, statülerinin yüksek yargı organlarının yöneticilerine endekslenmesinin fiiliyatta kurumun denetim etkinliğini artıracığı değerlendirilmektedir.

Diğer yandan, Kamu Denetçiliği Kurumu bir şikayet mekanizması olması ve idarenin vergi politikasıyla alakalı kurumun özel bir raporunun bulunmaması dolayısıyla genel olarak vergiye ilişkin bir hedef ya da beklentiden bahsedilemeyecektir. Kurumun 2022 yılı sonunda vergi konusundaki şikayet başvuru sayısının 80-100 adet civarında beklendiği, bu doğrultuda 2022 yılı itibarıyla 220-260 adet vergi kapsamında başvurunun alınabileceği öngörülmektedir (Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 3483 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu).

3.8. Kurumun Genel ve Vergilendirmeye İlgili Uygulamalara Öneriler

Kamu Denetçiliği Kurumu 2013 yılında kurulan yeni bir kurum olduğu için bilinirliğinin artırılması gerekmektedir. Kurumun görevi, işlevi ve faaliyetleri kapsamında halk bilgilendirilmeli ve kamuoyuna tanıtılmalıdır.

Kurumun kararları tavsiye niteliğindedir ve bağlayıcı bir etkisi bulunmamaktadır. Bu durumda halk tarafından Kamu Denetçiliği Kurumunun idari sistemdeki yerini anlayabilmesi için kurumun verdiği kararların bağlayıcı kararlardan bile daha etkili olduğu yönünde halka anlatılmalıdır.

Kamu Denetçiliği Kurumunun vergilendirmeye alakalı uzmanlıkları bulunmamaktadır. Kurumun internet sitelerinde ayrı bir faaliyet alanı olmalıdır. İnternet sitesinde mükelleflerin vergilendirmeye alakalı eğitici ve öğretici hizmetler sunulmalıdır.

Kamu Denetçiliği Kurumunun vergi ile alakalı özel bir raporu bulunmaktadır. Kurumun yıllık ve özel raporlarda vergi alanında sayısal veriler detaylı olarak sunulmalıdır.



SONUÇ

Ombudsmanlık uygulaması modern anlamda ilk kez 18'nci yüzyılda İsveç'te uygulanmaya başlamış ve genel kabul görmüştür. Zamanla bir çok ülke tarafından değişik isimlerle benimsenmiş ve yaygınlık göstermiştir. Ombudsman, kamu hizmetlerinin yürütülmesindeki adaletin yerine getirildiği, şikayetleri alan, bu konu hakkında araştırmalar yaparak sorunları çözmekle görevlendirilmiş kamu hizmetidir.

Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumu 2010 yılında yasa hazırlıklarına gidilmiş, 2012 yılında da Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kurum 2013 yılından itibaren başvurularını almaya ve sonuçlandırmaya başlamıştır.

Ülkemizde vergilendirme işlemleri ilgili başvurabilecekleri idari ve adli mekanizmalar vardır. Kamu Denetçiliği Kurumu da bu mekanizmalardan birisidir ve idarenin işleyişiyle ilgili şikâyet başvurularını incelemektedir. Vergi uyuşmazlıklarında, uzlaşma sürecinin uzaması ile mükelleflere mali konularda kayıpların artmasına neden olmasından dolayı ilgili kişiler sonuca mümkün olduğu kadar hızlı bir şekilde uzlaşmayı amaçlamaktadır. Kamu Denetçiliği Kurumu uyuşmazlıkların idari yollarla çözülmesini sağlayarak yargı yoluna gidilmeden önce çözülmesine fırsat sağlamaktadır. İdarenin eylem, işlem ve tutumları denetlenerek oluşabilecek hak ihlallerinin giderilmesini sağlamaktadır ve bununla beraber hukuka uygunluğu sağlamış bulunmaktadır. İdarece yapılan işten ve davranıştan kaynaklı oluşan sorunlar, yargıya gidilmeden çözülmesi sayesinde idari yargının iş yükünün de azalmasını sağlamaktadır. Bunların yanında kuruma yapılan başvuruların ücretsiz ve çeşitli olması, TBMM'ye bağlı bir kurum olması, Anayasal dayanağının bulunması, hızlı karar verme mekanizmasının olması gibi bir çok olumlu yönleri de mevcuttur.

Kamu Denetçiliği Kurumunun olumlu yönleri olsa da genel kapsam da baktığımızda, kurumun bilinirliğinin yeterli olmaması, vatandaşların şikayetlerinin takibini etkin bir şekilde yapabilmeleri amacıyla bilgilendirme sisteminin olmaması, kararların tavsiye niteliğinde olup bağlayıcı etkisinin olmaması gibi olumsuz yönleri mevcuttur. Vergi ile alakalı olumsuz yönlerinde ise; vergilendirmeye alakalı uzmanlıklarının bulunmaması, kurumun internet sayfasında vergi ile alakalı ayrı bir

faaliyetinin bulunmaması ve kurumun vergi ile alakalı özel bir raporunun bulunmaması gibi durumların söz konusu olduğunu belirtebiliriz.

Sonuç olarak, vergisel işlemler teknik bilgi gerektirdiğinden dolayı Kamu Denetçiliği Kurumunun vergi kanunlarına hakim ayrı bir Vergi Ombudsmanlığı olmalıdır. Halkı bilinçlendirmek amacıyla internet sitelerinde ayrı bir faaliyet alanı oluşturulmalıdır. Kamuoyuna sunulmak üzere yıllık ve özel raporlarda sayısal veriler detaylı olarak sunulmalıdır.



KAYNAKÇA

Kitap

- Akdoğan, A. (2019). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Arslan, M. (2016). *Vergi Hukuku*. Bursa: Dora Basım.
- Atay, E. E. (2020). *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aydın, A. H. (2021). *Kamu Yönetimine Giriş*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ayyıldız, Y. (2015). *Türk Vergi Yargısı İş Yükü ve Etkinliği*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bayraklı, H. H. (2015). *Genel Vergi Hukuku*. Trabzon: Celepler Matbaası.
- Bilici, N. (2015). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Çağlayan, R. (2020). *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çevik, S. (2016). *Vergi Hukukunda ve Türk Vergi Sistemi*. Konya: Palet Yayınları.
- Demirli, Y., & Ayyıldız, Y. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma (Muhasebe Meslek Mensupları Araştırması)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Erol, A. (2018). *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Genç, Y., & Özmen, M. A. (2011). *Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gözler, K. (2007). *İdare Hukuku Dersleri*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Günday, M. (2004). *İdare Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Kalabalık, H. (2017). *İnsan Hakları Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Karakoç, Y. (2016). *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Basımevi.
- Karataş Durmuş, N. (2018). *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Karcı, Ş. M. (2016). *Ombudsman İskandinav Modelleri ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyaset Kitabevi.

- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., & Dönmez, R. (2008). *Vergi Hukuku*. Yaklaşım Yayıncılık.
- Mutta, S. (2005). *İdarenin Denetlenmesi ve Ombudsman Sistemi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Oktar, S. (2014). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Marifet Matbaacılık.
- Osman, P. (2008). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2015). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2020). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özbilen, Ş. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özdemir, B. (2015). *Kamu Denetçiliği Kurumunun İşlevi, Yapısı ve Devlet Teşkilatındaki Konumu*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özden, K. (2010). *Ombudsman (Kamu Denetçisi) ve Türkiye'deki Tartışmalar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Parlak, B., & Doğan, K. (2016). *Karşılaştırmalı Ombudsman İncelemeleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şahin, M. S. (2015). *Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Uygulama Örnekleri*. Ankara: Astana Yayınları.
- Şemse, K. (2022). *Tüketici Hakem Heyeti Kararlarına İtiraz Usulü*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Taş, M. (2005). *Vergi Yargısı*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Taşkan, Y. Z. (2007). *Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. İzmir: Neşa Ofset ve Ambalaj A.Ş.
- Tutal, E. (2014). *Dünyada ve Türkiye'de Ombudsmanlık*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Türkbay, Ö. (2012). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları*. Seçkin Yayıncılık
- Yıldırım, F. (2019). *Arbuluculuk ve Ombudsman*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yüce, M. (2015). *Vergi Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Yüce, N. (2020). *Ombudsman Dünya Örnekleri ve Türkiye'de Kamu Denetçiliği Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Dergi

Aktürk, A. İ., & Acar Umut, A. (2019). Tüketici Hakem Heyetleri ve İşleyişine Genel Bir Bakış. *Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25-54.

Arklan, Ü. (2006). Bir Kamu Denetim Sistemi Olarak Ombudsman ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Selçuk İletişim Dergisi*, 82-100.

Armağan, R. (2007). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme. *Maliye Dergisi*(153).

Arsan, C. B. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Ombudsman. *Social Mentality and Researcher Thinkers Journal*, 1219-1226.

Başaran Yavaşlar, F. (2008). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2), 309-337.

Beyoğlu, A. (2021). T.C Kamu Denetçiliği Kurumu ile Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu'nun Kurumsal Yapı, İşleyiş ve Etkinlikleri Açısından Bir Karşılaştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(3), 992-1013.

Büyükcavcı, M. (2008). Ombudsmanlık Kurumu. *Ankara Barosu Dergisi*, 66(4), 10-13.

Çeliksoy, E., & Bayan, B. (2020). Genel ve Özel Amaçlı Ombudsmanlık Örnekleri: İngiltere ve Türkiye. *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 3(1), 92-103.

Doğan, B. (2018). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Bir Tanesi Olarak Uzlaşma. *Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 45-57.

Doğan, K. (2016). Türkiye Ombudsmanı: Yapısal, Kurumsal ve İşlevsel Yönleri. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 1(1).

- Dursonoğlu, İ., Boyalı, H., & Gündoğdu, S. (2021). Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık) İmajına Yönelik Bir Araştırma. *Ombudsman Akademik*(14), 67-94.
- Efe, H., & Demirci, M. (2013). Ombudsmanlık Kavramı ve Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler. *Sayıştay Dergisi*(90).
- Gişi, S. (2017). Ombudsmanlık Kurumu, İsveç ve Fransa Ülke Uygulamaları ile Avrupa Ombudsmanı Üzerine Bir İnceleme. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 1-42.
- Gözler, T., & Demir, A. (2015). Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü. *Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(6), 25-41.
- Gül, H., & Kılıç, R. (2016). Fransa Tecrübesi Perspektifinden Türkiye'de "Kamu Denetçiliği". *Sosyal Bilimler Dergisi*(49), 183-213.
- Gümüşkaya, G. (2016). Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvurusu. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi*, 74(1), 279-304.
- Hatipoğlu, N., & Babüroğlu, O. (1997). Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi: Devlette Bir Toplam Kalite Mekanizması Örneği. *Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği*.
- Hocaoğlu, C. (2015). Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*(5), 491-515.
- Kahraman, N. (2020). Çocuk Haklarının Korunmasında Çocuk Ombudsmanlığının Önemi: Norveç ve Türkiye Çocuk Ombudsmanlığı Karşılaştırılması. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 11(2), 186-204.
- Kaplan, O. (2020). Kamu Denetçiliği Kurumu Tarafından Verilen Tavsiye Kararlarının Hukuki İşlevi ve Etkisi. *Ombudsman Akademik*, 93-119.
- Kavilli Arap, S. (2015). 40. Yılında İngiltere'de Yerel Yönetim Ombudsmanı. *Ege Akademik Bakış*, 15(1), 65-80.
- Kestane, D. (2006). Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği) . *Maliye Dergisi*, 128-142.

- Küçükaya, M. (2020). Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 30(1), 253-272.
- Mamur Işıkcı, Y., & İnce, D. (2019). Çocuk Haklarının Korunması ve Geliştirilmesinde Örnek Bir Model: Norveç Çocuk Ombudsmanı. *Ankara Barosu Dergisi*, 76(4), 51-74.
- Müftüoğlu Hoş, Z. (2014). Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanması. *TBB Dergisi*, 114, 293-314.
- Necef Yereli, A. (2008). Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 8(2), 823-842.
- Odyakmaz, Z., Bostancı, Y., & Güzel, O. (2012). 6328 SAYılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kamunu Çerçevesinde Kamu Başdenetçisine İlişkin Yaş Şartının Değerlendirilmesi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 103.
- Özer, M. A. (2015). Türkiye'de Kamu Yönetiminin Denetiminde Yeni Arayışlar: Kamu Denetçiliği Kurumu Örneği. *Sayıştay Dergisi*(98), 19-40.
- Süler, G. Y. (2010). Ombudsmanlık Kurumu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Bütçe Dünyası Dergisi*(34), 157-167. Şengül, R. (2007). Türkiye'de Kamu Yönetiminin Etkin Denetlenmesinde Yeni Bir Kurum: Kamu Denetçiliği Kurumu. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(14), 126-145.
- Şentürk, A. G. (2011, Ocak). Vergi Yargısında Verilen Kararlar ve Kavramlar Üzerine. İzmir.
- Tekin, A., & Can Avşar, G. (2019). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(5), 506-518.
- Tekin, A., & Can Avşar, G. (2019). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(5), 506-518.
- Uz, B. (2018). Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumuna Yapılan Başvuruların Dava Açma Süreleri Üzerindeki Etkisiİ. *Ombudsman Akademik*, 59-73.
- Yardımcıoğlu, M., & Kütükçü, M. (2014). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*(11).

Zengin, G. (2017). Yerel Yönetimlerde Kamu Denetçiliği: İngiltere Yerel Yönetim Ombudsmanlığı. *Strategic Public Management Journal*, 35-56.

Zeren, H. E., Tekin, Y., & Özdek, F. (2020). Kamu Yönetiminin Dönüşümü Bağlamında Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumunun Faaliyetlerine İlikin Bir Değerlendirme. *Kamu Yönetimini ve Politikaları Dergisi*, 1(2).

Web Sitesi

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. (tarih yok). Ekim 1, 2021 tarihinde <https://avdb.gib.gov.tr/> adresinden alındı

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. (tarih yok). *Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı*. Eylül 1, 2021 tarihinde <https://avdb.gib.gov.tr/> adresinden alındı

T.C Kamu Denetçiliği Kurumu. Ağustos 31, 2022 tarihinde <https://www.ombudsman.gov.tr/SikcaSorulanSorular> adresinden alındı

T.C Adalet Bakanlığı. (tarih yok). *Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü*. Ekim 3, 2021 tarihinde <https://adlisicil.adalet.gov.tr> adresinden alındı

T.C Adalet Bakanlığı. Ekim 03, 2021 tarihinde <https://adlisicil.adalet.gov.tr> adresinden alındı

T.C Danıştay Bakanlığı. *Dairelerin İş Bölümü*. Kasım 21, 2021 tarihinde <https://danistay.gov.tr/> adresinden alındı

T.C Danıştay Bakanlığı. *Danıştay Bakanlığı*. Eylül 10, 2021 tarihinde <https://www.danistay.gov.tr/> adresinden alındı

T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı. *Gelir İdaresi Başkanlığı*. Eylül 1, 2021 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/> adresinden alındı

T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı. Eylül 01, 2021 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/> adresinden alındı

T.C. Danıştay Bakanlığı. Eylül 09, 2021 tarihinde <https://www.danistay.gov.tr/> adresinden alındı

Resmi Raporlar

T.C Kamu Denetçiliği Kurumu. *2017 Yıllık Rapor*.

T.C Kamu Denetçiliği Kurumu. *2018 Yıllık Rapor*.

T.C Kamu Denetçiliği Kurumu. *2020 Yıllık Rapor*.

T.C Kamu Denetçiliği Kurumu. *2021 Performans Programı*.

T.C Kamu Denetçiliği Kurumu. *2021 Yılı Faaliyet Raporu*.

T.C Kamu Denetçiliği Kurumu. *2021 Yıllık Rapor*.

T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 2779 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu

T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 3483 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu

T.C Kamu Denetçiliği Kurumu, Strateji ve Geliştirme Birimi, 3056 sayılı Bilgi Edinme Başvurusu

Resmi Gazete

T.C. Resmi Gazete. (2011, Ekim 31). (28101).

T.C. Resmi Gazete. (1982, Ocak 20). 2575 Sayılı Danıştay Kanunu.

T.C. Resmi Gazete. (20, Ocak 1982). 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun.

T.C. Resmi Gazete. (2005, Ekim 22). (25974).

T.C. Resmi Gazete. (2012, Haziran 14). 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu.

T.C. Resmi Gazete. (2013, Mart 28). (28601).

T.C. Resmi Gazete. (2013, Mayıs 25). (28657).

T.C. Resmi Gazete. (2014, Şubat 12). (17580).

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı	:Fatma Sena ÇİFTCİ
Yabancı Dil	:İngilizce
Eğitim Durumu	:Yüksek Lisans
Lisans	:Kırıkkale Üniversitesi 2018
Yüksek Lisans	:Kırıkkale Üniversitesi 2022
Yayınları (Diğer)	:VII. International European Conference on Social Sciences, Vergi Uyuşmazlıklarında Kamu Denetçiliği Kurumunun İşlevselliği
Araştırma Alanları	:Vergi Uyuşmazlığı