

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ İKTİSAT BİLİM DALI

**TÜRKİYE’DE VERGİ OMBUDSMANLIĞININ ÖNEMİ
ve GEREKLİLİĞİ: İSVEÇ ve AVUSTRALYA ÜLKE
UYGULAMALARI İLE BİR KARŞILAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SEVAL BÜYÜKASLAN

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Selim ERDOĞAN

GAZİANTEP, Ağustos 2024

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ İKTİSAT BİLİM DALI

Tezin Başlığı: Türkiye’de Vergi Ombudsmanlığının Önemi ve Gerekliliği: İsveç ve Avustralya Ülke Uygulamaları ile Bir Karşılaştırma

Adı ve Soyadı: Seval BÜYÜKASLAN

Tez Savunma Tarihi: 09/08/2024

Prof. Dr. Selim ERDOĞAN danışmanlığında hazırlanan bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından oybirliği ile bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:

İmzası

Prof. Dr. Selim ERDOĞAN (Jüri Başkanı)

.....

Doç.Dr. Ahmet ARSLAN (Üye)

.....

Doç.Dr. Mehmet Vahit EREN (Üye)

.....

Bu tezin gerekli şartları sağlayarak yukarıda belirtilen jüri tarafından Yüksek Lisans tezi olarak kabul edildiğini onaylıyorum.

Prof. Dr. Selim ERDOĞAN
Enstitü ABD Başkanı

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

Prof. Dr. Mehmet SOĞUKÖMEROĞULLARI
SBE Müdürü

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimleri 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.

İmza:

Adı ve Soyadı: Seval BÜYÜKASLAN

Öğrenci Numarası: 210564111007

Tezin Savunma Tarihi:09/08/2024

ÖZET

TÜRKİYE'DE VERGİ OMBUDSMANLIĞININ ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ: İSVEÇ VE AVUSTRALYA ÜLKE UYGULAMALARI

BÜYÜKASLAN, Seval

Yüksek Lisans Tezi,

Maliye Ana Bilim Dalı

Mali İktisat Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Selim ERDOĞAN

Ağustos-2024, 76 Sayfa

1809 yılında İsveç'te kurulan Ombudsmanlık Kurumu, günümüzde dünyanın birçok ülkesinde kabul görmüştür. 2012 yılında 6328 sayılı "Kamu Denetçiliği Kanunu" yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Böylece ülkemizde ombudsmanlık "Kamu Denetçiliği Kurumu" adını alarak kurulmuştur. Ombudsman, idarenin tüm eylem, işlem ve faaliyetlerini denetleyerek vatandaş ve idare arasında gelişen uyuşmazlıkları çözmeye çalışan bir kurumdur. Ülkemizde vergi sisteminde sık sık değişiklik yapılan düzenlemeler, mevzuatın karışıklığı gibi sebeplerden dolayı uyuşmazlıklar için en çok kullanılan çözüm yolu yargıdır. Bu nedenle yargıda oluşan iş yükü davaların görülme süresini uzatmakta ve mükellefi olumsuz etkilemektedir. Bu sorunların giderilmesi amacıyla Kamu Denetçiliği Kurumu bünyesinde alanında uzmanlaşmış Vergi Ombudsmanlığının kurulmasına ihtiyaç vardır. Dünyada farklı isimlerle kurulan Vergi Ombudsmanlıkları ülkemize uyarlanarak mükellefin uyuşmazlık problemleri hızlı ve maliyetsiz bir şekilde çözüme kavuşturulabilir, mükellef gerekli teknik bilgiye sahip uzman bir kurumdan danışmanlık hizmeti alabilir, mükellef hakları garanti altına alınarak mükellefin idareye olan güvenini arttırarak mükellefin vergi sistemine uyumu sağlanabilir. Bu tez çalışmasında, diğer ülkelerde kurulmuş olan Ombudsmanlık örnekleri Kamu Denetçiliği Kurumuyla karşılaştırılarak ülkemizde Vergi Ombudsmanlığına duyulan ihtiyacın sebepleri araştırılmıştır. Bu araştırma çerçevesinde, mükellef ve idare arasındaki sorunların giderilmesi, yargı yükünün hafifletilmesi, vergi sisteminin iyileştirilmesi için ülkemizin yapısal, hukuksal ve toplumsal özellikleri dikkate alınarak ayrı bir Vergi Ombudsmanlığının oluşturulması sonucuna varılmıştır.

Anahtar kelimeler: Ombudsman, Kamu Denetçiliği Kurumu, vergi uyuşmazlıklarında alternatif çözüm yolları, Vergi Ombudsmanı.

ABSTRACT

IMPORTANCE AND NECESSITY OF TAX OMBUDSMAN IN TURKEY: SWEDEN AND AUSTRALIA COUNTRY APPLICATIONS

BÜYÜKASLAN, Seval

Master Thesis,

Finance Department

Branch of Financial Economics

Thesis Advisor: Prof. Dr. Selim ERDOĞAN

August-2024, 76 pages

The Ombudsman Institution, established in Sweden in 1809, is now accepted in many countries of the world. In 2012, the "Ombudsman Law" No. 6328 was published and entered into force. Thus, the Ombudsmanship was established in our country under the name of "Public Audit Institution". Ombudsman is an institution that tries to resolve disputes between citizens and the administration by auditing all actions, transactions and activities of the administration. In our country, due to reasons such as frequent changes in the tax system and the complexity of the legislation, the most commonly used method of resolution for disputes is the judiciary. For this reason, the workload in the judiciary extends the hearing period of cases and negatively affects the taxpayer. In order to resolve these problems, there is a need to establish a Tax Ombudsman specialized in its field within the Ombudsman Institution. By adapting Tax Ombudsmanship, which are established under different names around the world, to our country, the taxpayer's dispute problems can be resolved quickly and cost-free, the taxpayer can receive consultancy services from an expert institution with the necessary technical knowledge, the taxpayer's rights can be guaranteed and the taxpayer's compliance with the tax system can be ensured by increasing the taxpayer's trust in the administration. In this thesis study, the reasons for the need for a Tax Ombudsman in our country were investigated by comparing the Ombudsman examples established in other countries with the Ombudsman Institution. In the first part of the thesis, the conceptual framework is compared, in the second part, ombudsman institutions in selected countries are compared, and in the third part, an evaluation is made about the necessity of Tax Ombudsman in Turkey.

Keywords: Ombudsman, Ombudsman Institution, alternative solutions in tax disputes, Tax Ombudsman.

ÖNSÖZ

Bu çalışmada vergi sorunlarının, Kamu Denetçiliği Kurumu'nda uzmanlaşmış bir Vergi Ombudsmanlığı tarafından çözüme kavuşturulmasının gerekliliği üzerinde durulmuştur.

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında ve tamamlanmasında emeği geçen ve bu süreçte desteğini esirgemeyen danışmanım Prof. Dr. Selim Erdoğan'a, tezin temelini oluşturulmasında bana yol haritası çizen Doç.Dr. Ahmet Arslan'a, Doç. Dr. Mehmet Vahit Eren'e ve tezin ilk aşamasından itibaren manevi desteğini esirgemeyen Araş. Gör. Ayşe Aydın'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
GRAFİKLER LİSTESİ	xiii

GİRİŞ

A. Araştırmanın Konusu ve Problemi	1
B. Araştırmanın Amacı ve Önemi	2
C. Araştırmanın Yöntemi	2
D. Tanımlar	2

I. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER VE ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı	5
1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri	6
1.3. Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yolları	6
1.3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümü	7
1.3.1.1. Vergi mahkemeleri	7
1.3.1.2. Bölge idare mahkemeleri	9
1.3.1.3. Danıştay	9
1.3.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları	10
1.3.2.1. Uzlaşma	10
1.3.2.2. Hata düzeltme	14
1.3.2.2.1. Hesap hataları	15

1.3.2.2.2. Vergilendirme hataları	16
1.3.2.3. Cezada indirim	17
1.3.2.4. Pişmanlık ve ıslah	19
1.4. Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları	20
1.4.1. Müzakere	20
1.4.2. Arabuluculuk	21
1.4.3. Tahkim	21
1.4.4. Ombudsmanlık	22
1.4.5. Erken Tarafsız Ön Değerlendirme	22
1.4.6. Kısa Jüri Yargılaması	22

II. BÖLÜM

OMBUDSMAN HAKKINDA KAVRAMSAL ÇERÇEVE ve SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE OMBUDSMANLIK

2.1. Ombudsman Kavramı	24
2.1.1. Ombudsmanlığın Tarihsel Gelişimi	26
2.1.2. Ombudsmanlığın Amacı, Görevi ve Yetkileri	28
2.1.2.1. Ombudsmanın amacı	28
2.1.2.2. Ombudsmanın görevi	29
2.1.2.3. Ombudsmanın yetkileri	29
2.2. Seçilmiş Ülkelerde Ombudsmanlık	30
2.2.1. Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık)	31
2.2.1.1. Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu’nun yapısı	33
2.2.1.2. Kamu denetçiliği kurumunun bağımsızlığı	38
2.2.1.3. Kamu Denetçiliği Kurumu’na yapılacak şikâyet başvuruları ve kurumun kararları	39
2.2.2. İsveç Ombudsmanlık Modeli	48
2.2.2.1. İsveç’in tarihsel gelişim süreci	48
2.2.2.2. İsveç’in idari ve siyasi yapısı	49
2.2.2.3. İsveç’te ombudsmana şikâyet başvurusu	53
2.2.3. Avustralya Ombudsmanlık Modeli ve Vergi Ombudsmanlığı	55

III. BÖLÜM

VERGİ OMBUDSMANLIĞI ve TÜRKİYE’DE VERGİ OMBUDSMANLIĞININ GEREKLİLİĞİ

3.1. Vergi Ombudsmanlığı ve Türkiye’de Vergi Ombudsmanlığının Gerekliliği	61
---	----

SONUÇ VE ÖNERİLER	65
KAYNAKLAR.....	68
ÖZGEÇMİŞ.....	<u>76</u>



TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Vergi uyuşmazlıklarında çözüm yolları	7
Tablo 1.2. Vergi mahkemelerinde dava ve karar istatistikleri	8
Tablo 1.3. Vergi Hata Çeşitleri	15
Tablo 2.1. Ombudsman'ın Faaliyet Alanı Yapısı	32
Tablo 2.2. Bu alanlarda yılın ilk altı ayında ilgili kamu denetçisinin incelemiş olduğu şikâyet başvuruları:	36
Tablo 2.3. Ekonomi, maliye ve vergi alanlarında yapılan şikâyet başvuru istatistikleri (Yılın ilk altı ayı).....	36
Tablo 2.4. Hazine ve Maliye Bakanlığına yapılan şikâyet başvuru istatistikleri (Yılın ilk altı ayı)	37
Tablo 2.5. GİB'e yapılan şikâyet başvuru istatistikleri (Yılın ilk altı ayı)	37
Tablo 2.6. Vergi ile ilgili yapılan şikâyet başvuruları (2019-2023).....	37
Tablo 2.7. Vergi mahkemelerinde bir önceki yıldan devreden dosya ve toplam dosya sayıları	38
Tablo 2.8. Yıllar itibariyle kamu denetçiliği kurumuna yapılan şikâyet başvuru sayıları	40
Tablo 2.9. Kamu Denetçiliği Kurumu'na yapılan şikâyet başvuru şekilleri (2019-2020).....	40
Tablo 2.10. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vermiş olduğu kararlar (2019-2023) ...	46
Tablo 2.11. Kamu Denetçiliği Kurumunun verdiği kararlara İdarenin Uyma Oranları	47
Tablo 2.12. Parlamento Ombudsmanlarının Denetim Alanları	52
Tablo 2.13. 2015-2022 yılları arasında Parlamento Ombudsmanına yapılan toplam şikâyet sayıları.....	53

Tablo 2.14. Vergi ile ilgili şikayetlerin Parlamento Ombudsmanına yapılan şikayetler içerisindeki payı	54
Tablo 2.15. İdare mahkemelerinde alınan vaka sayıları ve karara bağlanan davalar (2021-2023).....	55
Tablo 2.16. Ajanslar tarafından alınan şikayetler ve anlaşmazlıklar (2023)	58
Tablo 2.17. Ajanslar tarafından alınan şikayetler (2020-2023)	59
Tablo 2.18. IGTO ‘nun gerçekleştirdiği soruşturma kategorileri (2019-2023)	59
Tablo 3.1. Mükellef şikayetlerini dikkate alan seçilmiş ülkeler ve bu ülkelerde oluşturulan kurumsal yapılar	62
Tablo 3.2. Seçilmiş ülkelerde ombudsmanlık kurumunun karşılaştırılması.....	64



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci	13
Şekil 1.2. Tarhiyat sonrası uzlaşma süreci	14
Şekil 2.1. Şikâyet yönetim ana süreci	42

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1.1. Merkezi uzlaşma komisyonu dosya sayıları (2018-2021)..... 12



KISALTMALAR

ASİGM: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü

ATO: Avustralya Vergi Dairesi

BİM: Bölge İdare Mahkemeleri

DPT: Devlet Planlama Teşkilatı

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

JO: Parlamento Ombudsmanı

İGTO: Vergilendirme Genel Müfettişi ve Vergi Ombudsmanı

İYU: İdari Yargılama Usulü

İYUK: İdari Yargılama Usul Kanunu

PAYGI: Kullandıkça Öde Taksit

TPB: Vergi Uygulayıcıları Kurulu

VUK: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

A. Araştırmanın Konusu ve Problemi

Ombudsman, idare ve birey arasında köprü görevini yerine getiren, idarenin tüm faaliyetleri sonucu ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözen kurumdur. Her ne kadar 1809 yılında İsveç'te kurulmuş olsa da temelleri Osmanlı Devleti'ne dayanmaktadır. İdari yapıların genişlemesi, kamusal ihtiyaçların artmasıyla idare ve birey arasında birlikte idare ve birey arasında yaşanan uyuşmazlıklar arttığından ülkelerin ombudsmanlık kurumuna olan ihtiyacı artmıştır.

Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme sürecinde mükellefler ile idare arasında vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır. Mükellef bu uyuşmazlıkları çözmek adına idari, yargı ve alternatif çözüm yollarına başvurmaktadır. Ülkemizde en çok yargı yoluna başvurulduğu görülmektedir. Bu da yargı sisteminin ağır işlemesine sebep olmaktadır. Bu nedenle alternatif bir çözüm yolu olarak Kamu Denetçiliği Kurumu görülebilir. Mükellefin devlet ile olan uyuşmazlığını dostane bir şekilde çözen kurum yargının yükünü azaltmaya yardımcı olacaktır.

Çalışmanın konusu kavramsal çerçeve kapsamında Kamu Denetçiliği Kurumu'nda diğer ülkelerde yer alan uzmanlaşmış bir Vergi Ombudsmanlığının oluşturulmasının gerekliliğidir.

B. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın amacı; Türk İdare sistemi içerisinde Vergi Ombudsmanlığına olan ihtiyacı tespit etmektir. Vergi Ombudsmanlığının Kamu Denetçiliği Kurumu'ndan ayrı olarak sadece idare ve mükellef arasında oluşan uyuşmazlıkları çözmek için ihtiyaç olup olmadığını ortaya koymaktır.

Tez çalışmasının ilk bölümünde kavramsal çerçeve, ikinci bölümünde Türkiye, İsveç ve Avustralya'da bulunan ombudsmanlık kurumları karşılaştırılmış, üçüncü bölümde ise Türkiye'de Ombudsmanlık özelinde ayrı bir Vergi Ombudsmanlığı biriminin gerekliliği üzerinde durulmuştur. Tezin bu başlıkları kapsamında, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kullanılan idari, yargı ve alternatif çözüm yolları üzerinde durulmuştur. Alternatif bir çözüm yolu olarak bilinen Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vergi uyuşmazlıklarını çözerken gerekli teknik donanımına sahip olmasının gerekliliği açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca seçilen ülkelerde Ombudsmanlık kurumlarının yapısal özellikleri açıklanmış ve bu kapsamda bir karşılaştırma yapılmıştır. Bu çalışmanın literatüre katkısı; ülkemizde henüz oluşturulmamış bir kurum olan genel ombudsmanlık biçiminde çalışmalarını yürüten İsveç ve Türkiye'nin, ayrı bir Vergi Ombudsmanlığına sahip olan Avustralya ile karşılaştırılmasıdır.

C. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada literatür taraması yapılarak ombudsmanlık literatüründe yer alan çalışmalar kullanılmıştır. Ayrıca kurumların kendi resmi sayfalarında yer alan verileri kullanılarak karşılaştırmalar yapılmıştır. Materyal olarak basılmış kitaplar, tezler, makaleler, dergiler, internet web sayfaları, bu konuyla ilgili kurumların yayınlamış oldukları aylık ve yıllık faaliyet raporlarından yararlanılmıştır.

D. Tanımlar

Arabuluculuk: Tarafların müzakere yöntemiyle uyuşmazlığı çözmeye niyetinde olan fakat bu yöntemle herhangi bir çözüme ulaşamadıkları erken dönemdeki uyuşmazlıklarda başvurulur.

Hata Düzeltme: Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ve alınmasıdır.

Matrah Hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

Mevzuda Hata: Mevzuda hata, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemlerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Mükellefiyette Hata: Vergi yükümlülüğü olmayan bireyin vergi yükümlüsü olarak değerlendirilip mükellefiyete dahil edilmesi veya vergi yükümlüsü olup vergiden muaf tutulan mükellefin vergiye tabi tutulmasıdır.

Mükellefin Şahsında Hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

Müzakere: Müzakere, tarafların kendi aralarında üçüncü bir şahıs olmadan uyuşmazlığa neden olan sorun hakkında fikir birliğine ulaşmaya çalışan alternatif bir çözüm yöntemidir.

Ombudsman: Kötü yönetimin bir sonucu olarak bireye yol açtığı adaletsizliklerden doğan şikayetleri düzeltmeyi amaçlayan bağımsız ve nesnel bir değerlendirme sunan kurumdur.

Tahkim: Tarafların yaşamış olduğu uyuşmazlığın, çekimser üçüncü bir şahıs vasıtasıyla delillerle araştırılmasına ve varılan kararın açıklanması şeklinde gerçekleşen alternatif uyuşmazlık çözüm yoludur.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma: Kaçakçılık fiillerinden dolayı oluşan vergi ziyayı cezası hariç, usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler sonucu oluşan vergi cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilebilmesidir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma: Tarhiyat öncesi uzlaşmadan faydalanamayan mükellefin haklarını korumak amacıyla verginin tarh edilmesinden ve vergi cezasının kesilmesinden sonra mükellefin yeniden uzlaşmadan yararlanmasını sağlayan bir haktr.

Uzlaşma: Bir konu hakkında taraflar arasında anlaşma sağlayarak karşılıklı olarak taleplerinden feragat etmek yoluyla ortaya çıkan uyuşmazlığı sonlandırmaları şeklinde tanımlanabilir.

Vergi Miktarında Hata: Belirlenen vergi nispet ve tarifelerinin doğru tatbik edilememesi, mahsupların yapılmamış olması ya da hatalı gösterilmesi, verginin noksan ya da fazla hesaplanması vergi miktarında hata kapsamına girmektedir

Verginin Mükerrer Olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergi Uyuşmazlığı: Vergi hukuku açısından uyuşmazlık ise vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerle vergi alacaklısı olan devlet arasında vergilendirme konusunda yaşanan anlaşmazlıklardır.

I. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER VE ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Uyuşmazlık hem genel hem de hukuki bir tanım olarak, bir konu hakkında taraflar arasındaki görüş ayrılıkları sebebiyle ortak bir karar alamamaktan kaynaklanan anlaşmazlıktır (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 3).

Vergi hukuku açısından uyuşmazlık ise vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerle vergi alacaklısı olan devlet arasında vergilendirme konusunda yaşanan anlaşmazlıklardır. Uyuşmazlık, bu iki taraf arasında mükellef açısından vergi borcunu, devlet açısından ise vergi alacağını ortaya çıkaran durumdan başlayarak verginin son aşaması olan tahsile kadar olan zaman diliminde ortaya çıkabilir (K. Durmuş, 2016, s. 50).

Vergi uyuşmazlığı, vergilendirme işlemlerinin yetki, konu, şekil, sebep ve amaç yönünden hukuksal yapıyla uyuşmaması halinde ortaya çıkmaktadır. Bu durumlarda vergilendirme işlemlerine karşı mükellefin dava açma hakkı doğar (Türkbay, 2012, s. 48).

Vergi hukukunda yer alan şekli veya maddi sorumluluklara sahip olanlar tarafından bu sorumlulukların yerine getirilmemesi sebebiyle vergi idaresi ile vergi sorumlularının yaşamış olduğu ayrılıklardır (Arslaner, 2016, s. 275).

Vergi uyuşmazlıkları yalnızca vergi alacaklısı konumunda bulunan devletin değil aynı zamanda vergi vermekle yükümlü bulunan gerçek ve tüzel kişileri de

etkilemektedir. Bu iki taraf arasında verginin tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza ve tahsil işlemleri nedeniyle vergi uyuşmazlığı ortaya çıkmaktadır (Biniş, 2013, s. 17).

1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri

Vergi uyuşmazlığı, vergi yasalarının ayrıntılı ve sayıca fazla olması, ekonomik yapının gelişimi ve değişimi ile birlikte yasaların yeni duruma uyum sağlaması açısından sık sık yenilenmesi vergi idaresi ve mükelleflerinin yanlışa düşmesine ve bundan dolayı iki taraf arasında problemlerin yaşanmasıdır (Bilici, 2021, s. 177).

Yaşanan bu vergi uyuşmazlıklarının sayısının artmasının nedenlerini;

- Kamu gelirlerinin yıllar içerisinde sürekli olarak artması,
- Yeni teknolojilerin kullanılmasıyla birlikte kontrollerin artması,
- Kurumun vergi denetim yapısı içerisindeki müfettiş sayısının artması,
- Yönetimin vergi idaresinin mükellef hakkındaki bilgisinin artması,
- Vergi yükümlüsünün hukuki hakları konusunda bilinçlenmesi ve hakkını arama yollarına başvurması şeklinde sayabiliriz sıralayabiliriz (Bilici, 2020, s. 246).

1.3. Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yolları

Yargı yoluna başvurmaya gerek kalmadan söz konusu vergi sorunu için idarenin kendiliğinden veya herhangi bir başvuru neticesinde yaşanan uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasına barışçıl yollar veya uyuşmazlığın idari aşamada çözüm yolları olarak tanımlanabilir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 4).

Vergi uyuşmazlıklarının sonuçlanmasında Türk Vergi Hukuku yargısal çözüm yöntemine ek olarak idari çözüm yöntemlerini de kullanmaktadır. Vergi idaresi ve vergi yükümlüsü vergi anlaşmazlıklarının en hızlı şekilde sonuçlanmasına olanak sağlayan idari çözüm yollarını tercih etmektedir (Sarılı, 2020, s. 73).

Yargı yoluna başvurmadan mükellefin vergi, ceza, faiz ya da zam işlemlerine karşı başvurabileceği yollar;

- Cezanın bir kısmından kurtulabilmek için vergi idaresine 30 gün içerisinde cezada indirim isteğinde bulunabilir. Mükellef burada cezanın bir kısmını ödemez, geriye kalan vergi borcunu öder.
- Vergi ya da cezanın bir bölümü için mükellef 30 gün içerisinde uzlaşma komisyonuna gidebilir.
- Vergilendirme hataları için hata düzeltme yoluna başvurarak hata düzeltme dilekçesi yazabilir.

Bu idari çözüm yollarına başvuru mükellefin isteğine bağlıdır. Mükellef isteği doğrultusunda yargı yoluna da başvurma hakkına sahiptir (Türkbay, 2012, s. 51).

Tablo 1.1.

Vergi uyuşmazlıklarında çözüm yolları

<i>Yargı Aşamasında</i>	<i>İdari Aşamada</i>	<i>Alternatif Çözüm Yolları</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vergi Mahkemeleri • Bölge İdare Mahkemeleri • Danıştay 	<ul style="list-style-type: none"> • Uzlaşma • Hata Düzeltme • Cezada İndirim • Pişmanlık ve Islah 	<ul style="list-style-type: none"> • Müzakere • Arabuluculuk • Tahkim • Ombudsmanlık • Erken Tarafsız Ön Değerlendirme • Kısa Jüri Yargılaması

Kaynak: (Arslan, 2021, s. 2742-2749' dan yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.)

1.3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümü

1.3.1.1. Vergi mahkemeleri

Vergi uyuşmazlıklarında açılacak olan davalarda vergi mahkemeleri ilk derece mahkemesi olarak görev yapar. İş yoğunluğu göz önüne alınarak belirli sayıdaki illerde vergi mahkemeleri oluşturulmuştur (Pehlivan, 2020, s. 148).

Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde davanın konusu;

“Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.” şeklinde düzenlenmiştir (VUK, 1961).

Mükellef veya sorumlularının dava açma hakkı vergi ve cezanın tebliğ edilmesiyle birlikte doğar (Türkbay, 2012, s. 36).

Vergi uyuşmazlıklarının hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulmasını sağlamak amacıyla ve verginin genel yapısı gereği vergi yargılamasında yazılı yargılama usulü esas alınmıştır. Hâkim tarafların vermiş oldukları dilekçe ve savunmaları dikkate alarak karar vermektedir (Bilici, 2021, s. 213).

2576 sayılı Kanunu'nun 6. Ve 7. maddelerinde vergi mahkemesi hakimlerinden birinin sonuçlandıracağı davalar şu şekildedir;

“ Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davalardan doğan uyuşmazlıklarda toplam değeri yirmibeşbin Türk Lirasını aşmayan davaları” (İYU, 1982).

Vergi mahkemeleri kararının vergi yükümlüsünün aleyhine sonuçlanmasının ardından karar vergi dairesine bildirilir. İdare, vergiyi tahakkuk ettirip yeniden bir ihbarname düzenler ve mükellefe gönderir. Mükellef ise bu ihbarnamenin bildirilmesinden başlayarak 1 ay içerisinde vergiyi ve cezaları ödemekle sorumludur (Bilici, 2021, s. 214).

Tablo 1.2.

Vergi mahkemelerinde dava ve karar istatistikleri

Yıllar	Geçen Yıllardan Gelen Dava Sayısı	Yıl İçinde Açılan Dava Sayısı	Bozularak Gelen Dava Sayısı	Toplam Dava Sayısı	Ortalama Dava Görülme Süresi (Gün)	Toplam Davacı Sayısı	İptal Karar Oranı (%)	Ret Karar Oranı (%)
2018	49 034	90 973	7 483	147 490	135	153 981	%43,7	%15,8
2019	31 447	101 804	7 698	140 949	121	145 183	% 49,4	%16,9
2020	39 542	128 064	5 927	173 562	136	180 051	% 51,0	%14,2
2021	55 723	130 482	5 961	192 166	147	198 624	% 45,7	%13,5

Kaynak: (ASİGM, 2024) İstatistiklerinden yararlanılarak yazar tarafından düzenlenmiştir.

(Dosya sayısı değişimi (Baz yılı 2014=100). Not: Devirlerde oluşan tutarsızlıklar, UYAP sistemindeki veri güncellemelerinden ve kapatılan birimlerdeki tüm dosyaların aktarıldıkları birimlerde yıl içinde yeni açılan dosya olarak işlem görmesinden kaynaklanmaktadır.)

Tablo 1.2’de her yıl bir önceki yıldan devrederek gelen ve dava kararlarının bozularak o yılın dava sayısına eklenmesiyle toplam dava sayısında bir artış meydana gelmektedir. 2018 ve 2021 yılları arasında vergi davalarının görülme süresi ortalama dört buçuk aya kadar sürmektedir. Tabloda toplam dava sayısının arttıkça davanın görülme gün sayısında bir artışın yaşandığı söylenebilir. Bunun nedeni vergi mahkemelerinin artan iş yükünden dolayı dava sonuçlandırma süre ve kapasitesinde yaşanan düşüşler olarak gösterilebilir.

1.3.1.2. Bölge idare mahkemeleri

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunu’nun 3. maddesine göre;

“Başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur. Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hallerde dairelerin sayısı Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca artırılıp azaltılabilir.” (BİM, 1982).

1.3.1.3. Danıştay

2575 sayılı kanununun 1. maddesinde Danıştay’ın tanımı;

“Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir.” (Danıştay, 1982) şeklinde yapılmıştır. Bu maddeye göre Danıştay, hem bağımsız yüksek idare mahkemesi olarak hem de idari yapının en üst danışma ve inceleme makamı olarak görev yapmaktadır (Gözler ve Demir, 2015, s. 33).

Ayrıca yetki ve görev uyuşmazlıklarına ilişkin anlaşmazlıklarda söz konusu mahkemeyi tespit etmek ve danışmanlık hizmetini gerçekleştirmek gibi görevleri de bulunmaktadır (İrteş Gülşen, 2018, s. 246).

Danıştayın temyiz makamı olarak vazifesi, bir kanunun uygulanmaması ya da yanlış uygulanması sonucu meydana gelen hukuka aykırılıklarla ilgili denetimle kısıtlanmıştır (Danıştay,1982).

Kanunda Danıştay'ın görevleri;

- a) İdare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde alınan kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da var olan davalarla alakalı verilen kararlara karşı temyiz taleplerini inceleyip karara bağlamak,
- b) Danıştay Kanunu'nda yer alan idari davaları ilk ve son derece mahkemesi sıfatıyla karara bağlamak,
- c) Kamu hizmetleri ile alakalı imtiyaz şartlaşma sözleşmeleri için fikir beyan etmek, Danıştay Kanunu ile diğer kanunlarda belirtilen görevleri yerine getirmek şeklinde sıralanmıştır (Ünsal ve Ortaç, 2022, s. 284).

1.3.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları

1.3.2.1. Uzlaşma

Uzlaşma, Vergi Usul Kanunu'na 1963 yılında eklenmiş ve Ek 1. ile 12. Maddeler arasında açık bir şekilde yer verilmiştir. (Bilici, 2021, s. 185).

Uzlaşma, bir konu hakkında taraflar arasında anlaşma sağlayarak karşılıklı olarak taleplerinden feragat etmek yoluyla ortaya çıkan uyuşmazlığı sonlandırmaları şeklinde tanımlanabilir (Pehlivan, 2020, s. 133).

Uzlaşmada uyuşmazlık yaşayan taraflar, uzlaşmayı gerçekleştirecek olan üçüncü şahsa uyuşmazlığın konusu ile kendi talep ve durumlarını bildirirler. Genel olarak uzlaşmayı gerçekleştirecek şahıs taraflar ile bağımsız ve ayrı bir biçimde görüşmeler yapar. Ayrıca taraflar kendi beyannamelerinin bir örneğini de karşı tarafa bildirir. Uyuşmazlığın çözümü için taraflar uzlaştırmacıya tavsiye teklifinde bulunabilirler (Erdem, 2012, s.58).

Bu müessesenin oluşturulma amacı vergi yükümlüsünün vergi yargısına gitmesini önleyerek yargının işlem yükünü azaltmak ve verginin olabildiğince hızlı bir şekilde hazineye aktarılmasını sağlamaktır. Sorumluluklarını yerine getirmeyen ve bundan dolayı vergi ziyana neden olan mükellefi inceleyen vergi idaresi inceleme

neticesinde res'en, ikmalen veya idarece tarh yoluna gidebilir. Mükellef uzlaşma müessesesi yoluyla tarh edilen vergi ya da vergi cezası için vergi idaresiyle müzakere ederek ortaya çıkan bu vergi veya vergi cezasının tutarını azaltma olanağı elde eder (Bilici, 2021, s. 185).

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinin 2 numaralı bendine göre, uzlaşmanın vuku bulması neticesinde uzlaşmanın sağlandığı vergi ve vergi cezalarının %75'ini, uzlaşma tutanağının mükellefe vergi veya cezalarının ödenme vaktinden önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanında, fakat ödeme zamanı geçtikten sonra tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının tebliğiyle birlikte ve bir ay içerisinde mükellef ödeme yaparsa uzlaşılan cezanın %25'i daha indirilir (Pehlivan, 2020, s. 136).

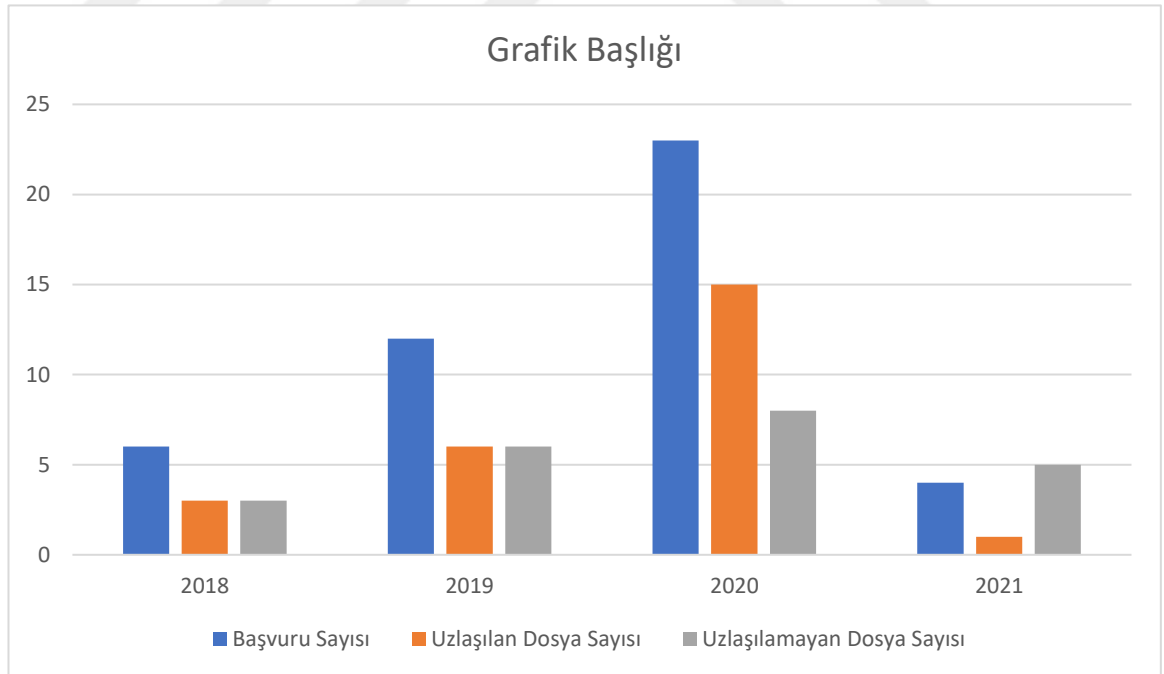
Uzlaşma ile ilgili genel çerçeve ise Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinin Ek Madde 1'inde;

“Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çevre ve Şehir Bakanlığınca hazırlanır.” şeklinde düzenlenmiştir (VUK, 1961).

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan uzlaşma yönetmeliği çerçevesinde genel bütçede yer alan vergilere ilişkin uzlaşma taleplerini incelemek amacıyla vergi idaresinin bünyesinde beş farklı komisyon kurulmuştur. Bu komisyonlar (Pehlivan,2020, s.134):

- *Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu:* Vergi dairesi müdürünün liderliğinde, müdürün belirlediği bir müdür yardımcısı ile gelir uzmanı ya da şeften oluşur. Bağlı vergi dairelerinde bu komisyon malmüdürünün kendi başkanlığında gelir şefi ile memurdan meydana gelir.
- *Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu:* Vergi dairesinin var olmadığı yerlerde oluşturulan bu komisyonda defterdarın ya da vekil atadığı defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdürü görev yapar.

- *Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu:* Vergi dairesi başkanı ya da vekil gösterdiği grup müdürü başkanlığında, vergi dairesi başkanının bizzat tayin ettiği grup müdürleri ya da vergi dairesi müdürlerinden meydana gelir.
- *Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu:* Vergi dairesi başkanlığı ve defterdarlık uzlaşma komisyonlarının kullandığı uzlaşma yetkisini geçen ve bununla birlikte merkezi uzlaşma komisyonunun elinde olan yetkinin aşağısında kalan uzlaşma isteklerinin araştırılması için kurulan komisyondur.
- *Merkezi Uzlaşma Komisyonu:* Yerel uzlaşma komisyonlarına verilen yetki sınırının üzerinde olan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmaya varabilmek için oluşturulan komisyondur.



Grafik 1.1. Merkezi uzlaşma komisyonu dosya sayıları (2018-2021)

Kaynak:(GİB,2024). İstatistiklerinden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

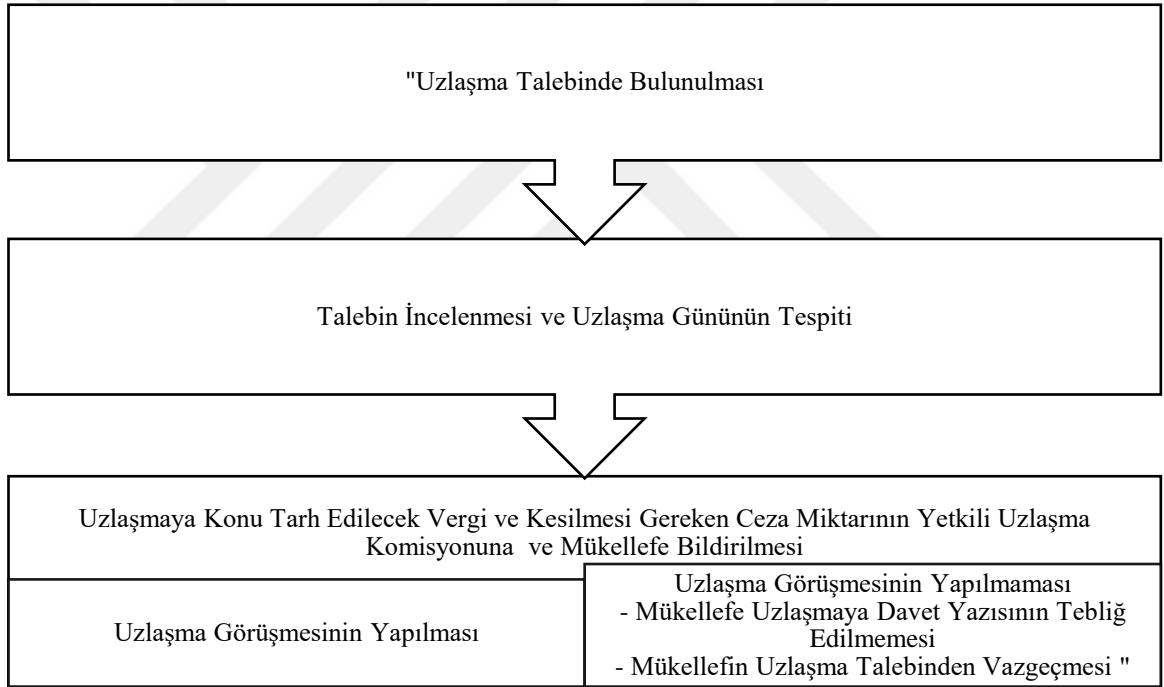
1963 yılında Türk Vergi Sistemine dahil olan uzlaşma müessesinin ilk halinde yalnızca tarhiyat sonrası uzlaşmaya yer verilmiştir. 1985 yılında gerçekleştirilen yasa

değişikliği sonucunda tarhiyat öncesi uzlaşma da müesseseye eklenmiştir (Hocaoğlu, 2015, s. 493).

1.3.2.1.1. Tarhiyat öncesi uzlaşma

Kaçakçılık fiillerinden dolayı oluşan vergi ziyai cezası hariç, usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler sonucu oluşan vergi cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada inceleme elemanı, vergi mükellefinin daha önce tarh edilecek vergi ve cezaları için mükellefi uzlaşma talebinde bulunması için davet edebilir (Arslaner, 2016, s. 282).

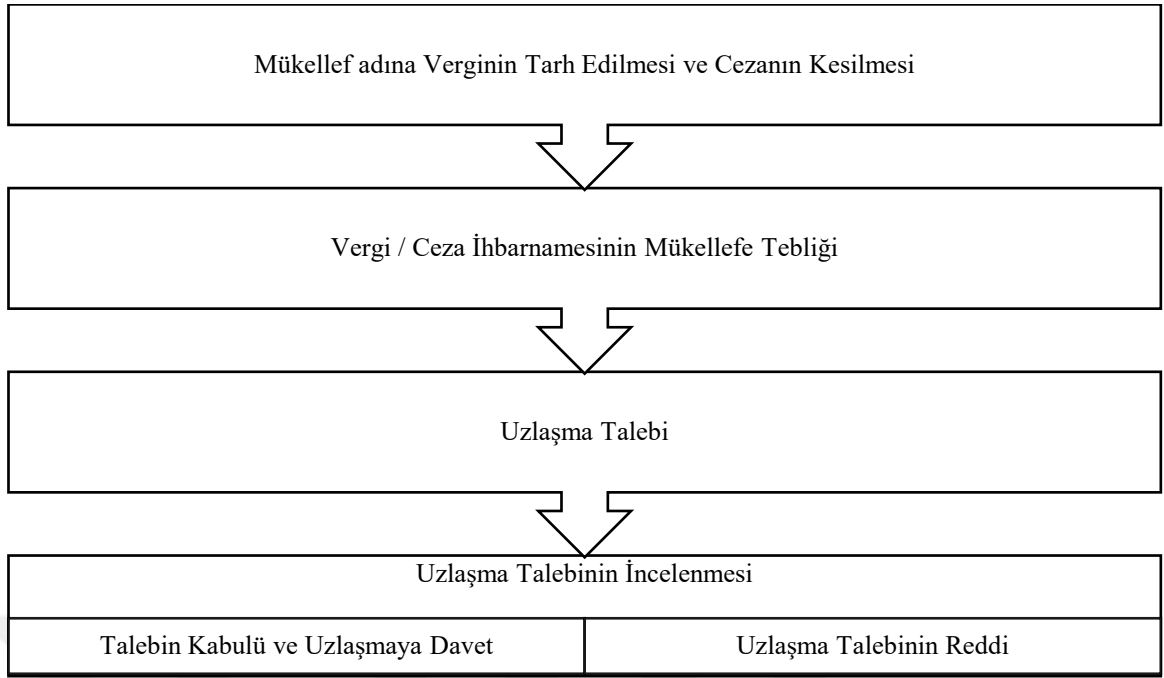
Ayrıca vergi incelemesi yapılan mükellefin kendisi de incelemenin herhangi bir aşamasında yazılı olmak şartıyla tarhiyat öncesi uzlaşma isteğinde bulunabilir (Pehlivan, 2020, s. 137).



Şekil 1.1. Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci (GİB, 2006, s.29)

1.3.2.1.2. Tarhiyat sonrası uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşmadan faydalanamayan mükellefin haklarını korumak amacıyla verginin tarh edilmesinden ve vergi cezasının kesilmesinden sonra mükellefin yeniden uzlaşmadan yararlanmasını sağlayan bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında yer alan usulsüzlük ve özel usulsüzlük tarhiyat sonrası uzlaşmada yer almamaktadır (İşbilir, 2008, s. 72).



Şekil 1.2. *Tarhiyat sonrası uzlaşma süreci (GİB, 2006, s.30)*

1.3.2.2. Hata düzeltme

Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde hata düzeltme;

“Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ve alınmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır (VUK).

Yalnızca vergi hataları ile ilgili sorunları çözüme kavuşturmayı amaçlayan hata düzeltme vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna başvurmadan idari aşamada sonuçlandırılmasında tercih edilen barışçıl yöntemlerden biridir (Şenyüz, Yüce, ve Gerçek, 2022, s. 306).

Alacaklı taraf olan vergi idaresi ile borçlu taraf olan mükellef arasında gerçekleşen vergisel işlemlerde hata gerçekleşebilmektedir. Bu hataları vergi idaresi ya talep yoluyla ya da res'en düzeltme yetkisine sahiptir (Güneş, 2022, s. 71). Vergi hata çeşitleri temelde ikiye ayrılmaktadır.

Tablo 1.3.*Vergi Hata Çeşitleri*

Hesap Hataları	Vergilendirme Hataları
<input type="checkbox"/> Matrah Hataları	<input type="checkbox"/> Mükellefin Şahsında Hata
<input type="checkbox"/> Vergi Miktarında Hata	<input type="checkbox"/> Mükellefiyette Hata
<input type="checkbox"/> Verginin Mükerrer Olması	<input type="checkbox"/> Konuda Hata
	<input type="checkbox"/> Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Kaynak: (Pehlivan, 2020, s. 138-140'tan yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.)

1.3.2.2.1. Hesap hataları**- Matrah Hataları**

Vergi Usul Kanunu'nun 117. Maddesinde matrah hataları;

“Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.”

biçiminde tanımlanmıştır (Vergi Usul, 1961).

Matrah hatasının varlığından bahsedebilmemiz için gerçekleşen hatanın mükellefin kendi görüşünden ya da değerlendirmesinden dolayı ortaya çıkmaması gerekir (Pehlivan, 2020, s. 138).

- Vergi Miktarında Hata

Belirlenen vergi nispet ve tarifelerinin doğru tatbik edilememesi, mahsupların yapılmamış olması ya da hatalı gösterilmesi, verginin noksan ya da fazla hesaplanması vergi miktarında hata kapsamına girmektedir (Akdoğan, 2019, s. 179).

Vergi miktarında hataya örnek olarak; yasada belirtilen orandan eksik ya da fazla vergi oranı uygulanması, artan oranlı vergilerde tarifelerin doğru uygulanmaması, yurt içinde ya da dışında tahsil edilen vergilerin mahsubunun eksik veya fazla yapılmış olması, ücret üzerinden düşülmesi gereken özel indirimlerin eksik ya da fazla hesaplanmış olmasını sayabiliriz (Pehlivan, 2020, s. 139).

- Verginin Mükerrer Olması

VUK'ta verginin mükerrer olması;

“Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır (VUK,1961).

Genellikle aynı mükellefin işyeri ve yerleşim yerinin aynı olmayan vergi dairelerinin yetki alanı içinde bulunmasıyla birlikte mükerrer vergileme meydana gelmektedir (Pehlivan, 2020, s. 139).

1.3.2.2.2. Vergilendirme hataları

- Mükellefin şahsında hata

VUK'un 118. Maddesinde mükellefin şahsında hata;

“Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır (VUK).

- Mükellefiyette Hata

Vergi yükümlülüğü olmayan bireyin vergi yükümlüsü olarak değerlendirilip mükellefiyete dahil edilmesi veya vergi yükümlüsü olup vergiden muaf tutulan mükellefin vergiye tabi tutulmasıdır. Mükellefiyette hata unsurunun açık olması gerekir. Açık bir hata söz konusu değilse veya bu hata yorum gerektiriyorsa oluşan uyuşmazlık yargı organları tarafından çözüme kavuşturulur (Pehlivan, 2020, s. 139).

- Mevzuda (Konuda) Hata

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesine göre mevzuda hata;

“Mevzuda hata, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemlerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.” (VUK).

Vergilerin konusu açık bir şekilde vergi kanunlarında gösterilmiştir. Kanunda vergi konusu çerçevesi içinde var olmayan bir şeyin, vergi konusu içindeymiş gibi vergilendirilme işleminin yapılması veya vergi konusu kapsamında olup aynı zamanda istisna durumunda olan bir şeyin vergilendirilmeye tabi tutulması bir vergi hatasıdır (Pehlivan, 2020, s. 140).

- Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

“Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.” (VUK)

Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

Vergi Usul Kanunu’nun 119.maddesinde vergi hatalarının ortaya çıkarılmasının yolları;

- Yapılan hatanın ilgili kamu görevlisi tarafından tespiti,
- İnceleme yapmakla görevli üst memurların hatayı tespiti,
- Gerçekleşen hatanın denetleme esnasında bulunması,
- Vergi incelemesi gerçekleştirilirken hatanın tespiti,
- Mükellefin başvuru yapması olarak belirlenmiştir (VUK).

Vergi hataları ya vergi dairesince kendiliğinden ya da mükellefin başvuru talebiyle düzeltilebilmektedir. İlgili vergi dairesi müdürü vergi hatalarını düzeltme yetkisine sahiptir (Pehlivan, 2020, s. 140).

İdare tarafından şüpheye düşülmeden, açık ve net bir şekilde tespit edilen vergi hatalarının düzeltilmesi idare tarafından res’en yapılır (Şenyüz vd., 2022, s. 309).

Mükellef vergi dairesi müdürlüğüne yazılı olarak vergi hatalarını düzeltme talebinde bulunabilir. Düzeltme talebinde aranan tek şekil şartı yazılı olmasıdır. Yapılan talebe karşılık düzeltme işlemini ilgili vergi dairesi müdürü gerçekleştirir (Pehlivan, 2020, s. 141).

Hatalar için düzeltme fişi dikkate alınarak düzeltme işlemi yapılır. Hata mükellefin yararına karşı gerçekleşirse; tahsil edilmediği durumda düzeltme fişi göz önünde bulundurularak hesaplanmış olan fazla vergi silinir. Eğer vergi tahsil edilmişse vergi yükümlüsüne geri ödenir (Akdoğan, 2019, s. 180).

1.3.2.3. Cezada indirim

Vergi dairesince kesilen idari para cezalarından; vaktinde ödemek ile dava mevzusu haline getirmemek, eğer dava mevzusu haline gelmişse verilen mahkeme kararına karşı yasa yolundan caymak koşuluyla belirli oranlarda cezadan indirim uygulanır (Pehlivan, 2020, s. 143).

“İkmalen, res’en veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden

itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı indirilir. Uzlaşma sağlanması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi cezalarının % 75'ini, kanuni ödeme süresi içinde ödenmesi halinde uzlaşılan cezanın % 25'i indirilir” (VUK,md.376).

Eğer vergi yükümlüsü kanunda belirtilen süreler içerisinde vergi ve vergi cezası farkını ödemez veya bu durumu davanın konusu haline getirirse yapılacak olan indirimlerden faydalanamaz (Karabaş, 2015, s. 186).

“Vergi Usul Kanununun 379’uncu maddesi ile 01.01.2020’den itibaren geçerli olmak üzere yapılan düzenlemeyle vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde vergi mahkemesinde açılan davada verilen karara karşı istinaf kanun yoluna, istinaf kararına karşı temyiz kanun yoluna başvurmadan vazgeçtiğini ilgili vergi dairesine beyan eden mükelleflere indirim hakkı sağlanır. Ancak bu hak, Danıştay’ın bozma kararı üzerine verilen kararlar için geçerli değildir” (Pehlivan, 2020, s.144).

Kanun yolundan vazgeçmede mükellefe iki aşamalı bir indirim uygulanır. İlk aşamada, tahakkuk ettirilecek vergi ve ceza tutarında indirim yapılır. İkinci aşamada ise indirimli şekilde tahakkuk ettirilen vergi ve ceza miktarının ödenmesiyle ilgili yapılan indirimi kapsamaktadır. Birinci aşama için;

- Konusu yalnızca vergiden oluşan davalar için, dava konusu vergi mahkeme tarafından kaldırılırsa verginin %60’ı tahakkuk eder ve geriye kalan %40 ise silinir. Fakat bu durum mahkeme tarafından onaylanırsa verginin bütünü tahakkuk eder.

- Konusu vergi ve bu vergi sonucunda ortaya çıkan vergi ziyai cezasını içeren davalarda, vergi ve vergi ziyai cezası mahkeme tarafından kaldırılırsa, verginin %60’ı tahakkuk eder ve geriye kalan %40’ı ve vergi ziyai cezasının tamamı silinir. Eğer mahkeme vergi ve vergi ziyai cezasını onaylarsa verginin tümü ve vergi ziyai cezasının %75’i tahakkuk eder, vergi ziyai cezasının kalan %25’lik kısmı silinir.

- Bağlı olduğu verginin aslı dava konusu olmayan ya da kaçakçılık suçu dahilinde gerçekleşen eylemlere katılım sebebiyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kaldırılırsa; bu cezaların %25’i tahakkuk eder, geriye kalan %75’i terkin edilir. Onaylanması durumunda ise cezaların %75’i tahakkuk eder, geriye kalan %25’lik kısmı ise terkin edilir.

İkinci aşamada ise;

“Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi üzerine tahakkuk eden vergi ve cezaların %80’inin, hesaplanacak gecikme faiziyle birlikte bir ay içinde tamamen ödenmesi halinde vergi ve ceza tutarının %20’si indirilir” (Pehlivan, 2020, s. 144-145).

1.3.2.4. Pişmanlık ve ıslah

Pişmanlık ve ıslah müessesesi; vergi kaybına neden olacak yasaya uymayan bir eylemi gerçekleştiren vergi yükümlüleri, gerçekleşen bu eylemden dolayı pişmanlık hissetmeleri sebebiyle vergi dairesine başvurup pişman olduklarını belirtirlerse alacakları cezanın bir bölümünü ödemekten kurtulmuş olurlar. Bu müessese esas olarak vergi zıyaı cezaları için öngörülmüştür. Beyana dayalı vergilerde vergi zıyaı cezasını gerektiren eylemleri gerçekleştiren vergi yükümlüleri ile bu eylemin gerçekleştirilmesine ortak olan diğer kişilerin yasaya aykırı hareketlerinden dolayı ilgili yerlere bizatihi dilekçe ile başvurmaları durumunda pişmanlık ve ıslahtan faydalanabileceklerdir. Ve bununla birlikte vergi zıyaı cezası ödemekten kurtulmuş olacaklardır (Ünsal ve Ortaç, 2022, s. 156).

Pişmanlık ve ıslahtan yararlanmanın şartları Vergi Usul Kanunu’nun 371.maddesinde;

- Vergi yükümlüsünün pişmanlık ve ıslahtan yararlanmak için verdiği dilekçeden önce muhbir tarafından herhangi bir resmi makama ihbarda bulunulmamış olması,
- Dilekçenin görevli memurlar tarafından mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanmadan ve takdire sevkten önce pişman olunması,
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin dilekçesinin verildiği tarihten itibaren on beş gün içinde verilmesi,
- Eksik ya da hatalı yapılan vergi beyanının vergi yükümlüsünün keyfiyeti haber verme tarihinden itibaren on beş gün içinde tamamlanması ya da düzeltilmesi,
- Vergi yükümlüsü tarafından haber verilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için belirtilen gecikme zammının uygulanması,

açık bir şekilde belirtilmiştir (VUK, md.371).

1.4. Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları

Genel olarak Anglo- Amerikan hukuk yapısını benimseyen ülkelerin vergi uyuşmazlıklarında kullandığı bir yöntemdir. Karmaşık bir yapıda olması nedeniyle müşterek bir tanımı yapılamasa da en yaygın ADR (Alternative Dispute Resolution); bağımsız üçüncü bir şahsın, ilgili tarafları karşı karşıya getirerek ortak bir sonuca varmaları konusunda taraflara destek olduğu, yaşanan uyuşmazlık için çözüm tavsiyelerini sunduğu, isteğe bağlı olma temeline dayanan ayrıca yargılamaya seçenek sunan uyuşmazlık çözüm yollarının tamamıdır (Yüce ve Keleş, 2022, s. 41).

Alternatif çözüm yollarında dikkat çeken en önemli nokta uyuşmazlığın yargı yoluna gitmeden daha basit, hızlı ve daha az masraflı bir yöntem olarak kullanılmasıdır (Erdem, 2012, s. 52).

Alternatif çözüm yolları yargının alternatifi olarak düşünülmemelidir. Çözüm yolları, yargının görevini yerine getirmek için çalışmayıp yargıya destek mahiyetinde mahkemelerin dışında üçüncü şahıslar tarafından uyuşmazlıkların çözümünde yer almaktadır. Mahkemelerin iş yükünü hafifleterek yargının daha etkin çalışmasına olanak sağlar (Yüce, 2022, s. 30).

Tarafların uyuşmazlığın çözümü için kullandığı klasik yöntemlere ek olarak başvurabilecekleri alternatif çözüm yollarını; müzakere, arabuluculuk, tahkim, ombudsmanlık, erken tarafsız ön değerlendirme, kısa yargılama şeklinde sıralayabiliriz.

1.4.1. Müzakere

Müzakere, tarafların kendi aralarında üçüncü bir şahıs olmadan uyuşmazlığa neden olan sorun hakkında fikir birliğine ulaşmaya çalışan alternatif bir çözüm yöntemidir (Tanrıver, 2006, s. 160). Fakat tarafların yaşadığı psikolojik baskıdan dolayı çoğunlukla aralarında bir uzlaşma sağlanamamaktadır (Biniş, 2013, s. 19).

Müzakere, izaha davet ve uzlaşma çözüm yöntemlerine benzemesine rağmen, müzakerenin bu yöntemlere göre şekil ve usul açısından daha esnek olması, uyuşmazlığı yaşayan iki tarafın da eşit bir şekilde çözüme iştirak edebilmesi ve bu sürece mükellefin daha kolay adapte olması yönünden farklılıklar göstermektedir (Yüce ve Keleş, 2022, s. 43).

1.4.2. Arabuluculuk

Arabulucu, vergi uyuşmazlıklarının neticesini tespit etmek yerine sürece tarafsız bir gözlemci olarak katılırlar. Tarafların anlaşma sağlayabilmeleri ve mutabakata varmalarında önemli rol oynarlar. Arabuluculuk müessesinin var olmasının en önemli sebeplerinden biri en kısa zamanda ve en düşük maliyetle uyuşmazlığı çözmektir (Gülşen, s. 271-272).

Arabuluculuk, tarafların müzakere yöntemiyle uyuşmazlığı çözme niyetinde olan fakat bu yöntemle herhangi bir çözüme ulaşamadıkları erken dönemdeki uyuşmazlıklarda başvurulur. Bu yöntemin kullanılabilmesi için ayrıntılı araştırma, inceleme veya kanıtlanmaya ihtiyaç duyulmayan bir uyuşmazlığın var olması gerekir (Erdem, 2012, s.59).

Arabuluculuk çözüm yöntemine; kabul edilmeyen şikayetler, kısmi şekilde kabul edilen şikayetler, uzlaşma isteğinin kabul edilmemesi, cezalarda indirim isteğinin reddedilmesi ve ödeme zaman talebinin reddedilmesine dair kararlar başvuru için mevzu olabilir (Durmuş, 2016, s.55).

Bu çözüm yöntemine dava açılmadan veya dava açıldıktan sonra başvurulabilir. Gönüllülük temeline dayanan bu çözüm yönteminde süreç, tarafların anlaşıp arabulucuya başvurmasıyla başlamış olur (Erdem, 2012, s. 61).

1.4.3. Tahkim

Tahkim, tarafların yaşamış olduğu uyuşmazlığın, çekimser üçüncü bir şahıs vasıtasıyla delillerle araştırılmasına ve varılan kararın açıklanması şeklinde gerçekleşen alternatif uyuşmazlık çözüm yoludur (Biniş, 2013, s.20).

Tahkim anlaşmasının sonuçlarını taraflar önceden kabul edecekleri konusunda aralarında sözleşirler. Tahkimin arabuluculuktan farkı, süreçte yer alan üçüncü şahsın kararı taraflara yardım ve öneri niteliğinde olmayıp bağlayıcı ve sonuç odaklı olmasıdır. Kararın tarafları bağlayıcılığı tahkimin çeşidine göre değişmektedir (Erdem, 2012, s.63).

Bağlayıcı tahkimde hakem veya tahkim kurulunun vermiş olduğu hükümler tarafları bağlar. Bağlayıcı olmayan tahkimde verilen karar tarafları bağlamaz. Bu

kararı taraflar kabul etmezler ise farklı bir çözüm yoluna başvurabilirler (Ferhatoğlu ve Ferhatoğlu, 2010, s.145).

1.4.4. Ombudsmanlık

Ombudsmanlık, idarenin eylem ve işlemlerini denetlemek amacıyla TBMM tarafından tayin edilen kamu denetçilerinden oluşan kurum olarak tanımlanabilir. Kurum, yargısal denetimde meydana gelen iş yükünü azaltmak, mahkeme sürecinin uzaması ile çözümlenemeyen sorunların mahkeme safhasına gelmeden çözümlenmesini sağlamak, idarenin taraflara nesnel bir şekilde yaklaşmasını sağlamak gibi amaçları vardır (Avşar, 2012, s. 55).

Ombudsman anayasa ve kanun ile oluşan, yönetimi yasama erki namına teftiş eden tarafsız ve özgür bir kurum olarak görevlerini yerine getirir. Toplumun yaşadığı haksızlığı, mağduriyeti, idarenin çalışmayan yönlerini dile getirmek, toplumsal konularda soruşturma açmak ve gerçekleşen olumsuzlukları eleştirme yetkisine sahiptir. Bu yetkiyi kullanırken sadece eleştiri ve tavsiyelerde bulunabilir, düzeltme yetkisine sahip değildir (Özer, 2017, s. 68).

1.4.5. Erken Tarafsız Ön Değerlendirme

Erken tarafsız ön değerlendirme, uyuşmazlığın ortaya çıktığı ilk basamaklarda tarafsız olan üçüncü bir şahıs tarafından uyuşmazlığın nasıl ortaya çıktığı, uyuşmazlığın ne şekilde ilerlediği ve sonraki süreçlerde taraflarda ne gibi etkiler yaratacağı konusunda üçüncü şahsın taraflardan öğrendiği verilere dayanarak bir sonuca varmasıdır (Uyumaz ve Erdoğan, 2016, s.126).

Bu çözüm yöntemi, hukuki uyuşmazlıklar içerisinde var olan ve yargıda çözüme kavuşturulması gereken uyuşmazlıklar için kullanılmaz (Biniş, 2013, s. 21).

1.4.6. Kısa Jüri Yargılaması

Tanrıver 'in İldır'dan aktardığı kısa jüri yargılamasının tanımı;

“Tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişi ile taraf temsilcilerinden oluşan bir kurulun, bağlayıcılık arz etmeyecek bir biçimde çözüm bulmak veya çözüm önerisi geliştirmek üzere, uyuşmazlığı, adeta bir iş problemi imiş gibi içselleştirerek gizlilik içinde ele almasını, incelemesini ve değerlendirilmesini öngören, bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir.” şeklindedir (Tanrıver, 2006, s. 164).

Kısa jüri yargılamasının ardından tarafsız üçüncü şahıslar tarafların etkin ve etkin olmayan yönlerini belirler ve bu doğrultuda bağlayıcı olmayan hükümlerini ortaya koyar (Biniş, 2013, s. 22).



II. BÖLÜM

OMBUDSMAN HAKKINDA KAVRAMSAL ÇERÇEVE ve SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE OMBUDSMANLIK

2.1. Ombudsman Kavramı

Ombudsman sözcüğü, İsveç dilinde aracı manasına gelen ‘ombuds’ ve adam anlamına gelen ‘man’ sözcüklerinden oluşur ve aracı kişi manasında kullanılmaktadır. Bu bileşik kelimedeki “man” kelimesinin kadınlar aleyhinde değerlendirilmemesi için “ombudsperson” ya da direkt olarak “ombuds” olarak da kullanılmaktadır. Ombudsman kurumunun tanımı uygulanan ülkenin yönetim şekli, siyasal ve sosyal yapısı ve uygulanış biçiminden dolayı farklı şekillerde tanımlanabilmektedir (Küçüközyiğit, 2003).

Ülkelerin ihtiyaç ve yapılarına göre farklılık gösterebilen ombudsmanlık kurumunun genel tanımlayıcı özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz;

- İdareyi denetleyebilmesi
- Bağımsız olması
- Kararlarının hukuken bağlayıcı olmamasıdır (Erhüman, 2000, s. 157).

İsveç dilinde aracı manasında kullanılan ombudsman, genel olarak delege, avukat, vekil veya diğer şahıs veya şahıslar tarafından o şahıs veya şahıslar namına hareket etmeye ve onların haklarını savunmaya yetkili kılınmış kimseyi belirtmek için kullanılmaktadır (KDK Stratejik Planı, 2017-2021).

Uluslararası Ombudsman Enstitüsü’nün (International Ombudsman Institute) ombudsman tanımı ise şu şekildedir:

“Ombudsman, kötü yönetimin bir sonucu olarak bireye yol açtığı adaletsizliklerden doğan şikayetleri düzeltmeyi amaçlayan bağımsız ve nesnel bir değerlendirme sunan kurumdur. Ombudsmanlığın amacı, sistematik başarısızlıkların giderilmesini sağlayarak halka sunulan hizmetleri iyileştirmektir ("İnternational Ombudsman Institute", 2021).

Türkiye’de Kamu Denetçiliği olarak kullanılan ombudsman kavramını TDK;

“Parlamento tarafından görevlendirilen, vatandaşları resmî makamların keyfi ve yasa dışı davranışlarına karşı korumakla görevli kişi veya kurum” şeklinde tanımlamıştır (Türk Dil Kurumu, t.y.). Ombudsmanlık kurumu bu görevini yerine getirirken hiçbir kurumun veya devlet organının etkisinde kalmaz, bağımsız bir şekilde inceleme ve araştırmalarını yapar (Parlak ve Doğan, 2016, s.20).

Vatandaşların şikayetlerini, yaşadıkları sorunları yargı yoluna başvurmadan çözebilecekleri bir kurum olarak ortaya çıkan ombudsmanlık kurumu zamanla, hukuksal değişim ve gelişimlerle birlikte devlet-vatandaş arasındaki ilişkiyi düzenlemek, kamu hizmetlerinin aksamasını önlemek, kamu yönetimine olan güveni sağlamak gibi roller de üstlenmiştir (Köseoğlu, 2010, s. 36).

Ombudsmanlık kurumu ülkelerin yapısına bağlı olarak parlamento, bakanlar kurulu veya hükümetle ilişkili olduğundan devlet ve vatandaş arasındaki güveni ve bağlılığı güçlendirmektedir (Parlak ve Doğan, 2016, s.19).

Kanadalı Profesör Donald Rowat’ın yapmış olduğu analizlere göre, temeli İskandinav ülkelerinde atılmış olan ve her ülkenin kendi iç yapısına uygun olarak kurduğu ve isimlendirdiği Ombudsman kurumunun temel ortak noktaları şu şekilde sıralanabilir:

- Yasama organı adına tarafsız ve bağımsız bir şekilde denetim yapan ombudsman, yasa veya anayasa ile kurulan bir kurumdur.
- Ombudsman, idarenin eylem ve işlemlerinde meydana gelen haksızlık ve adaletsizlikleri içeren özel şikâyetleri incelemektedir.
- Kurumun, idarenin işleyiş mekanizmasında meydana gelen aksamaları kamuoyuna duyurmak, ilgili eylem ve işlemlerle alakalı soruşturma açmak gibi yetkileri vardır. Fakat bunları doğrudan düzeltme yetkisi yoktur.
- İdareye “mutlaka karşı” değildir.

- Yargıya alternatif olarak kurulmamış ve mahkeme değildir (Ataman, 1997, s. 779-780).

Kısacası yapı olarak bir denetim kurumu şeklinde olan ombudsman esasta denetim kurumlarının yetersiz kaldığı alanlarda vatandaş ve devlet arasındaki yaşanan olumsuzlukları gidermek ve her iki taraf için memnun edici çözümler arama olanağı sağlamaktadır (Avşar, 2012, s. 107).

Dünyada 140' tan fazla ülkede kendisine yer bulan ombudsmanlık kurumu uygulamalarının hayata geçmesiyle görev ve yetki alanlarını da arttırmıştır. Bu artışla birlikte genel amaçlı ve özel amaçlı ombudsmanlıklar oluşturulmuştur. Genel amaçlı ombudsman, idarenin tüm fiil ve işlemleriyle ilgili problemleri çözmeyi amaçlayan bir kurumdur. Özel amaçlı ombudsman ise sadece belirli bir alanda sınırlama yaparak sorunları gidermeye çalışır. İnsan hakları, çocuk hakları, kadın hakları, tüketici hakları özel amaçlı ombudsmanlık türleridir (Efe ve Demirci, 2013, s. 53).

2.1.1. Ombudsmanlığın Tarihsel Gelişimi

Ombudsmanlık kurumunun temeli 1809'da İsveç'te atılmıştır. 1709 yılında Paltova Savaşı'nda Rus yenilgisine uğrayan İsveç Kralı XII. Charles Osmanlı İmparatorluğuna sığındı. Bu yenilgi sonucunda İsveç'te yönetimde adaletsizlikler ve düzensizlikler hâkim olmaya başladı. Osmanlı 'da halk ve devlet arasındaki ilişkiyi düzenleyen ve halkın haklarını güvence altına alan kurum olan "Kadilkuzat" tan etkilenen XII. Charles ülkesine dönmeden kendisinin başında bulunduğu ombudsmanlık bürosunu kurmuştur. Bu büronun amacı ülkedeki yargıçların ve memurların yasaları uygularken denetim ve gözetim altında olmasını sağlamaktı (Pickl ve Çeviren Turgay Ergun, 1986,s.39).

İsveç Kralı Osmanlı İmparatorluğu'nun yönetiminde yer alan Ahilik Teşkilatı, Divan-ı Mezalim ve Dar'ül Adl gibi kurumlardan etkilendiği düşünülse de temelde Ahilik kurumunun yardımlaşma ve sosyalleşme sistemini benimsemiştir (Özer, 2017, s. 66).

1809 yılında İsveç'te kurulan ombudsmanlık kurumu yürütme organına karşı bağımsız hareket etmiş ve parlamento tarafından seçilmiştir. Temel amacı yerel yönetimlerin yetkilerini kısıtlamak olan kurum, faaliyetlerini yerine getirirken

kendiliğinden veya bir vatandaşın başvurusu üzerine harekete geçmesi esas alınmıştır (Tortop, 1998, s. 3).

XX. yüzyılda özellikle savaş sonrası dönemde ülkelerin yeniden yapılanma çabaları devletin iç yapısının genişlemesine sebep olmuştur. Bundan dolayı vatandaş ve devlet arasındaki ilişki karmaşıklığını çözmek, sorunları hızlı bir şekilde çözmek ve bürokrasiyi denetlemek üzere ombudsmanlık kurumu hızla yayılmaya başlamış ve İsveç sınırlarını aşmıştır (Ataman, 1997, s. 779).

XX. yüzyıl başlarına kadar İsveç'te kurulan ve gelişen ombudsmanlık kurumu II. Dünya Savaşı'ndan sonra diğer ülkelerin de dikkatini çekmiştir. İsveç'te kurulduktan sonra ilk ombudsmanlık kurumu 1919'da Finlandiya' da daha sonra 1952'de Norveç'te kurulmuştur (Akıncı, 1998, s. 335).

Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi'nin 1957' de İnsan Hakları Yüksek Komiserliği'nin oluşturulmasına ilişkin hükmü ile Kurul tarafından "Ombudsman Clause" tanımı 1966'da Medeni ve Sosyal Haklar Komisyonu'nda yer almış ve onaylanmıştır. 1971 yılında Viyana'da gerçekleşen İnsan Hakları Üzerine Avrupa Parlamentosu Konferansı'nın kararı ise;

"Hükümete bağlı birimlerin işlemlerine karşı şikâyet hakkına dayalı olarak kişisel şikâyetlerin alınması ve incelenmesi için yetkili kılınan ve İskandinav ülkelerinde "ombudsman" olarak bilinen örgütlerin çizgilerine göre işlev gören bir organın kurulmasının düşünülməsi kararı" şeklinde gerçekleşmiştir. Ayrıca 1971'de Afrika Hukukçuları Konferansı'nda daha sonraki yıllarda bir ombudsman bürosunun oluşturulması teklifiyle kurum yaygınlaşmaya başlamıştır (Avşar, 2012, s. 99).

1974 ve 1975 yıllarında Amerika'da Detroit, Michigan, Alaska, Oregon ve Kansas eyaletlerinde ombudsmanlık büroları kurulmuştur. İtalya ise ombudsmanlık kurumuyla 1974'te tanışmış ve Yurttaş Savunması Bürosu kurulmuştur (Akıncı, 1998, s. 344).

9 Mart 1994'te Avrupa Parlamentosu tarafından Avrupa Topluluğu'nu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'nu oluşturan mukavelelilerinin maddelerine uygun olacak şekilde Komisyon'un görüşü ve Konsey'in onayı dikkate alınarak ombudsmanlık kurulmuştur. Avrupa Birliği'nin vatandaşı veya birliğe üye olan devletlerin herhangi birinde yaşayan gerçek veya tüzel kişiler ombudsmana başvurabilmektedir. Ombudsmanın mahkemenin vermiş olduğu kararları sorgulama

ve mahkemedeki davalara müdahale etme yetkisi yoktur (Eur-lex, EU Law (22.02.2024)).

2.1.2. Ombudsmanlığın Amacı, Görevi ve Yetkileri

2.1.2.1. Ombudsmannın amacı

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 1. maddesinde kanunun amacı;

“Kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikayet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumunu oluşturacaktır” şeklinde belirlenmiştir (KDKK).

Ombudsman, kamu kurumlarının yapmış olduğu işlemler esnasında tespit edilememiş hataların düzeltilmesine imkan veren ek bir “yanlıştan arınma” aracıdır (Pickl ve Çeviren Turgay Ergun, 1986, s. 37).

Kamu denetçiliği, vatandaş adına denetim yapan ve devletle olan ilişkisini sağlayan, diğer kamu kurumlarının iş yükünü azaltarak onların eksikliğini tamamlayan, işlemlerin hızlı, ücretsiz ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayan bir kurumdur. Kurumun bu amaçlarının dışında yönetimin kanunlara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini denetleme amacı da bulunmaktadır (Fendoğlu, 2013, s. 30).

Kısacası kurumun amacı, yönetsel demokrasiyi hukuk düzeni içerisine yerleştirmek ve vatandaşların mevcut olan yasama, yargı ve diğer yapılara ek olarak, idarenin işlem ve fiilleriyle ilgili sorunlara bağımsız bir yapı vasıtasıyla çözüm bulmaktır (Akıncı, 1998, s. 355).

Mevzuatta meydana gelen karmaşıklığı gidermek, yönetimin her alanda etkili olmasını sağlamak, yargısal denetimde sistem eksikliğinden kaynaklı iş yükünü azaltmak ve dava sonuç sürelerini azaltmaya çalışmak ombudsmanlık kurumunun diğer amaçlarındandır (Gölönü, 1997, s. 7).

Ombudsman Kurumunun varlığı devlette gerçekleşen bir “*toplam kalite kurumu*” olarak nitelendirilebilir. Burada amaç, devlet mekanizması içerisinde gerçekleşen yanlış ve eksik bürokratik işlemlere karşı, vatandaşların haklarını

savunarak ve gerekli görülen yerlerde iyileştirmelerin yapılmasını sağlayarak toplam kalitenin ana felsefesine uymaktır (Babüroğlu ve Hatiboğlu, 1997, s. 16).

2.1.2.2. Ombudsmannın görevi

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 5. Maddesinde kurumun görevi;

“Kurum, idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir”

şeklinde tanımlanmıştır.

Bununla birlikte kurumun görev alanı dışında kalan işlem ve kararlar vardır. Bunlar;

- Yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler,
- Yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar,
- Türk Silahlı Kuvvetlerinin sırf askeri nitelikteki faaliyetleridir (KDKK).

Ombudsmanların temel görevi, hukukun üstünlüğünü göz önünde bulundurarak vatandaşa anayasa ve yasaların vermiş olduğu temel hak ve özgürlükleri korumaktır (Avşar, 2012, s. 112).

Ombudsman, idareden veya herhangi bir idare organından emir ve talimat almadan, bireyin idare karşısında haklarını savunarak bağımsız bir şekilde görevini yerine getirir. Ayrıca idarenin eksik taraflarından kaynaklı vatandaşın uğramış olduğu insan hakları ihlalini gidermek görevlerinden biridir (Doğan, 2016, s. 43).

2.1.2.3. Ombudsmannın yetkileri

İdarenin bütün fiil ve işlemleriyle birlikte tutum ve davranışlarını inceleme yetkisi Kamu Denetçiliği Kurumu'na aittir. Bu görevi gerçekleştirirken Kurumun elinde olan yetkiler; idareden bilgi ve belge isteme, bilirkişi görevlendirme ve tanık dinleme yetkisi ile rapor düzenleme yetkileridir (Özcan, 2017, s. 145).

Başdenetçi ya da denetçi, inceleme ve araştırma mevzusu ile ilgili idareden bilgi ve belge isteme yetkisine sahiptir. Kurumun istediği bilgi ve belgeleri idare elektronik posta ile birlikte Kurumun kendi e-posta adresine iletir. Bu talebin tebliğinden başlayarak idare en geç otuz gün içinde asıllarını da göndermekle yükümlüdür. Bu zaman diliminde Başdenetçiye ya da denetçiye haklı bir sebebe

dayanmaksızın istenilen bilgi ve belgeleri teslim etmeyen veya noksan bir şekilde teslim edenler için Başdenetçi veya denetçinin başvurusuyla bağlı makama soruşturma açılır. İlgili makam soruşturma açılmasına dair işlemler ve soruşturma sonuçları hakkında Kuruma bilgi verir (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2013).

Kurumun bir diğer yetkisi ise inceleme ve araştırma konusuyla alakalı bilirkişi görevlendirme ve tanık dinlemedir. Bu yetkiyi kullanacak olan Başdenetçi ya da denetçiler, yapılacak olan inceleme ve araştırma konusu ile alakalı olarak bu konuda özel ya da teknik bir bilgiyi mecbur kılan durumlarda alanında uzman olanlardan bilirkişi görevlendirebilirler. Bilirkişiler bu görev esnasında öğrenmiş olduğu sırları saklamak, kendisinin veya başkalarının faydası için kullanmamakla yükümlüdürler (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2013, md.25).

Kurumun yetkilerinden biri de rapor düzenlemektir. Kanunun 22. maddesinde;

“Kurum, her takvim yılı sonunda yürütülen faaliyetleri ve önerileri kapsayan bir rapor hazırlayarak Komisyona sunar. Komisyon, bu raporu ara verme ve tatil dönemleri hariç olmak üzere iki ay içinde görüşüp kendi kanaat ve görüşlerini de içerecek şekilde özetleyerek Genel Kurula sunulmak üzere hazırladığı raporu Başkanlığa gönderir.”

Bu rapor Resmî Gazetede yayımlanarak kamuoyuna duyurulur. Bunun yanında Kurum eğer açıklamakta yarar gördüğü konular varsa bunun için yıllık raporu beklemeden kamuoyuna duyurabilir (KDKK, 2012).

2.2. Seçilmiş Ülkelerde Ombudsmanlık

Birçok ülkede kurulmuş olan Kamu Denetçiliği Kurumu, ülkelerin siyasi, ekonomik ve sosyal yapısına bağlı olarak farklı şekillerde oluşmuştur. Bu bölümde ilk kez 1809 yılında İsveç’te kurulmuş olan Ombudsmanlık Kurumu’nun diğer ülkelerde nasıl şekillendiği hakkında bilgiler verilecektir.

2.2.1. Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık)

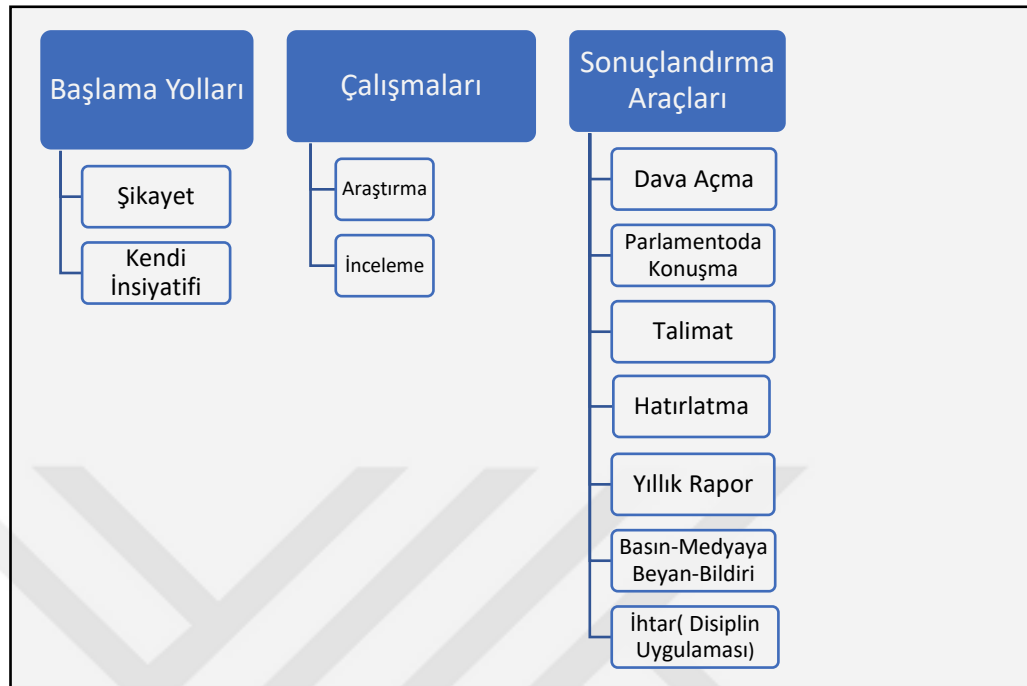
Türkiye’de Ombudsmanlık Kurumu, idarenin eylem ve işlemlerinde adaletli, tutarlı, hesap verilebilir olması için çalışan ve yaşanan problemleri iyi niyet kapsamında çözümlenmeye çalışan bir kurumdur. Bu amaçla Türkiye’de KDK’nın oluşturulması ile ilgili çalışmalar 90’ların sonunda yapılmıştır. Kurumun temeli 2004 yılında 5521 sayılı Kanun taslağının hazırlanması ile atılmıştır. 5521 sayılı Kanun’un geri gönderilmesiyle 2006 yılında 5548 sayılı Kanun hazırlanıp kabul edilmiştir. Fakat 2006’da kabul edilen bu kanun 2008 yılında Anayasa Mahkemesi’ne gönderilmiştir ve Anayasa Mahkemesi’nce Anayasal dayanağı olmadığı gerekçesiyle oy birliğiyle reddedilmiştir. 2010’ da 5982 sayılı yasa ile Anayasa’nın 4. kısmında, Siyasi Haklar ve Ödevler başlığı altında yer alan “*Dilekçe Hakkı*” başlıklı 74. Maddesinin kenar başlığı “*Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı*” şeklinde değiştirilmiştir. Böylece ombudsmana başvurma hakkı garanti altına alınmıştır. Daha sonra 6328 sayılı *Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu*’u 2012 yılında kabul edilmiş ve “*TBMM Başkanlığı’na bağlı, kamu tüzel kişiliğine haiz, özel bütçeli ve merkezi Ankara’da bulunan Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuştur.*” Ve kurulma sürecini tamamlayan kurum 2013 yılında faaliyetlerine başlamıştır (Kamu Denetçiliği Kurumu Stratejik Planı, 2017, s. 12).

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 5. maddesinde belirtilen görevleri yerine getirmek üzere, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı’na bağlı, kamu tüzel kişiliği haiz, özel bütçeli ve merkezi Ankara’da bulunan Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuştur.

Devlet yapısına sonradan eklenen ve bu yapı içerisinde yerini alan Kamu Denetçiliği Kurumu, Türk idari yapısı açısından sade ve basit bir şekilde örgütlenmiştir. Teşkilat yapısı Kamu Başdenetçisi ve beş kamu Denetçisinden oluşmuş ve kurum içinde yer alan uzmanlar Kamu Denetçileri ile doğrudan iş birliği imkânı elde etmiştir. Bu nedenle işlemler bürokratik engellere takılmadan hızlı bir şekilde gerçekleşmektedir (Özcan, 2017, s. 145).

Tablo 2.1.

Ombudsman'ın Faaliyet Alanı Yapısı (Babüroğlu ve Hatiboğlu, 1997, s. 16)



Bu yapı ombudsmanlık Kurumunun iş organizasyonunu göstermektedir. Burada üç aşama söz konusudur. İşin başlangıç noktası şikâyet veya herhangi bir toplumsal olaya Kurumun kendi inisiyatifi ile yola çıkmasıdır. Kuruma olaylar en çok şikâyet yoluyla bildirilir. Bu başlama yolları gerçekleştirilirken çalışma yollarından olan araştırma ve denetim kullanılır. Daha sonra sonuçlandırma araçlarından biri kullanılarak sorun çözülmeye çalışılır (Babüroğlu ve Hatiboğlu, 1997, s. 17).

Kamu Denetçiliği Kurumu; Başdenetçilik ve Genel Sekreterlik 'ten meydana gelmektedir. (KDKK 2012). Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 6. Maddesinin 1. fıkrasına göre, Başdenetçilik; Kamu Başdenetçisi ve 5 Kamu Denetçisinden oluşmaktadır. Kurum, Başdenetçi tarafından yönetilir ve temsil edilir.

Kamu Denetçiliği Kurumu amaçlarını gerçekleştirirken iki alt program hedefi ve bu hedeflere uygun olarak stratejik planlar izler. İlk program hedefi bireylerin haklarını korumak ve bununla birlikte yönetim mekanizmasına yardımcı olmaktır. Kurum, tarafsız ve etkili bir şekilde bireyler ve idare arasında çıkan uyuşmazlıklarda bireylerin haklarını savunma ve bu savunmayı gerçekleştirirken de yönetimin işleyişini kolaylaştırma amacıyla hareket eder. İkinci program hedefi ise bireylerin

sahip oldukları haklarını ararken kullanacakları yöntemleri onlara aktarmak ve toplumlarda var olan “haklar kültürünü” bireylere benimsetmektir (KDK, 2023 Performans Programı, s. 31).

2.2.1.1. Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu’nun yapısı

“Başdenetçinin görev ve yetkileri; kurumu yönetmek ve temsil etmek, kuruma gelen şikayetleri incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak, denetçiler arasında işbirliğini sağlamak ve uyumlu çalışmalarını gözetmek, denetçilerin görev alanına ilişkin olarak ortaya çıkan tereddütleri gidermek, birisi kadın ve çocuk hakları alanında görevlendirilmek üzere denetçiler arasındaki iş bölümünü belirlemek ve gerektiğinde değiştirmek, raporları kamuoyuna duyurmak, gerek gördüğünde şikayet başvurusunu bizzat sonuçlandırmak.”

şeklinde sayılabilir (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2013, md.40).

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 7. maddesinin 2. Fıkrasında denetçilerin görevleri şu şekilde belirtilmiştir:

- Bu yasa da belirtilen görevlerin yerine getirilmesinde Başdenetçiye destek olmak,
- Başdenetçinin bizzat vermiş olduğu görevleri yerine getirmektir (KDKK).

Başdenetçi ve denetçiler hukuk fakültesi mezunlarının yanında dört yıllık eğitim veren siyasal bilgiler fakültesi ve iktisadi idari ve bilimler fakültesi, iktisat ve işletme fakülte mezunları arasından da seçilebilmektedir. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’na göre Başdenetçilerin seçimin gerçekleştiği yılda elli, denetçilerde kırk yaşını tamamlamış olmak şartı mevcuttur. Ayrıca bu kişilerin on yıl kamu veya özel kesimde çalışma şartının olması da adayların deneyimlerinin önemsendiğinin göstergesidir. Özel ve kamu sektöründe tecrübe sahibi olmuş kişilerin bir araya gelerek kamu yönetiminde meydana gelen aksaklıkları, eksikleri gidermede daha etkili ve verimli olacağı düşünülmektedir (Şengül, 2007, s. 138-139).

Gizli oyla TBMM Genel Kurulu tarafından seçilen Başdenetçi, Kurul tarafından belirlenen aday adayları içerisinde seçilen üç aday TBMM Başkanlığına bildirilir. Bu tebliğ tarihinden başlayarak on beş gün içinde Kamu Başdenetçisi seçimlerine başlanır. Birinci oylamada TBMM üye tamsayısının üçte iki çoğunluğu aranır. Eğer bu çoğunluk sağlanmazsa ikinci oylamaya geçilir. İkinci oylamada tekrar

üçte iki çoğunluk sağlanmaya çalışılır. Üçüncü oylamada ise üçte iki çoğunluk yerine üye tamsayısının salt çoğunluğu şartı aranır. Mutlak çoğunluk gerçekleşmezse, gerçekleşen son seçimde en çok oy alan iki temsilci arasında dördüncü oylama yapılır. Dördüncü oylamada karar yeter sayısı olmak şartıyla en çok oy alan aday oylamayı kazanmış sayılır (Odyakmaz vd., 2015, s. 459).

Denetçi seçiminde ise Komisyon tarafından kurulan alt komisyon, başvuru yapan adaylar içinden, belirlenecek denetçi sayısının üç katı kadar adayları belirler. Başvuru süresinin dolduğu tarihten başlayarak on beş gün içinde alt komisyon Komisyona sunar. Komisyon da seçimleri on beş gün içerisinde gerçekleştirir. Yapılacak olan ilk üç oylama Başdenetçi oylamasıyla aynı şartları taşımaktadır. Üçüncü oylamada da seçim sağlanamazsa en fazla oy alan adaylardan, seçilecek aday sayısının iki katı kadar aday ile seçim yapılır. Dördüncü oylamada karar yeter sayısı olmak şartıyla en çok oy alan aday kazanmış olur. Denetçi seçimi birden fazla aday için gerçekleştiğinde adaylar için birleşik oy pusulası düzenlenir (KDKK, md. 11).

Başdenetçi ve denetçilerin görev süreleri dört yıldır. İstifa, ölüm veya görevden alınma gibi herhangi bir nedenle süresi bitmeden görevinden ayrılan Başdenetçi veya denetçinin yerine yeni seçilen Başdenetçi veya denetçinin görev süresi de dört yıldır. Bir dönem Başdenetçi veya denetçi olarak görev yapan bir kimse sadece bir dönem daha Başdenetçi veya denetçi seçilebilir (KDKK,2012, md.14).

Genel Sekreterlik; Kurumun yönetim ve finansal hizmetleri ile sekreteryaya görevlerini yerine getirir. Genel sekreterlik biriminde Genel Sekreter ve diğer idari çalışanlar yer alır. 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nda temel görevleri gerçekleştirmek için gerekli birimler tanımlanırken bu birimleri destekleyici birimler tanımlanmamıştır. Kurumun temel gayesinin yerine getirilmesinde daha etkili ve verimli hizmetlerin gerçekleştirilmesi ile bu birimler arasında teşrikimesai ve düzen sağlamak amacıyla yürürlüğe giren ve son olarak "29.01.2022 tarihli ve 192 sayılı Başdenetçilik Makamı Olur'u ile güncellenen Kamu Denetçiliği Kurumu Teşkilat Yapısının Oluşturulmasına ve Personelin Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönergesi" ile Kamu Başdenetçiliğine ve Genel Sekreterliğe bağlı hizmet birimleri oluşturulmuştur (KDK 2022 Yıllık Raporu, 2023, s. 654).

Genel sekreterliğin görevlerini; Kurumun büro işlerini ve şikayet başvurularının kayıt işlerini uygulamak, Kurumda görevli olan personelin özlük işleri ile sağlık ve sosyal hizmet faaliyetleri ile birlikte onların atama, nakil, izin, emeklilik

ve terfi işlemlerini yerine getirmek, Kurumun kayıt hizmetleri ve genel belge çalışmalarını düzenleyip yürütmek, Kurumun çalışma alanıyla alakalı konularda teknik sisteminin kullanılmasını sağlamak, bilgi sistemleri ve özdevinimi (otomasyon) konusundaki ilerlemeleri takip etmek, Kurumun sivil savunma seferberlik hizmetleri ve basın ve halkla ilişkiler ve tanıtım çalışmalarını yerine getirmek ayrıca protokol hizmetlerini yapmak şeklinde sayabiliriz (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2013, md.42).

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 45. maddesinde Başdenetçiler ve denetçiler arasındaki iş bölümüne dair ilkeler belirlenmiştir. Bu ilkeler; denetçilerin deneyim ve ihtisas alanının düzeltilmesi, şikâyet sayısının ve şikâyet sıklığının göz önünde bulundurulması, aynı konuların aynı denetçinin yükümlülüğünde bulunması şeklinde sıralanabilir (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2013, md. 45).

Bu ilkeler doğrultusunda denetçiler arasındaki iş bölümünün belirlendiği konu ve alanları;

- *“İnsan hakları.*
- *Kadın ve çocuk hakları.*
- *Engelli hakları.*
- *Ailenin korunması.*
- *Sosyal hizmetler.*
- *Eğitim – öğretim, gençlik ve spor.*
- *Bilim, sanat, kültür ve turizm.*
- *Çalışma ve sosyal güvenlik.*
- *Ekonomi, maliye ve vergi.*
- *Ulaştırma, basın ve iletişim.*
- *Enerji, sanayi, gümrük ve ticaret”* şeklinde sıralayabiliriz (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2013, md.44).

Kamu denetçilerinin incelemekle yükümlü oldukları konular, Başdenetçinin belirlediği yönerge ile dağılımı yapılmış olur. Bu çerçevede denetçiler kendi görev alanlarında yer alan konularda çalışmalar yapar ve bu çalışmalarını Başdenetçiye arz

eder. Başdenetçi gerekli incelemeleri yaptıktan sonra vermiş olduğu kararı şikâyet başvurusunda bulunan birey veya makama iletir. Bu kapsamda;

- “Ulaştırma, basın ve iletişim
- Mahalli idarelerce yürütülen hizmetler
- Ekonomi, maliye ve vergi”

konularında şikâyet başvurularını incelemekle görevli denetçi bulunmaktadır (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m. 45-46).

Tablo 2.2.

Bu alanlarda yılın ilk altı ayında ilgili kamu denetçisinin incelemiş olduğu şikâyet başvuruları:

Yıllar	2017	2018	2019	2020
Şikâyet Başvuru Sayısı	1127	1038	2437	1573

Kaynak: (KDK, 2024). İstatistiklerinden yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kamu Denetçiliği Kurumu altı aylık faaliyet raporlarını 2017 tarihinden itibaren yayınlamaya başlamıştır. Bu raporlarda kurumun amacı ve bu amaç çerçevesinde kuruma yapılan şikâyet başvuru istatistikleri yer almaktadır. Gerçekleşen şikâyetlerin çözüme kavuşturulma şekli şeffaf bir şekilde kamuoyuna açıklanmıştır. Ayrıca dünyada ilk defa İsveç’te kurulan ombudsmanlık kurumunun yayınlamış olduğu yıllık raporlar ile ülkemizde 6328 sayılı kanunla 2012 yılında kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu’nun yayınlamış olduğu yıllık raporlar karşılaştırıldığında ülkemizde yayınlanan raporların çok daha ayrıntılı bir şekilde hazırlandığını söyleyebiliriz.

Tablo 2.3.

Ekonomi, maliye ve vergi alanlarında yapılan şikâyet başvuru istatistikleri (Yılın ilk altı ayı)

Yıllar	2017	2018	2019	2020
Şikâyet Başvuru Sayısı	342	325	637	566

Kaynak: (KDK, 2024). İstatistiklerinden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere; 2017-2018 yıllarında ekonomi, maliye ve vergi alanlarında ortalama 333 başvuru, 2018-2019 yıllarında ortalama 601 başvuru

yapılmıştır. İki yıllık ortalamalara göre başvuru sayısında % 80 oranında artış gözlenmiştir.

Tablo 2.4.

Hazine ve Maliye Bakanlığına yapılan şikâyet başvuru istatistikleri (Yılın ilk altı ayı)

Yıllar	2018	2019	2020
Şikâyet Başvuru Sayısı	182	129	215

Kaynak: (KDK, .2024). İstatistiklerinden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

2018 yılında Bakanlığa yapılan şikâyet sayısı 182 iken %70 oranında azalarak 2019 yılında 129' a düşmüştür. Yine 2020 yılında 2019 yılına kıyasla Bakanlığa yapılan şikâyet sayısında %65'lik bir artış yaşanmıştır.

Tablo 2.5.

GİB'e yapılan şikâyet başvuru istatistikleri (Yılın ilk altı ayı)

Yıllar	2018	2019	2020
Şikâyet Başvuru Sayısı	116	104	102

Kaynak: (KDK, 2024). İstatistiklerinden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

2018-2019-2020 yıllarında Gelir İdaresi Başkanlığına ortalama 107 başvuru yapılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan şikâyet başvuru sayısı seçilen bu üç yıl için yaklaşık olarak aynı düzeyde kalmıştır.

Tablo 2.6.

Vergi ile ilgili yapılan şikâyet başvuruları (2019-2023)

Yıllar	2019	2020	2021	2022	2023
Vergi Şikâyet Başvuru Sayısı	165	179	167	146	198
Toplam Şikâyet B. Sayısı	20.968	90.209	18.843	17.816	19.317

Kaynak: (KDK, 2024), Kamu Denetçiliği Kurumu 2019-2023 yıllarına ait yıllık raporlarından yararlanılarak yazar tarafınca hazırlanmıştır.

Kamu Denetçiliği Kurumuna 2019-2023 yılları arasında vergi ile ilgili şikâyet başvuru sayısı toplam şikâyet başvuru sayısına göre çok düşük düzeyde kalmıştır. Dünyada yaşanan salgından dolayı 2020 yılında en yüksek seviyeye ulaşan şikâyet başvurularının içerisinde vergi ile ilgili başvuru sayısında çok düşük sayıda bir artış

yaşanmıştır. Fakat aynı yıllarda vergi mahkemelerinde görülen dava sayıları oldukça yüksektir. Bir önceki yıldan sürekli devreden dosya sayıları sürekli bir artış içerisindedir. Kamuda oluşan bu iş yükü ve sıklığına alternatif çözüm yolu olarak ombudsmanlık yeterli düzeyde tanıtılmalı ve vatandaşlar bu konuda bilgilendirilmelidir. Bunun yanında Özellikle ülkemizde ombudsmanlık kurumu içerisinde oluşturulacak vergi ombudsmanlığı ile kamunun yükü azaltılabilir, düşük maliyetle daha hızlı işlemler yapılabilir, yargıya gitmeden çözülebilecek anlaşmazlıklarda vatandaşa daha iyi hizmetler sunularak mükellefin kamuya olan güveni artırılabilir.

Tablo 2.7.

Vergi mahkemelerinde bir önceki yıldan devreden dosya ve toplam dosya sayıları

Yıllar	Geçen Yıldan Devreden	Toplam Dosya Sayısı
2019	31.449	140.950
2020	39.540	173.529
2021	55.719	192.426
2022	55.878	176.972
2023	50.848	139.329

Kaynak: (ASİGM, 2023, s. 37)

2.2.1.2. Kamu denetçiliği kurumunun bağımsızlığı

Parlamento tarafından seçilen Kamu Denetçiliği Kurumunun kamu oyu güvenini sağlaması açısından parlamento veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarından bağımsız bir şekilde karar vermelidir (Küçüközyiğit, 2003).

Kamu Denetçiliği Kurumunun devlet teşkilatı içerisinde yer alan anayasal, yasal örgütlere karşı bağımsız olması, Kurumun ortaya çıkacak olan siyasi ve idari neticelerden çekinmeden kararlar vermesini sağlayacaktır (Avşar, 2012, s. 132).

Bu nedenle Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te Başdenetçiler, denetçiler ve Genel Sekreterin bir siyasi partiye üye olmasını, bir siyasi parti, şahıs ya da topluluğun faydasını veya zarar görmesini amaçlayan bir harekette bulunmasını yasaklamıştır (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2013, md.47).

Bunun yanında 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun on ikinci maddesinin birinci fıkrasında;

“Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, Başdenetçiye ve denetçilere görevleriyle ilgili olarak emir ve talimat veremez, genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz.” (KDKK, 2012).

Ayrıca bağımsızlığın tam olarak sağlanması amacıyla kurumun temelini oluşturan Başdenetçi, denetçiler ve Genel Sekreter kendileri de dahil olacak şekilde eşlerinin ve üçüncü dereceye kadar olan kan ve kayın akrabalarının itirazlarını inceleyemez (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2013, md.47).

2.2.1.3. Kamu Denetçiliği Kurumu’na yapılacak şikâyet başvuruları ve kurumun kararları

Kamu Denetçiliği Kurumu, demokratik yönetim işleyişinin gereği olarak vatandaşın yönetime eşlik etmesini sağlamak, idare ile arasında bağ kurulmasını engelleyecek sistemin eksiklerini gidermek amacıyla kurulmuştur. Vatandaş ve idare arasında yaşanan olumsuzlukları daha kolay yollarla çözüme kavuşturulması açısından da bir köprü görevi görmektedir (Efe ve Demirci,2013, s. 63-65).

Devlet yönetiminde demokrasiye destek olan Kamu Denetçiliği Kurumu ülkemizde demokrasi unsurunun daha da sağlamlaşmasına katkıda bulunmuştur (Sesli,2022, s. 90).

Bu amaçlarla kurulan Kamu Denetçiliği Kurumuna yapılan şikâyet başvuruları 2013 yılında başlamıştır. Kurulduğu günden itibaren günümüze kadar toplamda 226.720 şikâyet başvurusu yapılmıştır. 2013 yılından 2017 yılına kadar ortalama 6212 şikâyet başvurusu gerçekleşmiştir. 2017 yılında şikâyet başvurusunda ciddi bir artış yaşanmıştır. Bu artıştaki en büyük etken kurumun etkin tanıtım faaliyetleri ile e-başvuru sayfasının bireyler için daha kolay ulaşılabilir hale getirilmesidir. Özellikle 2016 yılında yapılan şikâyet başvuru sayısı 2017 yılına göre %210’luk bir artış göstermiştir.

Tablo 2.8.

Yıllar itibariyle kamu denetçiliği kurumuna yapılan şikâyet başvuru sayıları

Yıllar	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Şikâyet Başvuru Sayısı	7638	5639	6055	5519	17.131	17.585	20.968	90.206	18.843	17.816	19.317

Kaynak: (KDK, 2023 Yıllık Rapor)

2020 yılında ise koronavirüs salgını nedeniyle en fazla şikâyet başvurusu gerçekleşmiştir. 2020 yılında gerçekleşen şikâyet başvuru sayısının toplam şikâyet başvurusuna oranı %40 civarındadır. Bu yıl içerisinde gerçekleşen şikâyet başvurularından 70.440 tanesi yaşanan salgın nedeniyle oluşturulan temel destek kredileriyle ilgilidir (KDK Yıllık Rapor,2017, s.123).

Yönetimin her türlü fiil ve işlemleri ile tutum ve davranışlarına hakkında, Kanun ve Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar kapsamında menfaati yok sayılan gerçek ve tüzel kişiler belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2013, md.7) şikâyetlerini bizzat Kuruma veya Kurumun belirlediği bürolara bildirebileceği gibi posta, e-posta veya faks aracılığıyla da bildirebilirler (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2013, md.8).

Tablo 2.9.

Kamu Denetçiliği Kurumu'na yapılan şikâyet başvuru şekilleri (2019-2020)

Yıllar	Faks	Elden	Posta	E-başvuru	E-posta	Toplam
2019	81	1738	3339	15.520	290	20.968
2020	74	645	3279	86.129	82	90.209
2021	17	461	3192	15.118	55	18.843
2022	20	428	3635	13.696	37	17.816
2023	6	345	2927	16.022	17	19.317

Kaynak: (KDK 2019-2023 yıllarına ait yıllık raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.)

2019-2023 yılları arasında yapılan şikâyet başvuru şekillerini incelediğimizde faks yoluyla başvurunun tüm yıllar içerisinde en az kullanılan başvuru şekli olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca her yıl için de en çok kullanılan başvuru şekli e-başvuru olmuştur. 2019-2023 yıllarında yapılan toplam şikâyet başvuru sayısı içerisinde e-

başvuru yoluyla yapılan şikâyet başvurusunun oranı ortalama olarak% 80 düzeyindedir.

2020 yılında toplam şikâyet sayısında çok büyük bir artış yaşanmıştır. Bu artış 2019 yılı ile karşılaştırıldığında %330,22'lik bir artış söz konusudur. Yaşanan bu artışın sebebi ise tüm dünyayı etkileyen koronavirüs COVID-19 salgınıdır. Salgının etkilerini azaltabilmek adına tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de ekonomik tedbirler alınmıştır. İstihdamın devamlılığını sağlamak, KOBİ ve esnaflara sağlanan destek paketleri, üreticinin korunması ve üretimin devamlılığını sağlamak amacıyla alınan tedbir paketleri, kredi ve kredi kartlarının taksitleri ve borçlarının ertelenmesi, dar gelir sınıfında yer alanlar için oluşturulan destek paketleri şeklinde tedbirler uygulanmaya başlanmıştır. Fakat bazı bankaların oluşturulan bu tedbirleri uygulamadığı gerekçesiyle yaşanan haksızlıkların giderilmesi için kuruma çok sayıda şikâyet başvurusu gerçekleşmiştir. 2020 yılında yapılan toplam şikâyet başvurusu 90.209 olarak gerçekleşmiştir. Bunun 70.440 tanesi koronavirüs salgını için sağlanan destek kredileriyle ilgili başvurulardır (KDK Yıllık Rapor,2020, s. 94).

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğe göre, Kuruma şikâyet başvurusunda bulunabilmek için idari başvuru yollarının tüketilmesi şart koşulmuştur. Bu başvuru yolları tüketilmediği takdirde başvuru ilgili makama geri gönderilecektir (Uz, 2018, s. 68).

Yine Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte toplumu ilgilendiren konularda dahil olmak üzere şikâyetin insan hakları, temel hak ve özgürlükler, kadın ve çocuk haklarında fayda ihlali şartı aranmamaktadır (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2013, md.7).

Şikâyete tabi olan konuların araştırılması, şikâyetin konusunun mevzuat çerçevesinde incelenerek, iyi yönetim ilkeleri kapsamında araştırmaların yapılması ve bu araştırmalar yapılırken de insan haklarına, hukuka ve hakkaniyete uygun olup olmadığı gözetilerek çalışmalar yapılır. Ayrıca kurumun, gerçekleştirilen şikâyet başvurularını ayrıntılı olarak ele alması ve uluslararası hukuka uygunluğunu da dikkate alıp bu çerçevede almış olduğu kararları kamuoyu ile şeffaf bir şekilde paylaşması hukuka ve kuruma olan güveni arttırmaktadır (Usta,2016, s.63).



Şekil 2.1. Şikâyet yönetim ana süreci (Kamu Denetçiliği Kurumu 2022 Yıllık Raporu s. 55, www.ombudsman.gov.tr)

Kurum, şikâyet başvurularında inceleme ve araştırma işlemini gerçekleştirirken yönetimin, insan haklarına dayalı devlet düşüncesi çerçevesinde;

“Kanunlara uygunluk, ayrımcılığın önlenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmaması, eşitlik, tarafsızlık, dürüstlük, nezaket, şeffaflık, hesap verilebilirlik, haklı beklentiye uygunluk, kazanılmış hakların korunması, dinlenilme hakkı, savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, makul sürede karar verme, kararların gerekçeli olması, karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi, kişisel verilerin korunması”

gibi 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte sayılan iyi yönetim ilkelerine uygun işlemlerle birlikte tutum veya davranışların gerçekleşip gerçekleşmediğine dikkat eder ve bu ilkelere uyar (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2013, md.6). Bu iyi yönetim ilkelerinden bazılarını şu şekilde açıklayabiliriz:

Şeffaflık İlkesi: Kamu Denetçiliği Kurumu vatandaşlara yönetsel işleyişe iştirak edip aynı zamanda yaşanan aksaklıkları sorgulama olanağı sağlayan bir idari mekanizmayı içerir. Tam olarak kontrolün idare tarafından sağlanacağına inanan yaklaşımın temel şartlarından birisi de şeffaflıktır. Şeffaflık ilkesiyle hukukun üstünlüğünün benimsenmesi yasalara uygunluk denetimini de sağlayacaktır (Abdioğlu, 2007, s. 95).

Hesap Verebilirlik İlkesi: Etkin denetim sistemlerinden olan ombudsmanlık kurumu idarede yaşanacak olan tıkanıklıklarda yargıya henüz ulaşmamış olaylara önceden müdahalede bulunarak bu olaylara yapıcı çözümler oluşturabilir. Eğer gerekli olan çözüm yolu bulunmamışsa vatandaşın bu süreçte idareden hesap sorabilmesi ve bunu yaparken de gerekli olan bilgilere ulaşabilmesi için bağımsız ve tarafsız kamu denetçilerine ihtiyacı olacaktır. Bunun yanında görevi kötüye kullanma, suç olarak belirlenen fiillerin rapor olarak oluşturulması veya herhangi bir olayda ihbarcılarının korunmasını sağlamak kamuda hesap verebilirlik ilkesinin gerçekleştirilmesini sağlayacaktır (Abdioğlu, 2007, s. 96).

Kazanılmış Hakların Korunması: Ombudsmanlık kurumunun temel görevlerinden biri de vatandaşların sahip oldukları hak ve hürriyetleri onlara bildirmek ve ayrıca bu hak ve hürriyetleri nasıl korumaları gerektiğine dair bilgilendirmektir. Bu bilgilendirme sadece vatandaşlar için değil aynı zamanda kamu görevlileri içinde geçerlidir. Kurumun bu korumacı işlevi sayesinde oluşan denetim mekanizmasıyla idarenin eylem ve işlemlerinde daha dikkatli davranmasını sağlayacaktır (Efe ve Demirci, 2013, s. 56).

Bilgi Edinme Hakkı: Demokrasiyle idare edilen yönetimlerin en önemli özelliklerinden biri de bilgi edinme hakkıdır. Kamusal bilgi ve belgelerini sır olarak saklayan bir yönetim mekanizmasında vatandaşların devlete karşı şüpheyle yaklaşması kaçınılmazdır (Dokuzuncu Kalkınma Planı "Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2007, s. 8).

Ayrıca Anayasanın Siyasal Hak ve Ödevler başlığı altında yer alan 74. maddesinde "*Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı*" anayasal güvence altına alınmıştır.

"Anayasaya göre herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikayetleri incelemekle sorumlu tutulmuştur" (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası,).

Tarafsızlık İlkesi: Bireylerin veya grupların kimlik, inanç, düşünce ve buna benzer özelliklerini dikkate almadan idare ve kamu çalışanları tarafından objektif bir şekilde gerekli hizmetlerin sunulmasını ifade eder. Bu ilke; idarenin hiç kimseye ayrıcalıklı davranmama herkese eşit davranma, kamu çalışanlarının görevlerini yerine

getirirken kişisel ve ailevi gibi sebeplere bağlı kalmadan menfaat gözetmemeyi gerektirir (KDKK, 2019).

Kamu Denetçiliği Kurumuna yapılacak olan şikâyet başvurularından;

- “Belli bir konuyu içermeyenler,
- *Yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarınca karara bağlanmış uyuşmazlıklara ilişkin olanlar,*
- *İkinci fıkrada belirtilen şartları taşımayanlar:” Başvuru; başvuru sahibinin adı ve soyadı, imzası, yerleşim yeri veya iş adresini ve Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları için vatandaşlık kimlik numarasını, yabancılar için pasaport numarasını, başvuru sahibi tüzel kişi ise tüzel kişinin unvanı ve yerleşim yeri ile yetkili kişinin imzasını, varsa, merkezi tüzel kişilik numarasını ve yetki belgesini içeren Türkçe dilekçe ile yapılır. Bu başvuru, yönetmelikte belirlenen şartlara uyulmak kaydıyla elektronik ortamda veya diğer iletişim araçlarıyla da yapılabilir (2).”*
- *Sebepleri, konusu ve tarafları aynı olanlar ile daha önce sonuçlandırılanlar, incelenmez” (KDKK, md.17).*

Kişiler Kuruma yaptıkları şikâyet başvurularında, başvurusunun gizli tutulmasını isteyebilir. Fakat şikâyet başvurusu yapılırken kişi kimlik bilgilerini gizli tutamaz. Kanunda yer alan şikâyet başvurusu şekil şartları sağlanarak başvuruda bulunulur. Ayrıca bu başvuru şahsen yapılmak zorunda değil, kanuni temsilci ya da vekil aracılığıyla da yapılabilir. Yapılacak olan başvurudan herhangi bir sebepten dolayı ücret talep edilemez. Şikâyet başvurusunda en önemli maddi şartlar; başvuruda bulunan şikâyetçinin yararının göz ardı edilmiş olması, gidilecek tüm idari müracaat yöntemlerinin kullanılmış olması ve başvurunun belirlenen süre içerisinde yapılmış olmasıdır (Özer, 2017, s. 88).

Kuruma yapılacak olan başvuru süresi, tebliğ tarihini izleyen günden başlayarak işler. Bu süreye tatil günleri de dahil olmakla beraber, işleyen sürenin bitiş günü tatil zamanına rastlarsa, süre tatil gününü izleyen ilk çalışma gününün sona ermesine değin devam eder. Kurum şikâyet başvuruları, başvuru tarihinden başlayarak altı ay içinde sonuçlandırılır (Uz, 2018, s. 69).

Kamu Denetçiliği Kurumuna yapılacak olan şikâyet başvurusu o sırada gerçekleşen işlemin yürütülmesini değil dava açma zamanını durdurmaktadır. Eğer yapılan başvuru reddedilmişse kesintiye uğramış olan dava açma zamanı, kesintiye uğradığı yerden itibaren devam edecektir. Şikâyet başvurusunun onaylanması durumunda ise anlaşmazlığa taraf kamu idaresi vermiş olduğu tavsiye çerçevesinde

otuz gün içerisinde işlem yapmaz veya herhangi bir fiilde bulunmazsa kesilmiş olan dava açma süresi tekrardan kesintiye uğradığı zaman diliminden devam eder. Bununla birlikte Kamu Denetçiliği Kurumu'nun şikâyet başvurusunu onaylaması ancak inceleme ve araştırmasını müracaat zamanından başlayarak altı ay içerisinde sonuçlandırmaması durumunda da kesilmiş olan dava açma süresi işlemeye başlayacaktır. İdareye şikâyet başvurusu gerçekleşmesiyle birlikte inceleme neticelenmeden şikâyet mevzusu olan fiil veya işlem için dava açılırsa ya idarenin gerçekleştirdiği inceleme bitirilecek ya da yargının vereceği hüküm beklenerek yapılan inceleme bu karar göz önüne alınarak sonuçlandırılacaktır (Müftüoğlu Hoş, 2014, s. 300).

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğinin 31. maddesinde kuruma yapılan şikâyet başvurularıyla ilgili gerçekleştirilen inceleme ve araştırma neticesinde kararlar verilmektedir. Bu yönetmeliğe göre; tavsiye kararı, ret kararı dostane çözüm kararı, karar verilmesine yer olmadığına dair kararlardan biri alınabilir (KDK Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,2013, md.31).

Ombudsmanlığın var olmasının temel gayesi vatandaş ve idare arasında dostane çözümü sağlamaktır. Fakat yapılan incelemeler sonucunda şikâyet başvurusunda yer alan iddia haklı bulunursa "*Tavsiye Kararı*", eğer iddianın haksız olduğu kabul edilirse "*Ret Kararı*", şikâyet başvurusunun içeriğinin bir bölümünün yerinde bir bölümünün ise yerinde olmadığı sonucuna varılırsa "*Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararı*" verilir. Ayrıca zorunlu idari başvuru yolları tüketilmeden yapılan şikâyet başvuruları için "*Gönderme Kararı*" verilir ve yapılan başvuru ilişkili olan kuruma gönderilir (KDK Yıllık Rapor, 2022, s.67).

Tablo 2.10.*Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vermiş olduğu kararlar (2019-2023)*

Karar Türleri	2019	2020	2021	2022	2023
Gönderme Kararı	8.112	8.555	7.144	6.708	6.570
İncelenmezlik Kararı	6.981	9.254	5.514	5.975	5.407
Başvurunun Geçersiz Sayılması	159	164	426	73	67
Birleştirme Kararı	98	87	95	63	132
Ayırma Kararı	27	20	36	23	36
Dostane Çözüm Kararı	1.607	1.808	1.928	1.419	1.386
KVYO Kararı	435	284	280	453	291
Tavsiye	860	68.128	1.201	1.097	1.384
Ret	893	941	1.320	1.017	1.066
Kısmen Tavsiye Kısmen Ret	410	704	403	625	588
Karar Toplamı	19.582	89.945	18.347	17.453	16.927

Kaynak: (KDK, 2024) yıllık raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kamu Denetçiliği Kurumuna başvurabilmek için İdari Yargılama Usul Kanunu'nda ve özel kanunlarda var olan idari başvuru yollarının tümünün kullanılması gerekmektedir. Tüm yolların tüketilmeden kuruma yapılan şikâyet başvuruları ilgili kuruma geri gönderilmektedir (Özcan, 2017, s. 346). Bu şekilde yapıldığı tespit edilen şikâyet başvurularının 2019 yılında "Gönderme Kararı" olarak %41 oranında gerçekleştiği görülmektedir. Bu oran 2023 yılında yine çok fazla değişikliğe uğramamış ve % 39 olarak tespit edilmiştir. Bu karar oranlarının yüksek olması ülkemizde yeni kurulmuş sayılabilecek bu kurumun başvuru sürecine vatandaşların hâkim olmadığını, başvuru şartlarını yeterince bilmediğini göstermektedir. 2019-2023 yılları arasında toplam şikâyet başvurularının içerisinde kurumun en çok vermiş olduğu karar "Gönderme Kararı", en az verilen karar ise her yıl için "Ayırma Kararı" olmuştur.

Kuruma yapılan şikâyet başvuruları sonucunda kurumun 2019-2023 yılları arasında ortalama olarak her yıl vermiş olduğu en fazla ikinci karar ise "İncelenmezlik Kararı" dır. Kurumun bu kararı verme sebebi kendi görev alanına girmeyen, başvuru süresi içerisinde yapılmayan şikâyet başvurusunun olması gereken şekil şartlarına

uymaması veya yargı tarafından bağlanmış olması şeklinde sayılabilir (Özcan, 2017, s. 346).

Tablo 2.11.

Kamu Denetçiliği Kurumunun verdiği kararlara İdarenin Uyma Oranları

Yıllar	2019	2020	2021	2022	2023
Uyma Oranı (%)	75	76,38	79,50	80,01	77,51

Kaynak: (KDK, 2023 İdari Faaliyet Raporları, s.49)

Kurumun yıllık olarak hazırlamış olduğu idari faaliyet raporlarında idarenin, kurumun vermiş olduğu kararlara uyma oranlarını incelediğimizde ortalama %75'in üstünde oldukça yüksek bir oran olduğunu söyleyebiliriz. Kurumun vermiş olduğu kararların hukuki niteliği tavsiye olsa da genel olarak idare bu tavsiye kararlarına uyma eğilimi göstermektedir.

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununa göre Ombudsmanlık Kurumu'nun, gerçekleştirdiği inceleme ve araştırma sonucunu ve eğer uygun görülürse önerilerini ilgili idare ve şikâyet başvurusu yapana bildirir. Burada başvurana, gerçekleşen işleme karşı yapılacak olan başvuru yollarını, süresini ve başvurulabilecek idari makamı da gösterir. Eğer ilgili makam, Kurumun tavsiyeleri yönünde gerçekleştireceği işlemi ya da Kurumun tavsiye etmiş olduğu çözümü makul bulmadığında, bulmamasının nedenini otuz gün içerisinde idareye bildirir (KDKK, md. 20).

İdari dava açma süresinin yeniden işlemeye başlaması şu durumlarda gerçekleşir:

- Eğer başvuru, Kurum tarafından reddedilmişse, kesilmiş olan dava açma zamanı sebebi bildirilerek verilen ret kararının başvuru sahibine tebliğ edilmesinden başlayarak kesintiye uğradığı yerden devam eder.
- Şikâyet başvurusunu Kurum uygun bulunarak kabul etmişse, ilgili makam Kurumun tavsiyesiyle ilgili otuz gün içerisinde herhangi bir işlem ya da fiilde bulunmazsa kesilmiş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar.
- Kurumun, gerekli olan inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden başlayarak altı ay içinde sonuçlandırmaması durumunda durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar (Odyakmaz vd., 2015, s. 460-461)

2.2.2. İsveç Ombudsmanlık Modeli

2.2.2.1. İsveç'in tarihsel gelişim süreci

Bin yıldan daha eski bir tarihe ait geleneğe dayanan İsveç dünyanın en eski saltanatlarından (monarşi) biridir. 10.yy 'a kadar kesin bir kral isminden bahsedilmezken bu yüzyıldan sonra kesin bir krallığın varlığından söz edebiliriz. Hristiyanlığın yayılmasıyla birlikte krallık daha da güçlenmiştir. 13. yy.'da merkezi güç Kral ve bir konseyden oluşturulmuştur. 1520'de yaşanan Stockholm Kan Banyosu olayınca Danimarka Kralı siyasette kendisine rakip olanları idam etmiştir. Köylüler bu katliama karşı ayaklanmış 1521'de Gusta Erikson Vasa vekil olarak tayin edilmiştir. İsveçli isyancıların Danimarka'yı yenmesiyle birlikte Vasa 1523'te Kral olarak seçilmiştir. İsveç Kralı Vasa yazılı kaynaklarda adı geçen ilk kraldır (Swedish Royal Court).

1700 yılında Danimarka, Rusya ve Polonya ile yapılan savaşın kaybedilmesiyle İsveç Kuzey Avrupa'daki egemenliğini kaybetmiştir. Bu durum Kralın gücünün azalmasına ve anayasal bir periyoda neden olmuştur. 1809 yılında Rusya, 1814 yılında ise Danimarka ile barışın sağlanmasıyla İsveç için savaş çağı bitmiştir (Parlak ve Doğan, 2016, s.37).

XIV. yüzyıldan beri Kralın sınırsız gücüne son verilerek, yazılı bir anayasa ile yetkileri kısıtlanmış ve bu yetkileri diğer mevki ve şahıslarla birlikte kullanmaya başlamıştır (Akıncı,2008, s.178).

Montesquieu'nün müdafaa ettiği erkler ayrılığı düşüncesi 1809 İsveç Anayasası'nda yerini almıştır. Bu anayasanın kabul edilmiş sebebi olarak da "*daha önceden kararlaştırılmış şekiller çerçevesinde etkili bir yönetim gücü, fiilde sakince davranan fakat kuvvetli bir yasama gücü ve yasalar kapsamında bağımsız ancak onlar üzerinde de etkili olmayan bir yargı gücü*" gösterilmiştir (Jagerskiöld, 1961, s. 1078).

1865 yılında Riksdag iki meclisli bir yapı haline getirilmiş 1921 yılında ise siyasal parti dönemi başlamıştır. 1970 yılında Riksdag tek meclisli bir yapıya dönüştürülmüş ve monarşi simge haline getirilmiştir (Parlak ve Doğan, 2016, s.37).

2.2.2.2. İsveç'in idari ve siyasi yapısı

İskandinav yarımadasında yer alan İsveç parlamenter demokrasiyle yönetilmektedir. Kralın yetkileri temsili olmakla birlikte anayasal monarşi söz konusudur. "Riksdag" (Meclis) yasama yetkisini halk adına kullanır. Genel seçimler dört yılda tek turlu olarak gerçekleşir ve 18 yaşını tamamlayan her İsveç yurttaşı oy kullanma hakkına sahiptir (Parlak ve Doğan, 2016, s.37).

İsveç idari sistemi piramit hiyerarşi şeklindedir. Piramit'in en üstünde hükümet yer alır ve hükümet merkezi, bölgesel ve yerel idareleri teftiş eder. Fakat idari teşkilatlar kanunların belirlediği sınırlar çerçevesinde işlemlerini gerçekleştirir. Ancak vatandaş haklarını açık bir şekilde etkileyen olayları incelerken idari otoriteler mahkemelerin bağımsızlığına yakın bir bağımsızlığa sahiptir. Sahip olunan bu bağımsızlık, İsveç kanunlarına göre alınan kararlarda yetkilinin kişisel sorumluluğu söz konusudur (Regnemalm, 1991, s.53).

İsveç vatandaşları her dört yılda bir Riksdag, bölge ve belediyeler için seçime gitmektedir. Seçilen Riksdag bir başbakan tayin eder eder. Tayin olan başbakanın görevi hükümeti kurmaktır. Kurulan hükümet yeni yasa yapabilir veya var olan yasalarda yeni düzenlemeler yapma yetkisine sahiptir. Hükümet aynı zamanda bu hizmetleri gerçekleştirmek için kendisine destek verecek kamu kurumlarına sahiptir ("Regeringskanslet", 08.05.2024).

Ülke vatandaşları parlamento, belediye ve bölgelere seçilen siyasetçiler vasıtasıyla yönetime dahil olurlar. Bu da ülkede temsili demokrasinin varlığının ispatıdır. Kanunları Riksdag'ın yapacağı, devlet başkanının kral veya kraliçenin olacağı, hükümetin ise var olan krallığı idare edeceği ayrıca yargının bağımsız olması gerektiği Hükümet Aracında açıkça belirtilmiştir. Hükümet Aracı, devletin ne şekilde ve nasıl idare edileceğini, ülke vatandaşlarının hangi hakları elinde bulundurduğunu ve idari gücün ne şekilde paylaşılacağını gösterir ("Sveriges Riksdag",14.05.2024).

Parlamento 349 üyeden meydana gelir. İsveç Parlamentosu'nda yer alan sandalyelerin 310'u 29 seçim bölgesi için kalan 39 sandalye ise ulusal düzeyde nisbi temsil sistemi çerçevesinde var olan siyasi partiler arasında dağıtılır. Partilerin parlamentoya girebilmeleri için ülke genelinde % 4 ve seçim bölgesinde %12'lik düzeyini geçmesi gerekmektedir (Parlak ve Doğan, 2016, s.37).

Parlamentonun görevleri; kanunlara karar vermek, merkezi yönetim bütçesine karar vermek, hükümeti kontrol etmek, AB konularında çalışmak ve dış politikayı yürütmektir. Riksdag'ın en önemli ve en temel görevi yasalara karar vermektir ("Sveriges Riksdag", 14.05.2024).

Parlamentonun en önemli ve en temel görevi kanunları çıkarmaktır. Riksdag'daki en yetkili kişi Meclis Başkanıdır ve görevi Riksdag'ın faaliyetleri ve işlemlerini idare etmektir. Hükümet tarafından gelen öneriye yasa tasarısı, bir milletvekili veya herhangi bir siyasi partinin sunmuş olduğu yasa tasarısına ise önerge denir. Riksdag herhangi bir kanun tasarısını oylamaya geçmeden tasarıyı Riksdag 'da yer alan komitelerde hazırlamaya başlar. Hazırlanma sürecinde yer alan komiteler, tüm siyasi partilerin vekillerinin bulunduğu ve farklı çalışma gruplarından oluşur ("Regeringskansliet", 11.05. 2024).

Hükümetin hizmetlerini ne şekilde yürüttüğünü izlemekle görevli olan organ Riksdag'dır. Riksdag'ın bu görevine "*kontrol gücü*" denir. Bu güçle hükümetin ve sorumluların kanunlara uymasını, onların etkin bir şekilde çalışmasını ve yurttaşların kamu gücüne itimat etmesini sağlamayı hedefler ("Sveriges Riksdag", 09.05.2024).

Hükümetin sorumluluğu ise Meclisin vermiş olduğu kararları uygulamak ve yeni yasa önerilerini veya yasa değişikliği tekliflerini Riksdag'a arz etmektir. Bunun yanında bireylerin bilgi edinme, eylem gerçekleştirme, siyasi parti oluşturma ile din ve vicdan hürriyetlerini özgür bir şekilde yerine getirmelerini güvence altına almaktır (Parlak ve Doğan, 2016, s. 37).

Hükümetin parlamentoya karşı mesuliyetleri söz konusudur. Bu mesuliyetleri taşıyan hükümetin denetimi ise üç şekilde gerçekleşmektedir:

- İdarenin parlamento aracılığıyla denetimi
- İdari denetim
- İdarenin yargısal denetimi.

Hükümetin denetimi ya direkt olarak soru, gensoru, meclis soruşturması gibi yollarla ya da ombudsman ve sayıştay vasıtasıyla gerçekleştirilir (Akıncı, 2008, s. 197-202).

2.2.2.3. İsveç'te ombudsman

1809 yılında Kral'ın görevinin son bulmasıyla Hükümet Belgesi onaylanmış ve bu belgeye bağlı olarak Parlamento Ombudsmanları Ofisi kurulmuştur. Kral III.Gustaf'ın yetkilerinin kısıtlanması yeni oluşturulan anayasada denetim eksikliğini ortaya çıkarmıştır. Bu eksikliğı gidermek amacıyla anayasaya Riksdag'ın yürütme yetkisini kullanırken denetimini sağlayacak bir mekanizma oluşturuldu. Bakanların fiillerini kontrol etmek ve kamu idarelerinin kanunlar çerçevesinde hareket edip etmediğini takip etmek için Anayasa Daimî Komitesi tarafından özel bir Parlamento Ombudsmanlığı oluşturulmuştur. Hükümet Belgesi'nde Kral ve Riksdag arasında iktidar gücü paylaştırılmıştır. Her iki tarafta kendi ombudsmanını kendisi atayacaktı. Kral Kraliyet Ombudsmanını (Adalet Şansölyesini), Riksdag ise kendi Parlamento Ombudsmanını tayin edecekti parlamento Ombudsmanı'nın buradaki temel amacı ve görevi bağımsız bir denetim kurumu gibi görev yaparak vatandaşların temel haklarını koruma altına almaktır ("Riksdagens Ombudsman", 22.05.2024).

İsveç'te temelleri atılan ve ardından birçok ülkenin idari mekanizmasında kendisine yer bulan kamu denetçiliğı kurumunda yetki genişliğı en fazla olan ülke İsveç'tir. Kullanılan bu yetki üç temel alan olan idare, ordu, adalet üzerine yapılaşmıştır. Genel olarak kamu denetçiliğinin var olduğu çoğı ülkede hükümet, yargı, yerel idare ve ordu denetimin dışında bırakılırken İsveç'te bu kamu idareleri de denetim kapsamında yer almaktadır (Şahin,2015, s.49).

Ombudsman mahkemelerde dahil olmak üzere tüm kamu ve belediye kurum ve kuruluşlarını denetleme yetkisine sahiptir. Mahkemelerin denetim kapsamında olmasının nedeni davaların görüşülmesi ve davaların karara bağlanma sürelerinin uzamaması ve ayrıca adliye müfettişlerinin de hâkim kadrosundan oluşması nedeniyle meydana gelebilecek görevi kötüye kullanmayı önlemektir. Denetimin dışında tutulan kurum ve kuruluşlar ise;

"Parlamento üyeleri, Parlamento'nun idari ve temyiz mercileri üyeleri, Se-çim İnceleme Komitesi (Election Review Committee) ve Parlamento Genel Sekreterliğı (Secretary General of the Parliament) üyeleri Yönetici ve yönetici yardımcısı dâhil olmak üzere İsveç Merkez Bankası Yönetim Kurulu Milli Borç Ofisi (National Debt Office) yönetim kurulu ve komisyon üyeleri ile baş kontrolör, Bakanlar, belediye konseyleri üyeleri ve başsavcıdır" (Fendoğlu,2010, s. 12).

Riksdag tarafından atanan dört Parlamento Ombudsmanı bulunmaktadır. Bu ombudsmanlar dört yıl görev yapmak için seçilirler ve görev süresi dolan bir ombudsman yeniden seçilebilmektedir. Her ombudsmanın kendisine ait bir kontrol alanı bulunmaktadır (“Riksdagens Ombudsman”, 22.05.2024).

Riksdag tarafından atanan dört ombudsmandan biri Parlamento Baş Ombudsmanı olarak görev yapar ve diğer ombudsmanların görev alanlarıyla ilgili olmak üzere yönerge hazırlar (Akıncı,1998, s.385).

Tablo 2.12.

Parlamento Ombudsmanlarının Denetim Alanları

İsveç Parlamento Ombudsmanları Denetim Alanları			
<p><i>Parlamento Ombudsmanı Denetim Alanı 1:</i></p> <p>Denetimin odak noktası genel hukuk mahkemeleri ile ceza evi ve denetimli serbestlik rejimi ile ilgili konulardır</p>	<p><i>Parlamento Baş Ombudsmanının Denetim Alanı 2:</i></p> <p>Genel idare mahkemeleri, savunma, sağlık, eğitim ve araştırma, vergi ve ulusal kayıtlar</p>	<p><i>Parlamento Ombudsmanı Denetim Alanı 3:</i></p> <p>Madde bağımlıları ve gençler için zorunlu bakım da dahil olmak üzere sosyal güvenlik ve sosyal hizmet</p>	<p><i>Parlamento Ombudsmanı Denetim Alanı 4:</i></p> <p>Savcı, polis, gümrük servisi, İsveç Göçmenlik Ajansındaki yabancıların davaları, dışişleri makamları, iletişim servisi ve özel olarak düzenlenmemiş yerel idare konuları</p>

Kaynak: (JO- Riksdagens Ombudsman, 2024, İsveç Parlamento Ombudsmanlarının denetim alanları için genel açıklamalarından yararlanarak yazar tarafından düzenlenmiştir.)

Parlamento Baş Ombudsmanı diğer ombudsmanların görev alanını belirledikten sonra diğer ombudsmanların kararlarına ve gerçekleştirdiği soruşturmaya müdahale etme yetkisi yoktur. Her ombudsman verdiği kararlardan dolayı Riksdag’a karşı kendi sorumluluğu vardır (“Riksdagens Ombudsman”,22.05.2024).

Bu denetim alanlarında çalışan ombudsmanlar kendi denetim alanlarında ayrı ayrı olmak üzere çalıştıkları yıl içinde kuruma yapılan şikâyet başvurularını ve bu başvurular sonucunda verilen kararlar hakkında genel bir değerlendirmede bulunurlar.

Yapılan denetimler sonucunda Parlamento Ombudsmanının dava açma, disiplin cezası, tavsiye, hatırlatma, açıklama, bildirme, teklif ya da direktif verme gibi yetkileri mevcuttur. Fakat verilen idari kararı değiştirme veya verilen kararları kaldırma yetkisi yoktur. Kararlarında tamamen bağımsızdır. Sadece Parlamento

Komitesince kurumun hazırlamış olduğu yıllık faaliyet raporları araştırılır ve raporlarla ilgili fikirlerini parlamentoya açıklar. Eğer Parlamento Ombudsmanın bir yıllık faaliyetlerinde başarısız olduğu düşünülür ya da ombudsman komisyona karşı güvenini yitirirse görevinden azlolunur (Avşar,2012, s.289).

2.2.2.4. İsveç'te ombudsmana şikâyet başvurusu

İsveç'te vatandaşlık ve yaş şartı aranmaksızın herhangi bir adaletsizliğe maruz kaldığını düşünen herkes Parlamento Ombudsmanına başvurabilir. Maruz kalınan adaletsizlik veya yanlış işlemin sadece kişinin kendisine yapılmış olması da gerekmez. Ayrıca Parlamento Ombudsmanı bireylerin şikâyetleri doğrultusunda inceleme yapmakla kalmaz kendiliğinden gerekli gördüğü olay ve işlemler için de harekete geçip inceleme yapabilir (Özcan, 2017, s.333).

Şikâyetin yapılması ise şekil şartına tabi değildir. Yazılı veya sözlü olarak bireyler şikâyet başvurusunda bulunabilir. Yapılan şikâyet başvurusunun incelenmesi sonucunda ombudsman, yapılan şikâyeti haklı bulursa sonucu ilgili idareye bildirir ve bir tavsiye kararında bulunur. Verilen tavsiye kararına uyup uymamakta idareye serbestlik hakkı tanınmıştır. Tavsiye kararına uyulmadığı takdirde ombudsman gerekli görürse yetkili hakkında davacı olabilir (Kestane, 2006, s.136).

Tablo 2.13.

2015-2022 yılları arasında Parlamento Ombudsmanına yapılan toplam şikâyet sayıları

Yıllar	Bir Yılda Gerçekleşen Kayıtlı Şikâyet Sayısı
2015/16	7.885
2016/17	8.604
2017/18	8.826
2018/19	9.058
2019/20	9.674
2020/21	10.039
2021/22	10.608

Kaynak: (JO-Riksdagens Ombudsman, 2024) 2015-2022 yılları arasında hazırlanan raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

2015- 2022 yılları arasında Parlamento Ombudsmanlarının yayınlamış oldukları yıllık raporlarda bir yıl içerisinde kayıtlı olarak yapılan toplam şikâyet başvuru sayısında sürekli bir artış gözlenmektedir. Bu yıllar arasında yaşanan pandemi

sürecine rağmen denetim yapısının değişmediği, her koşulda bireylerin şikayetlerinin dikkate alındığını görmekteyiz.

Tablo 2.14.

Vergi ile ilgili şikayetlerin Parlamento Ombudsmanına yapılan şikayetler içerisindeki payı

Yıllar	2015/16	2016/17	2017/18	2018/19	2019/20	2020/21	2021/22
Toplam Şikâyet Sayısı	7.885	8.604	8.826	9.058	9.674	10.039	10.608
Vergi Konusundaki Şikâyet Sayısı	179	137	165	183	162	206	197
Vergi Şikâyet Sayısının Toplam Şikâyet Sayısına Oranı (%)	2,27	1,59	1,86	2,02	1,67	2,05	1,85

Kaynak: (JO-Riksdagens Ombudsman, 2024) 2015-2022 yılları arasında hazırlanan raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Bu tablo 2015-2022 yılları arasında Parlamento Ombudsmanına yapılan toplam şikayetler içerisinde vergi ile ilgili yapılan şikayetleri bize göstermektedir. Vergi ile ilgili şikâyet başvuruları toplam şikâyet sayısına oranı tüm yıllarda ortalama %2 civarındadır. Vergi ile ilgili en fazla şikâyet 2020 yılında gerçekleşirken, en az 2016 yılında şikâyet başvurusu yapılmıştır.

Ayrıca mükellefin şikayetlerini iletebilecekleri Parlamento Ombudsmanının yanında idare mahkemeleri de bulunmaktadır. İdare mahkemeleri, genel idare mahkemeleri içerisinde ilk derece mahkemeleri olarak yer almaktadır. Vatandaşlar kamu kurumlarının vermiş olduğu kararların haksız olduklarını düşündükleri olaylarda idare mahkemelerine başvurabilirler. Bu kamu kurumları içerisinde İsveç Vergi Dairesi de bulunmaktadır (“Förvaltningsrätten I Flaun”).

Tablo 2.15.*İdare mahkemelerinde alınan vaka sayıları ve karara bağlanan davalar (2021-2023)*

2021		Vergi Davaları	Tıkanıklık Vergi Davaları
	Alınan Vaka Sayısı	7.141	239
Karara Bağlanan Dava Sayıları	7.749	240	
2022	Alınan Vaka Sayısı	7.794	208
	Karara Bağlanan Dava Sayıları	7.508	226
2023	Alınan Vaka Sayısı	7.602	214
	Karara Bağlanan Dava Sayıları	8.544	229

Kaynak: (Sveriges Domstolar, Arsredovisning 2023, s.47)

2021-2023 yılları arasında idare mahkemelerinde vergi davalarına yapılan başvuruların en fazla gerçekleştiği yıl 2022 yılı olmuştur karara bağlanan dava sayısının en fazla olduğu yıl ise 2023 yılıdır. 2023 yılında alınan başvuru sayısının karara bağlanan dosya sayısından düşük olmasının nedeni önceki yıllardan devreden dava dosya sayılarının var olmasıdır.

2023 yılında idare mahkemelerinde dönüş süresi 3,6 ile 11,1 ay aralığında değişmiştir. 2022 yılına göre davaya geri dönüş süresi bir yıl içerisinde azalmıştır (“Sverige Domstolar”, 2023, s.49).

2.2.3. Avustralya Ombudsmanlık Modeli ve Vergi Ombudsmanlığı

Federasyon yapısına sahip olan Avustralya aynı zamanda anayasal bir monarşidir. Commonwealth'in yasama yetkisi Kraliçe, Senato ve Temsilciler Meclis'i arasında paylaştırılmıştır. Yürütme yetkisi Kraliçe'dedir ve o bu yetkiyi kendisinin atadığı bir Genel Vali aracılığıyla kullanır (“Commonwealth of Australia”, 05.06.2024).

1809 yılında İsveç'te bürokrasinin parlamenter müfettişliği olarak kurulan ombudsmanlık zamanla diğer ülkelere de yayılmıştır. Avustralya'da 1970'li yıllarda eyaletlerde ombudsmanlık kurulmuş ve gelişmiştir. Bunun yanında birçok farklı düzeyde ombudsmanlık kurulmuştur. Parlamento ombudsmanları, kamu hizmetlerinde oluşan anlaşmazlıklar için kurulurken endüstri tabanlı ombudsman ofisleri banka, sigorta, yatırım, enerji gibi farklı alanlarda gelen müşteri şikayetlerini incelemektedir (Anzoa,2016).

Eyalet düzeyinde ilk ombudsmanlık 1971 yılında Avustralya’da kurulmuştur. Daha sonra benimsenen kurum federallere de taşınmıştır (Parlak ve Doğan, 2016, s.287). 1972’de Güney Avustralya, 1973’te Victoria, 1974’te Yeni Güney Galler, 1975’te Queensland, 1977’de İngiliz Milletler Topluluğu, 1978’de Tasmanya, 1981’de Kuzey Bölgesi ve 1989’da ACT kurulmuştur (“Anzoa”, 2016).

Avustralya Federal Ombudsmanının görevleri; kanunlar çerçevesinde şikâyet başvurularını incelemek, Bilgi Edinme Özgürlüğü Yasası ve Kamu Yararı Açıklama Yasası’na göre ombudsmana verilen görevleri ifa etmektir. Bu kanun kapsamında ombudsman kamu idaresinde meydana gelen olayları, eylemleri yapılacak şikâyet üzerine inceler. Ayrıca ombudsman kendiliğinden de soruşturma yapabilir (“Commonwealth Ombudsman”, 2023, s. 10-13).

Avustralya’da Ombudsman Kanunu 1976’da kabul edilerek genel ombudsmanlık kurumu kurulmuştur. 1995 yılında yapılan kanun değişikliği sonucunda ise “Vergilendirme Ombudsmanı” kurulmuştur. Demokratik toplumun bir gereği olarak toplumda adaleti sağlamak amacıyla kamu idaresinin yapacağı işlemlerde meydana gelebilecek aksaklıkları, anlaşmazlıkları yine kamu idaresinden bağımsız ayrı bir kuruma şikâyet başvurusunda bulunulması amacıyla kurulmuştur (Gerçek, 2015, s.128).

Avustralya Vergi Ofisi’nin yayınlamış olduğu vergi mükellefleri tüzüğüne göre ofisin;

- Mükellefe eşit ve kabul edilebilir davranmak ve bunu yaparken de yasalar çerçevesinde mükellefin içerisinde bulunduğu şartları da göz ardı etmemek,
- Mükellefin davranışlarında hata veya kasıt olup olmadığı gözetilerek mükellefe dürüst ve adil davranmak,
- Mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken yardım alabileceğini ve bir başkası tarafından temsil edilebileceğini kabul etmek,
- Mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken, onlara profesyonel bir şekilde hizmet ve destek sunmak,
- Vergi kanunlarını uygularken mükellefin bilgi gizliliğine saygı duymak ve bu gizliliğin korunmasını sağlamak,
- Mükellefin 1982 Bilgi Edinme Özgürlüğü Yasası gereğince haklarında tutulan bilgilere ulaşmasını sağlamak,

- Mükellefi hakları ve yükümlülükleri konusunda bilgilendirmek ve onlara tavsiyelerde bulunmak,
- Kurumun almış olduğu kararları mükellefe net bir şekilde sunmak,
- Avustralya Vergi Ofisi'nin vermiş olduğu kararlarda, yapmış olduğu hizmetlerde mükellef memnuniyeti sağlanmazsa mükellefin şikâyette bulunmasına saygı duymak,
- Vergi sistemi içerisinde mükellefin sorumluluklarını yerine getirirken katlandığı maliyetleri en aza indirmek tüzükte yer alan ofisin yükümlülükleridir.

Tüzüğe göre Avustralya Vergi Ofisi'nin yükümlülüklerinin yanında bir de mükellefin sorumlulukları vardır. Bu sorumluluklar ise;

- Mükellefin sorumluluklarını yerini getirirken dürüst davranmak,
- Verilen vergi beyannamelerinin ve faaliyet tablolarının kayıtlarının kanunlara uygun olması. Ayrıca tutulan bu kayıtların İngilizce olması ve beş yıl boyunca saklanmak,
- Eksiksiz ve doğru bilgi vermek,
- Vergi beyannamelerinin ve diğer gerekli belgelerin belirlenen tarihlerde ve zamanında vermek,
- Mükellefin yükümlülüklerini yerine getirirken gönüllü davranmasıdır ((Australian Taxation Office, 2007).

Vergi ombudsmanı vergi dairesinin gerçekleştirmiş olduğu idari işlem ve eylemlerden doğan şikâyet başvurularını inceler. Vergi ombudsmanı bireysel şikâyetleri incelemenin yanında vergi idaresinde oluşabilecek problemleri tespit etmek amacıyla şikâyet başvurularından elde edilen bilgileri işler ("Commonwealth Ombudsman",2011, s.4).

Avustralya Vergi Dairesi (ATO), vergilerin toplanmasını kolaylaştırmak ve vergi mükelleflerine yardımcı olabilecek mekanizmalar oluşturmuştur. 2018 yılında anlaşmazlık ihtimalini ve maliyetini düşürmek için gelir vergisi denetimine itirazda bulunabilecek küçük işletmeler için ayrı ve bağımsız bir inceleme hizmetini mükelleflere sağlamıştır. Ayrıca bu küçük işletmelere, gelir vergisi denetimleri bitmeden önce Uyuşmazlık Yardım Hizmeti sunmaktadır. ATO, esnek ödeme düzenlemesini sağlayarak gelir vergisinde yer alan anapara için herhangi bir gecikme

cezası olmadan Kullandıkça Öde Taksit (PAYGI) uygulamasını kullanmıştır. Bunun yanında mükellefe, anaparanın ödenmesini 22 aya kadar ertelenmesi imkanını da vermiştir (("Parliament of Australia", 2018-2019).

Avustralya Vergi Dairesi (ATO) ve Vergi Uygulayıcıları Kurulu'nun (TPB) vergilendirme işlemlerini ve bu işlemlerle ilgili kararları bunun yanında vergi idaresi ile alakalı olan mekanizmayı bağımsız ve tarafsız bir şekilde araştırmakla görevli olan 2015'te Sidney'de tek bir ofis şeklinde araştırmalarını yürüten İGTO (Vergilendirme Genel Müfettişi ve Vergi Ombudsmanı) oluşturulmuştur. İGTO mükellefin şikayetlerini inceler ve bu şikayetler doğrultusunda ATO'ya tavsiyelerde bulunur. Fakat ATO adına kararlar alamaz ve alacağı herhangi bir kararda baskı yapamaz.

İGTO'nun vergi dairesine sağladığı katkılar:

- Mükellef ve vergi dairesi arasında çıkan uyuşmazlıkları etkili bir şekilde çözmeye çalışır.
- Sınırlı ekonomik varlıklara sahip olan işletmelerin vergi uzmanlığı ve yardımına daha kolay ulaşmasını sağlar.
- Bürokrasiyi azaltır.
- Mahkemelerde oluşan yoğunluğu azaltıp, kanuni maliyetleri en aza indirir.
- Vergi sisteminin adil olduğunu göstererek toplumun güvenini kazanır. Toplumda oluşacak bu güven ortamıyla birlikte vergi sistemine katılım sayısını artırır ("The Administration of the Commissioner's Remedial Power", 2023, 04.06.2024).

Tablo 2.16.

Ajanslar tarafından alınan şikayetler ve anlaşmazlıklar (2023)

Ajanslar	Alınan Şikâyet ve Anlaşmazlık	Alınan Toplam Şikâyet ve Anlaşmazlıkların Oranı
ATO	1.433	% 93,7
TPB	25	% 1,6
Diğer Şikâyet Başvuruları	71	% 4,6
Toplam	1.529	% 100

Kaynak: (IGTO Annual Report FY23, 2023, s.19)

2023 yılında ajanslar tarafından dikkate alınan şikâyet başvuruları ve anlaşmazlıkların toplam şikâyet başvurusu içerisinde en büyük paya sahip ajans

ATO'dur. Nerdeyse toplam şikâyet başvurularının tamamı ATO'ya yapılmıştır. % 1,6'lık bir oranla en düşük şikâyet başvurusu ise TPB'ye yapılmıştır.

Tablo 2.17.

Ajanslar tarafından alınan şikâyetler (2020-2023)

Ajans	2020	2021	2022	2023
ATO	138	1.382	1.199	1.443
TPB	2	22	22	25
Diğer Şikâyetler	-	-	93	71

Kaynak: (IGTO, 2024)

Yıllar bazında ajanslara yapılan şikâyet başvurularını incelediğimizde ise 2021 yapılan şikâyet başvurusunun 2020 yılına göre on kat kadar arttığı görülmektedir. IGTO'nun yetki alanına girmeyen şikâyet başvuruları diğer ajanslara yapılmaktadır.

Vergilendirme ve Vergilendirme Genel Müfettişi (IGTO) kendisine yapılan şikâyet başvuruları için soruşturma düzenler ve bu soruşturmaları kendi içerisinde kategorilere ayırır.

Tablo 2.18.

IGTO 'nun gerçekleştirdiği soruşturma kategorileri (2019-2023)

Kategori	2019	2020	2021	2022	2023
Son Derece Karmaşık Uyuşmazlık Soruşturması	6	8	69	12	2
Karmaşık Anlaşmazlık Soruşturması	84	106	149	126	74
Karmaşık Olmayan/ Sık Anlaşmazlık Soruşturması	492	392	330	202	288
Şikâyet Sorgulama/ Soruşturma	2.130	2.269	1.084	974	1.165
Toplam	2.712	2.775	1.632	1.314	1.529

Kaynak: (IGTO Annual Report FY23, 2023, s.16)

IGTO'nun soruşturma kategorilerinden biri olan son derece karmaşık uyuşmazlık soruşturması diğer kategorilere göre 2019-2023 yılları arasında sürekli olarak düşük seviyede kalmıştır. Bu yıllar arasında şikâyet sorgulama/ soruşturma

kategorisi ise diğer kategorilerden her zaman yüksek olmuştur. Toplamda en fazla soruşturma tüm dünyada etkisini gösteren COVID-19 salgının etkisiyle gerçekleşmiştir.

Tablo 2.19.

İdari temyiz mahkemesi vergilendirme ile ilgili dosya sayıları (2019-2024)

Yıllar	Devreden Dosya sayısı	Yeni Başvuru	Sonuçlandırılan Dosya Sayısı	Ortalama Sonuçlandırma Süresi (Hafta)
2019-2020	1284	577	719	41
2020-2021	1146	596	740	53
2021-2022	1024	738	553	42
2022-2023	1196	688	395	53
2023-2024	1492	609	694	52

Kaynak: (Administrative Appeals Tribunal, 2019-2024 yılları arasında yayınlanan yıllık raporlardan yararlanarak hazırlanmıştır.)

Avustralya idari temyiz mahkemesine vergilendirme ile ilgili her yıl yapılan başvuru sayısı bir önceki yıldan devreden dava dosya sayısının neredeyse yarısıdır. 2019-2024 yılları arasında toplam davaların tamamının çözülemediği görülmektedir. Ayrıca bu davaların görülme süreleri ortalama kırk haftadır. Davaların uzun sürede çözülememesi ve her yıl devreden dosya sayısının yükü yargı sisteminin ağır işlemesine ve tıkanmasına neden olmaktadır. Bu nedenle alternatif bir çözüm yolu olan vergi ombudsmanlığı burada devreye girerek vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesine yardımcı olmaktadır.

BÖLÜM III

VERGİ OMBUDSMANLIĞI ve TÜRKİYE’DE VERGİ OMBUDSMANLIĞININ GEREKLİLİĞİ

3.1. Vergi Ombudsmanlığı ve Türkiye’de Vergi Ombudsmanlığının Gerekliliği

Ombudsman, şikayetleri göz önüne alarak vatandaş ve idare arasında her iki tarafı da memnun edecek kararlar veren kişidir. Kurumsal anlamda ombudsman ise, parlamento aracılığıyla vatandaşların şikayetlerini inceleyip, bu şikayetleri çözüme kavuşturmak için seçilen kimse ya da kimseleri temsil etmektedir. Ombudsmanlık kurumu mükellefi, içinde bulunmuş olduğu idari ve yargısal süreçlerden bağımsız ve tarafsız bir şekilde değerlendirir. Fakat idari çözüm kademesinde ya da vergilendirme sürecinde vergi mükellefi yararına verilecek kararlar idare ve yargı açısından bağlayıcı değildir. Fakat idareye yol göstermek ve dava sürecinde olan mükellefin faydası adına kararın göz bulundurulması önemlidir (Durmuş, 2019, s.77-78).

“Vergi Ombudsmanının yaratılmasında temel etken genel ombudsman kurumuna götürülen ihtilaf çeşitliliğine nazaran etkinlik sağlama fikridir. Özellik, çabukluk, serilik ve etkinlik talebi, vergi dava yükünün azaltılması amacı ve vergilendirme alanının kendisine has özelliklerinin bulunması, bir Vergi Ombudsmanının kurulmasını gerektiren nedenler olarak sıralanmaktadır” (Yaltı, 2012, s. 114-115).

Vergi Ombudsmanı hem idareye hem de mükellefe fayda sağlamaktadır. Vergi Ombudsmanı idarenin gerçekleştirdiği fiil ve işlemleri denetler, inceler ve tavsiyelerde bulunarak vergi idaresinin etkili olmasını sağlar. Mükellef açısından ise mükellefe yol gösterici olarak mükellefin vergiye olan uyumunu sağlar. Ayrıca yargı makamlarında vergi dosyalarının birikmesini ve yaşanan anlaşmazlıkların yargıya taşınmadan çözümlenmesini sağlamış olur (Gümüş, 2013, s.42).

Vergi ombudsmanı sadece vergi uyuşmazlıklarına çözüm üretmek ve Gelir İdaresinin gerçekleştirdiği eylem ve işlemleri teftiş etmekle kalmaz aynı zamanda vergi mükelleflerinin sahip oldukları haklarını korur, onlara danışmanlık hizmeti sağlar ve yaşanan vergi uyuşmazlık ve anlaşmazlık sorunları ile ilgili incelemeler yaparak vergi sisteminin gelişmesine katkıda bulunur (Gerçek ve Özcan, 2015, s. 53).

Tablo 3.1.

Mükellef şikayetlerini dikkate alan seçilmiş ülkeler ve bu ülkelerde oluşturulan kurumsal yapılar

Ülke	Kurumsal Yapının Adı	Yasal Çerçeve	Gelir İdaresinden Bağımsızlık	Sistemik Sorunlara İlişkin Raporlama
ABD	Mükellefin Avukatı İdaresi	√	√	√
Avustralya	Vergilendirme Genel Müfettişliği ve Vergi Ombudsmanı	√	√	√
Avusturya	Vergi Ombudsmanlığı Hizmeti	√	√	√
Belçika	Vergi Arabulucusu	√	√	√
Kanada	Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı	√	√	√
Fransa	Hakların Savunucusu	√	√	X
İngiltere	Hakem Ofisi	√	√	√
İsveç	Parlamento Ombudsmanı	√	√	√
Norveç	Ombudsman	√	√	√

Kaynak: (OECD, Tax Administration 2013, Comparative Information on OECD and OTHER Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, s.47)

Her ülkenin siyasi ve idari yapısındaki farklılıklardan dolayı mükellef haklarını koruma amacı güden yapıların isimleri de aynı olmamıştır. Uyuşmazlık ve anlaşmazlıkları daha kısa sürede maliyetsiz bir şekilde çözüme kavuşturmak ve mükellefin var olan haklarını savunmasına ve onlara danışmanlık hizmeti verilmesi amacıyla bazı ülkelerde ombudsmanlık kurumu bünyesinde uzmanlaşmış kişilerin inceleme ve araştırma yaptığı vergi ombudsmanlığı kurulmuştur. Bazı ülkelerde ise bu şekilde bir uzmanlaşmaya gidilmemiş genel ombudsmanlık kurumunda sorunlara çözüm bulmaya çalışılmıştır. Ülkemizde 2012 yılında “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu” kabul edilmiş ve 2013 yılında kamu denetçileri resmi olarak göreve başlamıştır. Seçilen ülkelerle karşılaştığımızda genel ombudsmanlık şeklinde

faaliyet gösteren kurumun yasal dayanağı bulunmaktadır. Gelir İdaresinden bağımsızdır ve sistematik sorunlara ilişkin raporlama mevcuttur.

Vergilendirme konusunda daha etkili bir sistem oluşturmak, bunun yanında hem vergi mükellefinin hem de hazinenin uğrayacağı zararı engellemek adına ülkemizde Kamu Denetçiliği Kurumu bünyesinde uzmanlaşmış bir Vergi Ombudsmanlığı veya Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak özel bir yapının kurulması mükellef ve idare açısından yararlı olacaktır (Gerçek ve Özcan, 2015, s.58).

Vergiyi doğuran olay ile başlayan ve tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil ile devam eden bir vergileme süreci bulunmaktadır. İdarenin ikmalen, resen veya idarece verginin tarh edilmesinde, vergi cezalarının kesilmesi sürecinde, vergi yükümlüleri sorumluluklarını yerine getirirken eksik ya da yanlış davranmaları sonucunda vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıkların çözümü için mükellef ya idari çözüm yollarına ya da yargıya başvuracaktır (Beyce, 2012, s.148). Fakat vergi sisteminin katılığı, kanunların karmaşıklığı ve düzenlemelerin sık sık değişmesi nedeniyle mükellef istediği sonucu alamamaktadır. Bu nedenle Kamu Denetçiliği Kurumunda uzmanlaşmış bir Vergi Ombudsmanlığı mükellefin uğramış olduğu bu mağduriyeti giderebilecektir.

Tablo 3.2.*Seçilmiş ülkelerde ombudsmanlık kurumunun karşılaştırılması*

	Türkiye	İsveç	Avustralya
Resmi Adı	Türkiye Cumhuriyeti	İsveç Krallığı	Avustralya Federal Devleti
Yönetim Şekli	Cumhuriyet (üniter devlet)	Anayasal Monarşi (Parlamentar Demokrasi)	Federal Parlamentar Demokrasi
Ombudsmanlık Kurumunun Adı	Kamu Denetçiliği Kurumu	Parlamentar Ombudsman	Commonwealth Ombudsman
Ombudsman Kuruluş yasası	6328 sayılı KDK Kanunu 2012 yılında yürürlüğe girmiştir	1809 yılında Hükümet Belgesi kabul edilmiştir	1976 tarihli Avustralya Commonwealth Ombudsmanlık Kurumu Yasası kabul edilmiştir
Ombudsmanın görev gelme şekli	Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından atanır	Parlamento tarafından atanır	Genel Vali tarafından atanır
Görev süresi	4 yıl	4 yıl	7 yıl
Yeniden seçilebilme	Tekrar seçilebilir	Tekrar seçilebilir	Tekrar seçilebilir
Görevden alınma	TBMM tarafından görevden alınabilir	Parlamento (Riksdag) tarafından görevden alınabilir	Genel Vali tarafından görevden alınabilir
Görev alanı	Tüm devlet kurumlarını denetleme yetkisine sahiptir. Fakat; -Yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler -Yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar -TSK'nın sırf askeri nitelikteki faaliyetleri -Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler denetim dışındadır.	Tüm devlet kurumlarını denetleme yetkisine sahiptir.	Tüm devlet kurumları ombudsmanın yetki alanı içerisindedir.
Başvuru şekilleri	Gerçek ve tüzel kişiler şahsen, kurumun belirlediği bürolar aracılığıyla veya posta, e-posta, faks aracılığıyla şikâyet başvurusunda bulunabilir.	Doğrudan yazılı veya sözlü bir şekilde başvuru yapılabilir.	Sözlü ya da yazılı olarak herkes başvuruda bulunabilir.
Ayrı bir vergi ombudsmanlığı	Mevcut değil	Mevcut değil	Vergilendirme Genel Müfettişi ve Vergilendirme Ombudsmanı sistemde yer almaktadır.
İdare Mahkemelerinin Davaları Sonuçlandırma Süreleri	5,5 ay	7,3 ay	13,2 ay
İdare Mahkemelerine Yapılan Başvuru Sayısı (2021 yılı için)	130,482	7,480	738

SONUÇ VE ÖNERİLER

1809 yılında İsveç'te doğan Ombudsmanlık Kurumu, zamanla demokratikleşmenin ve büyümenin bir gereği olarak diğer ülkelere de yayılmıştır. İlk olarak İskandinav ülkelerinde yayılmaya başlayan bu kurum yıllar içerisinde diğer kıta ve ülkeleri de etkilemiştir. Her ülkede benimsenen farklı idari, siyasi, hukuki ve toplumsal sistemlerden dolayı farklı şekillenmiş ve farklı isimlerle kurulmuştur. Bu farklılıklara rağmen Ombudsmanlığın ortak kabul edilen prensipleri, tarafsız ve bağımsız bir şekilde hareket etmesi ve hukuken bağlayıcı değil tavsiye kararları almasıdır.

Ombudsman, idarenin bütün eylem işlem, fiil ve çalışmalarını hukuk ve hakkaniyet yönünden ulusal ve uluslararası kanunlar kapsamında denetleyerek birey ve idare arasındaki uyuşmazlıkları dostane bir şekilde çözümlenmeye çalışan bir kurumdur. Hukuk devletinin bir gereği olarak vatandaş haklarının savunulması, gerçekleşecek olan idari işlemlerin şeffaf ve tarafsız bir şekilde yapılarak vatandaşın devlete olan güvenini arttırmak temel amaçtır. Bu amacı gerçekleştirirken idarenin vermiş olduğu kararları ortadan kaldıramaz, yargı gibi davranamaz ve idarenin yerine işlem yapamaz, sadece kendisine başvuru şikâyetinde bulunan vatandaşın şikâyetini inceler ve bu incelemeler doğrultusunda idareye tavsiyelerde bulunur.

Ombudsmanlığın görev alanı tüm devlet kurumları olduğundan gelir idaresinin vergilendirme işlemleri ve bu işlemler sonucunda yapacağı vergi tahsilat işlemleri de bu kapsama dahildir. Bu nedenle bazı ülkeler Genel Ombudsmanlık kapsamında şikâyet başvurularını incelerken bazı ülkeler ise bu konuda uzmanlaşmaya giderek Vergi Ombudsmanlığı kapsamında şikâyet başvurularını inlemiştir. Türkiye ve İsveç'te genel ombudsmanlık şeklinde kurum yapılaşırken Avustralya'da genel

ombudsmanlık kurumunun yanında ayrıca Vergi Ombudsmanlığı faaliyet göstermektedir.

Vergi Ombudsmanlığı sadece mükellef ve devlet arasındaki uyuşmazlıkları çözüme kavuşturma amacı taşımaz. Aynı zamanda mükelleflerin haklarını korumak, onlara danışmanlık hizmeti vermek, vergi sistemini geliştirmek ve vergi sisteminde bulunan eksikleri gidermek amaçları da bulunmaktadır.

2021 yılında Vergi Mahkemelerindeki toplam dava dosya sayısı 192.166'dır. Ve aynı yıl içerisinde mahkemelerde bu davaların görülme süresi 147 gündür. Ayrıca bu yıl içerisinde Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılan başvuru sayısı 5, Kamu Denetçiliği Kurumu'na yapılan şikâyet başvuru sayısı ise 167'dir. Uyuşmazlıklara çözüm bulmada bütün yük yargının üzerindedir. Bu da bize yargı sisteminin ağır işlediğini göstermektedir. İsveç'te aynı yıl idare mahkemelerine yapılan dava başvuru sayısı 7.480 iken Avustralya'da bu başvuru sayısı 738 olarak gerçekleşmiştir.

Vergi davalarının üç ülkede sonuçlandırma süreleri karşılaştırıldığında en kısa süre Türkiye'de en uzun sonuçlandırma süresinin ise Avustralya'da gerçekleştiği görülmektedir. Bu sürelerin oluşmasında birçok etken birlikte rol oynamaktadır. Buna örnek olarak ülkelerin nüfusu, mükellef sayısı ve idari yapısı gösterilebilir. Türkiye'de dava sonuçlandırma süresi ortalama 5,5 aydır. Fakat bir yıl içerisinde idare mahkemelerine yapılan başvuru ve buna ek olarak bir önceki yıldan devreden dava dosya sayıları diğer ülkelere göre oldukça yüksektir. Çalışmada yer alan ülkelerde mükellefin hakkını savunabilmesi için çeşitli alternatif yollar bulunmaktadır. İdare mahkemesinde istediği çözümü bulamayan mükellefe temyiz mahkemelerine başvurma hakkı da tanınmıştır. Bunun yanında alternatif çözüm yolları oluşturularak uyuşmazlıklar çözümlenmeye çalışılmıştır. Buna rağmen yargıdaki dava dosya sayısı Türkiye'de oldukça yüksektir. Bu nedenle Avustralya'da bulunan Vergi Ombudsmanlığı mükellefe yargı yoluna başvurmadan uyuşmazlığın çözümünü sağladığı için yargıda davlar daha sağlıklı ve kalıcı çözümler sunmaktadır.

Türkiye'de vergi ombudsmanlığının kurulması, genel bütçe gelirleri içerisinde en büyük paya sahip olan vergi gelirlerinin (2023 için bu pay genel bütçe içerisinde %89'dur) elde edilirken kayba uğramaması bütçe açısından çok önemlidir. Hazinesin gelir kaybı yaşamaması için uyuşmazlıkların hızlı ve maliyetsiz bir şekilde çözümlenmesi gerekmektedir. Maliyetsiz ve hızlı bir şekilde uyuşmazlıkların

çözümlemesi mükellef psikolojisini olumlu yönde etkileyerek vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışlarını da önemli derecede azaltacaktır.

Uzmanlaşmış bir Vergi Ombudsmanlığının kurulmasıyla birlikte mükellefin şikâyet başvuruları göz önüne alınarak vergi sisteminde var olan noksanlıklar ve tıkanıklıklar giderilebilir. Ayrıca kurumun bu noksanlıklar çerçevesinde hazırlayacağı yıllık, aylık ve performans raporları vergi idaresini kötü işleyişini durdurur, mükellefe vergi bilinci kazandırır, parlamentonun daha adil ve daha uyumlu düzenlemeler yaparak denetim mekanizmasını güçlendirir.

Gelir İdaresinin benimsemiş olduğu Mükellef Hakları Bildirgesi, daha iyi hizmet verebilmek için mükellefe itirazda bulunma ve yaşadığı uyuşmazlığı çözme konusunda güvence verir. Mükellef Hakları Bildirgesi'nin esasları temel çerçeve olacak şekilde kabul edilip Vergi Ombudsmanlığında geliştirildiğinde mükellefin idareye olan güveni artacaktır. Bu da mükellefin vergiye kolay uyum sağlamasına ve yükümlülüklerini vatandaş olmanın bir gereği olarak görmesini sağlayacaktır.

Ayrıca Kamu Denetçiliği Kurumunun daha iyi tanıtılmasıyla birlikte vergi mükellefleri kendi alanında teknik ve hukuki bilgiye sahip idarecilerin varlığı sayesinde bu alternatif çözüm yoluna daha sık başvurabileceklerdir. Şu anda KDK'nın ve alternatif çözüm yollarının kullanılmasına rağmen vergi mahkemelerinde o yıl içerisinde açılan dava dosya sayılarına ek olarak bir önceki yıldan devreden dosya sayıları da eklenmektedir. Bu nedenle vergi mahkemelerinde, aslında daha basit ve daha hızlı çözülebilecek uyuşmazlıkların çözüm süresi uzamaktadır. Bu hukuki tıkanıklığın giderilmesi amacıyla Vergi Ombudsmanlığının kurulması idare-mükellef açısından olumlu sonuçlar doğuracaktır.

KAYNAKLAR

- Abdioğlu, H. (2007). "Yönetişim İlkelerinin Uygulanmasında Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumu ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Açısından Önemi",. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, s. 79-102.
- Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü (ASİGM). (2023). *Adalet Bakanlığı İstatistikleri*. (05.20.2024). Erişim adresi: https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/22042024115644ADalet_ist-2023CALISMALARI59.
- Administrative Appeals Tribunal, (25.06.2024), Erişim adresi: <https://www.aat.gov.au/about-the-aat/corporate-information/statistics-2019-2024>
- Akdoğan, A. (2019). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (14 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akıncı, M. (1998). Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman. (Doktora Tezi) İstanbul: Marmara Üniversitesi
- Akıncı, M. (2008). İsveç İdare Hukuku. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, s. 167-221.
- Anzoa. (2016). Ombudsman Services in Australia and New Zealand: Erişim adresi: <https://anzoa.com.au/about-ombudsman/>
- Arslan, A. (2021). Vergi Uyuşmazlıklarına Alternatif Çözüm Yollarının Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi*, 17(203).
- Arslaner, H. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17(273).
- Ataman, T. (1997). Ombudsman ve Temiz Toplum. *Yeni Türkiye Dergisi*, 3(14), s. 779-789.
- Australian Taxation Office. (2007). *Taxpayer's Charter: What You Need To Know*. Canberra. (07.06.2024). Erişim adresi: <https://www.knowyourrightsgroup.com.au/files/TaxpayersCharter.pdf>
- Avşar, B. (2012). *Ombudsman iyi Yönetilen Türkiye İçin Kamu Hakemi*. İstanbul: Hayat Yayınları
- Babüroğlu, O., ve Hatipoğlu, N. (1997). *TÜSİAD "Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi"*. İstanbul: TÜSİAD

- Beyce, A. (2012). *Vergi Sorunlarının Çözümünde Kamu Denetçiliği Kurumu'nun İşlevi.*(Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Bilici, N. (2020). Çoğalan Vergi Uyuşmazlıkları ve Azaltılmasına Yönelik Önlem Arayışları. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*(1), s. 243-248.
- Bilici, N. (2021). *Vergi Hukuku* (51 b.). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Biniş, M. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2), s. 15-30.
- Bölge İdare Mahkemeleri (BİM), İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (1982, 20 Ocak). Resmî Gazete (Sayı:17580). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2576.pdf>
- Commonwealth Ombudsman . (2011). *Submission by the Commonwealth Ombudsman.* Canberra. (10.06.2024). Erişim adresi: <https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/Commonwealth-Ombudsman.pdf>
- Commonwealth Ombudsman. (2023). Ombudsman Act 1989:Canberra. (06.05.2024). Erişim adresi:https://www.legislation.act.gov.au/a/alt_a1989-45co/default.asp
- Coomonwealth of Australia Constitution Act. (2021). Erişim adresi: <https://www.wa.gov.au/system/files/2019-08/Commonwealth%20of%20Australia%20Constitution%20Act.pdf>
- Danıştay Kanunu (1982, 20 Ocak). Resmî Gazete (Sayı: 17580). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2575&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>
- Doğan, K. C. (2016). Türkiye Ombudsmanı: Yapısal, Kurumsal ve İşlevsel Yönleri. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 1(1), s. 1-9.
- Durmuş, N. K. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Fakültesi Dergisi*(1), s. 47-76.
- Durmuş, Y. S. (2019). Mükellef Hakları ve Dünya Uygulamaları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 42(372), s. 72-79.
- Efe, H., & Demirci, M. (2013). Ombudsmanlık Kavramı ve Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler. *Sayıştay Dergisi*(90), s. 49-72.
- Erdem, T. (2012). *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları* (1 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erhüman, T. (2000). Türkiye İçin Nasıl Bir Ombudsman Formülü. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 49(1).
- Eur-lex. (1994). *Euratom: Decision of the European Parliament of 9 March 1994 on the regulations and general conditions governing the performance of the Ombudsman's duties.* (28.07.2024).Euratom: Decision of the European

Parliament of 9 March 1994 on the regulations and general conditions governing the performance of the Ombudsman's duties: <http://data.europa.eu/eli/dec/1994/262/oj/eng> a

- Fendoğlu, H. (2013). Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı. *Ankara Barosu Dergisi*(4), s. 23-49.
- Fendoğlu, H. T. (2010). *Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık)*. Ankara: Stratejik Düşünce Enstitüsü.
- Ferhatoğlu, E., & Ferhatoğlu, G. P. (2010). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaş(tır)ma Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Vergi Dünyası*(342), s. 150-163.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2006). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma*(22). (20.02 2024). Erişim adresi: https://www.muhasabenet.net/07_uzlasma.pdf
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2006). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma*. Gelir İdaresi Başkanlığı. (20.02. 2024). Erişim adresi: https://www.muhasabenet/07_uzlasma.pdf
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2022). *2021 Faaliyet Raporları*. Gelir İdaresi Başkanlığı,(28.03. 2024). Erşim adresi: [hptts://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2022_faaliyet_raporu_4.fdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2022_faaliyet_raporu_4.fdf)
- Gerçek, A. (2015). *Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi* (6 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gerçek, A., & Özcan, O. (2015). Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları, Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 38(324), s. 49-64.
- Gölönü, S. (1997). Ombudsman ve Yönetimde Halkla İlişkilerin Gelişmesine Etkisi. *Sayıştay Dergisi*, 8(27), s. 3-14.
- Gözler, T., & Demir, A. (2015). Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü. *Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*(2), s. 28-41.
- Gülşen, M. İ. (2018). Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Çözüm Yollarının Çeşitli Göstergeler ile Analizi: İstanbul Vergi Mahkemeleri Örneği. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(52), s. 241-258. doi:<https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.441818>
- Gülşen, M. İ. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları: Alternatif Çözüm Olarak Arabulculuk. *Sosyal, Beşeri Ve İdari Bilimlerde Akademik Çalışmalar - 2019* (s. 267-20), Karadağ.
- Gümüş, Ö. (2013). Vergi Ombudsmanlığı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Vergi Raporu*(164), s. 39-44.
- Güneş, M. (2022). *Vergi Ceza Hukukunda Uzlaşma Müessesesi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Hocaoğlu, C. (2015). Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*(5), s. 491-515

- Hoş, Z. M. (2014). Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulaması. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*(114), s. 293-314.
- İnternational Ombudsman İnstitute, (26.12.2023), Erşim adresi: <https://www.theioi.org/the-i-o-i>
- İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK). (1982, 20 Ocak), Resmi Gazete (Sayı:17580). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2577.pdf>
- Inspector- General of Taxation- Taxation Ombudsman. *Annual Reports*. Canberra. (20.06.2024). Erişim adresi: <https://www.igt.gov.au/publications-archive/annual-reports/>
- İşbilir, Ş. (2008). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve İdari Çözüm Yolları*.(Yüksek Lisans Tezi.) Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Jagerskiöld, S. (1961). The Swedish Ombudsman, University of Pennsylvania Law Review, 109(8) (Jun.), 1077-1099.
- Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu (KDK) (2012, 29 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 28338). Erişim adresi: https://paylasim.ombudsman.gov.tr/dokuman/document/Kamu_Denetçiliği_Kurumu_Kanunu.pdf
- Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK). (2022). *Yıllık Rapor*. (01.06.2024). Erişim adresi: <https://paylasim.ombudsman.gov.tr/dokuman/documentuploads/2022-yillik-rapor-web/mobile/index.html>
- Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK). (2023). İdari Faaliyet Raporları.(01.06.2024). Erişim adresi: <https://paylasim.ombudsman.gov.tr/dokuman/documentuploads/KDK-2023-Yili-Idare-Faaliyet-Raporu/index.html>
- Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (2013, 28 Mart). Resmi Gazete (Sayı: 28601 (Mükerrer)). Erişim adresi: <https://paylasim.ombudsman.gov.tr/dokuman/document/711KAMU-DENETCILIGI-KURUMU-KANUNUNUN-UYGULANMASINA-ILISKIN-USUL-VE-ESASLAR-HAKKINDA-YONETMELIK.pdf>
- Karabaş, S. (2015). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar* (20 b.). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kestane, D. (2006, Temmuz- Aralık). Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu. *Maliye Dergisi*(151), s. 128-142.
- Köseoğlu, Ö. (2010). Avrupa Ombudsmanının Hukuki Statüsü, İşleyişi Ve Kurumsal Etkinliği. *Sayıştay Dergisi*(79), s. 31-62.
- Küçüközyiğit, H. Galip," Bağımsız Bir Kamusal Denetim Organı: Ombudsman. (02.05.2024). Erişim adresi: https://www.turkhukusitesi.com/makale_100.htm
- Odyakmaz, Z., Kaymak, Ü., & Ercan, İ. (2015). *İdare Hukuku* (16 b.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- OECD. (2013). Tax Administration: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. (10.06.2024). Erişim adresi:

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page49

- Özcan, O. (2017). *Vergi Ombudsmanı* (1 b.). İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Özer, M. A. (2017). Avrupa Ombudsmanı ve Türkiye Kamu Denetçiliği Kurumu: Mukayeseli Bir İnceleme. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 8(31), s. 65-89.
- Parlak, B., & Doğan, K. C. (2016). *Karşılaştırmalı Ombudsman İncelemeleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Parliament of Australia. (2018-2019). *House Committee Standing Committee on Tax and Revenue Inquiry Into the Commissioner of Taxation Annual Report*. Canberra. (21.06. 2024). Erişim adresi: https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Committees/House/Former_Committees/Tax_and_Revenue/AnnualReport2018-19/Report/
- Pehlivan, O. (2020). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.
- Pickl, V. J. (1986). Ombudsman ve Yönetimde Reform. (T. Ergun, Çev.) *Amme İdaresi Dergisi*, 19(4), s. 37-46.
- Ragnemalm, H. (1991). *Administrative Justice In Sweden*. Stockholm: Juristförlaget.
- Regeringskansliet. (08.05.2024). Sa Styr Sverige. Erişim adresi: <https://www.regeringen.se/sa-styr-sverige/>
- Regeringskansliet. (11.05.2024). Sa Styr Sverige. Erişim adresi: <https://www.regeringen.se/sa-styr-sverige/arbetet-pa-nationell-niva>
- Riksdagens Ombudsman. (08.05.2024) Kontoret Grundades 1809. Erişim adresi: <https://www.jo.se/en/about-jo/history/>
- Riksdagen Ombudsman. (22.05.2024). Erişim adresi: Kontoret Grundades 1809: <https://www.jo.se/en/about-jo/history/>
- Riksdagens Ombudsman. (23.05.2024). Erişim adresi: <https://www.jo.se/en/about-jo/the-ombudsmen/the-ombudsmens-overview/>
- Sarıllı, Ö. (2020). Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması. *Gümrük Ticaret Dergisi*, 7(22), s. 72-85.
- Sesli, M. (2022). Türkiye’de Ombudsman Kurumunun Bilinirlik ve Etkinlik Açısından Katılımcı Demokrasiye Katkısının Değerlendirilmesi. *Ombudsman Akademik*, 8(15), s. 83-102.
- Sveriges Domstolar. (15.07.2024). Arsredovisning 2023, Erişim adresi: <https://www.domstol.se/om-sveriges-domstolar/statistik-styrning-och-utvecling/arsredovisning-2023>
- Sveriges Domstolar. Statik- styrning och utvecling. (2023). *Arsredovisning 2023*. Erişim adresi: https://www.domstol.se/globalassets/filer/gemensamt-innehall/styrning-och-riktlinjer/arsredovisning/arsredovisning_2023_sverigesdomstolar.pdf

- Sveriges Riksdag. (14.05.2024). Sa Fungerar Riksdagen. Erişim adresi: <https://www.riksdagen.se/sv/sa-fungerar-riksdagen-uppgifter/beslutar-om-lagar>
- Sveriges Riksdag. (14.05.2024). Sa Fungerar Riksdagen.. Erişim adresi: <https://www.riksdagen.se/sv/sa-fungerar-riksdagen/demokrati/svriges-grundlager-och-riksdagsardningen/>
- Sveriges Riksdag. (09.05.2024). Sa Fungerar Riksdagen.. Erişim adresi: <https://www.riksdagen.se/sv/sa-fungerar-riksdagen/riksdagens-uppgifter/kontrollerar-regeringen/>
- Swedish Royal Court. (08.05.2024). The history of the monarchy, Erişim adresi: <https://www.kungahuset.se/english/the-monarchy-of-sweden#h-Swedensformofgovernment>
- şahin, M. S. (2015). *Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Uygulama Örnekleri* (1 b.). Ankara: Astana Yayınları.
- şengül, R. (2007). Türkiye'de Kamu Yönetiminin Etkin Denetlenmesinde Yeni Bir Kurum: Kamu Denetçiliği Kurumu. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(14), s. 126-145.
- şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek , A. (2022). *Vergi Hukuku* (13 b.). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü (ASİGM). (22.03.2024). Erişim adresi: <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/adl-istatistikler-yayin-arşivi>
- TC. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (DPT). (2007). *Dokuzuncu Kalkınma Planı "Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. (15.12.2024). Erişim adresi: <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/08/Dokuzuncu-Kalkınma-Plani-Kamuda-İyi-Yonetisim-OIK.pdf>
- TC. Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK), *Kamu Denetçiliği Kurumu Altı Aylık Raporlar*. (06.05.2024). Erişim adresi: <https://www.ombudsman.gov.tr/Yayinlarimiz/AltıAylıkRaporlar>
- TC. Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK). *2023 Performans Programı*. (04.05.2024). Erişim adresi: <https://www.paylasim.ombudsman.gov.tr/dokuman/documentuploads/2023-Performans-Programi/mobile/index.html>
- TC. Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK). (2017). *Yıllık Rapor*. (29.05.2024). Erişim adresi: <https://paylasim.ombudsman.gov.tr/dokuman/documentuploads/2017-yıllık-rapor-SON-PDF/mobile.index.html>
- TC. Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK). (2020). *2020 Yıllık Rapor*. Ankara, (29.05.2024). Erişim adresi: https://paylasim.ombudsman.gov.tr/dokuman/documentuploads/2020_yili_yillik_rapor/mobile/index.html

- TC. Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK). (2024). *2023 Yıllık Raporu*. Erişim adresi: <https://paylasim.ombudsman.gov.tr/dokuman/documentuploads/KDK-Ombudsman-2023-Yillik-Raporu/index.html>
- TC. Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK). *2017-2021 Kamu Denetçiliği Kurumu Stratejik Plan*.(02.03.2024). Erişim adresi: <https://www.kdk.gov.tr/Yayinlarimiz/StratejikPlan>
- TC. Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK). (2019). *İyi Yönetim İlkeleri Rehberi*. (28.02.2024). Erişim adresi: <https://www.kdk.gov.tr/Yayinlarimiz/IyiYönetimIlkeleriRehberi>
- TC. Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK). (2023). *2022 Yıllık Rapor*. (01.03.2024). Erişim adresi: <https://www.paylasim.ombudsman.gov.tr/dokuman/Documentuploads/2022-yillik-rapor-web/mobile/index.html>.
- Tanrıver, S. (2006). Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Özellikle Arabuluculuk. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*(64), s. 151-178.
- The Australian Government the Inspector-General of Taxation and Taxation Ombudsman. (2023). *The Administration of the Commissioner's Remedial Power*. (06.05.2024). Erişim adresi: <https://www.igt.gov.au/wp-content/uploads/2023/12/Final-Report-Commissioners-Remedial-Power.pdf>
- The Australian Government the Inspector-General of Taxation and Taxation Ombudsman. (2023). *IGTO Annual Report FY23*. Canberra. (08.06.2024). Erişim adresi: <https://www.igt.gov.au/wp-content/uploads/2023/10/IGTO-Annual-Report-FY23.pdf>
- Tortop, N. (1998). Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması. *Amme İdaresi Dergisi*, 31(1), s. 3-11.
- TDK (Türk Dil Kurumu).*Türkçe Sözlük*. (02.02.2024). Erişim adresi: [https://sozluk.gov.tr/?kelime=kamu denetçisi](https://sozluk.gov.tr/?kelime=kamu%20denet%20cisi)
- Türkbay, Ö. (2012). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982).
- Usta, H. (2016). Türkiye'de Ombudsman (Kamu Denetçiliği) Kurumu. *Denetim*(14), s. 59-64.
- Uyumaz, A., & Erdoğan, K. (2016). Aile Hukukundan Doğan Uyuşmazlıkların Alternatif Çözüm Yolları. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), s. 119-169.
- Uz, B. (2018). Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumuna Yapılan Başvuruların Dava Açma Süreleri Üzerindeki Etkisi. *Ombudsman Akademik Dergisi*(8), s. 59-74.
- Ünsal, H., & Ortaç, F. R. (2022). *Vergi Hukuku* (1 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Vergi Usul Kanunu(VUK). (1961, 10 Ocak) Resmî Gazete (Sayı:10703). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

- Yaltı, B. (2012). Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru. *Vergi Sorunları Dergisi*(286), s. 110-121.
- Yardımcıoğlu, M., & Kütükçü, M. (2014). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 6(11), s. 3-26.
- Yüce, M. (2022). Uyuşmazlıkların Çözümünde Toplumun Rol Üstlenmesi: Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları. *Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Dergisi*, 1(1).
- Yüce, M., & Keleş, D. (2022). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemlerinin (ADR) Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanabilirliği: Ülke Örnekleri ve Türkiye İçin Öneriler. *Alternatif Uyuşmazlık Çözümü Dergisi*, 1(1), s. 33-64.

