

Makalenin geliş tarihi: 18.06.2019

1. Hakem rapor tarihi: 01.08.2019

2. Hakem rapor tarihi: 10.09.2019

Makalenin yayına kabul tarihi: 04.10.2019

## VERGİ OMBUDSMANI KAVRAMI VE TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İŞLEVSELLİĞİ (\*)

Şükrü Mert KARCI (\*\*)

### Öz

*Ombudsman kurumlarının şikâyet inceleme konuları arasında vergi işlemleri de önemli bir yere sahiptir. Dünya genelindeki uygulama incelendiğinde gerek özel görevli vergi ombudsmanları, gerekse genel görevli ombudsmanların vergi konusunda şikâyet kabul ettiği görülmektedir. Bu bağlamda kurumsal yapı farklarından bağımsız olarak bir vergi ombudsmanı faaliyetinden söz edilebilir. Vergi yönetiminde etkinliği sağlama amaçlı çağdaş kavramlar ve ombudsman kurumunun ilkeleri arasında bir ilişki bulunmaktadır. Vergi kültürü, vergi ahlakı, vergiye uyum kavramlarının yanı sıra mükellef haklarının gelişimi, vergi yönetimi alanı ile ombudsman denetiminin ilişkilendirilmesine neden olmaktadır. Bu kapsamda vergi ombudsmanı faaliyeti, vergileme ve vergiye uyumu sağlama süreçleriyle ilgili olarak yürütülmektedir. Vergi ombudsmanına yapılan şikâyetler yurttaşların yükümlülükleri ile ilgili olmanın yanında bu kapsamda denetlenmeleri ve yaptırıma maruz kalmaları konusunda da olabilmektedir. Vergiye itiraz edilebildiği gibi vergi cezaları da itiraz konusu olabilmektedir. Bu iki konunun birlikte var olması dolayısıyla vergi idaresi ile yurttaş ilişkileri ombudsman incelemeleri için özgün bir durumu ortaya çıkarmaktadır. Vergi ombudsmanının etkisi, vergi yönetimi alanında mükellef odaklı uygulamalar ile kamu yönetiminde yurttaş merkezliliğin birleşiminde ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda vergi ombudsmanı ile mükellef odaklı vergi yönetimi arasında bir ilişki bulunmaktadır. Bu çalışmada vergi ombudsmanı kavramı ve Türkiye’de kamu yönetimi-yurttaş ilişkilerinde işlevselliği konusu irdelenmiştir. Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumunun vergi konularında itirazları inceleme kapasitesi değerlendirilmiştir. Değerlendirmeler Kamu Denetçiliği Kurumunun yıllık raporlarında sunulan sayısal veriler*

\*) 9-11 Nisan 2019 tarihlerinde Girne-KKTC’de düzenlenen ICOAEF’19 (V. International Conference on Applied Economics and Finance & Extended With Social Sciences)’da sunulan “Vergi Ombudsmanı Kavramı ve Türkiye’de Kamu Yönetimi – Yurttaş İlişkisi Bağlamında İşlevselliği” başlıklı bildiri metni kaynak alınarak hazırlanmıştır.

\*\*) Dr. Öğr. Üyesi, Lefke Avrupa Üniversitesi İİBF, Kamu Yönetimi Bölümü  
(e-posta: skarci@eul.edu.tr). ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9952-5178>

kullanılarak yapılmıştır. İlgili alanda dünya genelinde özel görevli vergi ombudsmanı uygulamaları ile karşılaştırmalar da yapılmıştır. Bu kapsamda Türkiye’de vergi konularında şikâyetlerin ombudsman denetimi kapsamında incelenme kapasitesi değerlendirilerek, vergi ombudsmanının vergi yönetimi alanına etkisi incelenmiştir. Çalışma sonucunda kamu yönetiminin diğer alanlarından farklı unsurlar içeren vergi yönetimi alanıyla sınırlı özel görevli bir vergi ombudsmanının işlevselliği sorgulanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Ombudsman, Vergi Ombudsmanı, Vergi Yönetimi, Mükellef Hakları, Yurttaş Odaklı Kamu Yönetimi.

**JEL Kodları:** H11, H20, H83.

### ***Tax Ombudsman and its Functionality in Turkish Public Administration***

#### ***Abstract***

*Tax treatments are important aspects of ombudsmen activities. Tax treatments may be both investigated by single purpose tax ombudsmen and national ombudsmen worldwide. In this regard the tax ombudsman is not bound up with structural differences. There is a relationship between effective tax management techniques and the principles of ombudsman institutions. The development of taxpayer rights alongside the concepts of tax culture, tax ethics and tax compliance is the reason for the establishment of the relationship between tax management and ombudsman. The investigations of tax ombudsman are conducted with respect to the procedures of taxation and providing tax compliance. The complaints to the tax ombudsman may be both related with the liabilities of the citizens and the sanctions with respect to these. Taxes and punishments may be subject to grievances. The mutuality of these two types of grievances results with a unique form of tax administration and citizen relationship which is related with ombudsman investigations. The effect of tax ombudsman emerges on the juncture of taxpayer oriented practices and citizen oriented public administration. That is the relationship between tax ombudsman and taxpayer oriented tax management. The concept of tax ombudsman and its functionality within the context of public administration-citizen relationships in Turkey is revealed in this study. The capacity of Turkish Ombudsman Institution is evaluated concerning grievances about tax treatments. Numerical data are gathered from the annual reports of the Ombudsman Institution. Comparisons made with worldwide practice of tax ombudsmen. The capacity of Ombudsman investigations about tax treatments in Turkey are evaluated within this context in order to reveal its effect over tax administration. As a result, the functionality of a single purpose tax ombudsman is questioned.*

**Keywords:** Ombudsman, Tax Ombudsman, Tax Administration, Taxpayer Rights, Citizen Oriented Public Administration.

**JEL Codes:** H11, H20, H83.

## Giriş

Vergi işlemleri ile ilgili şikâyetler ombudsman faaliyeti kapsamındaki konular arasında yer almaktadır. Mükelleflerin vergi yönetimleri ile ilgili şikâyetlerini sunabildikleri çeşitli kurumlar arasında ombudsmanlar da bulunmaktadır. Dünya genelinde uygulamada genel görevli ya da vergi işlemleri ile sınırlandırılmış ombudsman kurumları mükellef haklarının korunması amacıyla faaliyet göstermektedir. Genel görevli ya da tekil görevli ombudsman kurumları tarafından yürütülebilen bu inceleme kapasitesi “vergi ombudsmanı” olarak nitelenebilir. Bu kapsamda çalışmada vergi ombudsmanı kavramı, tekil görevli bir ombudsman kurumu ya da genel görevli bir ombudsman yetkileri kapsamında vergi işlemleri konusundaki şikâyetlerin incelenmesi faaliyeti olarak ifade edilmektedir.

Ombudsman kurumu kamu yönetimi alanında 20. yüzyılın sonlarında ortaya çıkan yaklaşımların taşıdığı temel değerlerle ilişkilendirilmektedir. Benzer bir biçimde vergi yönetiminde etkinlik ile anılan çeşitli kavramlar ve ombudsman kurumunun temel katkıları arasında da bir yakınsaklıktan söz edilebilir. Vergi ombudsmanı ile ilgili olarak öne çıkan diğer bir konu da hem yönetsel işlemlerin hem de bunlarla ilgili olarak yurttaşlarca yapılan itirazların ombudsmana şikâyet edilebiliyor olmasıdır. Vergiye itirazın yanında vergi cezalarının da itiraza konu olması ombudsmanın yönetim-yurttaş ilişkilerinde farklı bir katkısını ortaya çıkarmaktadır. Vergi ombudsmanı ile yurttaş merkezlilik arasında bir ilişki bulunmaktadır.

Çalışmada vergi ombudsmanı kavramı ve Türkiye’de kamu yönetimi-yurttaş ilişkisinde işlevselliği değerlendirilmiştir. Öncelikle vergi ombudsmanı kavramı ve kamu yönetimi-yurttaş ilişkisinde özgünlüğü ilgili literatür kapsamında irdelenmiştir. Daha sonra Türkiye’de vergi ombudsmanının etkinliği, Kamu Denetçiliği Kurumunun vergi konularında itirazları inceleme kapasitesi çerçevesinde incelenmiştir. Değerlendirmelerde Kamu Denetçiliği Kurumunun yıllık raporlarından faydalanılmıştır. Türkiye’de kamu yönetiminin diğer alanlarından farklı unsurlar içeren vergi yönetimiyle sınırlı özel görevli bir vergi ombudsmanının işlevselliği sorgulanmıştır.

## 1. Vergi Ombudsmanı ve Etkin Kamu Hizmeti

Vergi ombudsmanı, vergi işlemlerinin kapsamı ve niteliği açısından ombudsman faaliyetinin diğer inceleme konularından daha farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. Dünya genelindeki uygulama incelendiğinde vergi denetimi alanında ombudsman benzeri kurullar, özel görevli ombudsmanlar ve vergi şikâyetlerini kabul eden genel görevli ombudsmanlar olduğu görülmektedir. Ombudsman vergi işlemleri konusunda sadece şikâyet kabul eden bir kurum olmaktan öte çağdaş vergi yönetiminin etkinliği ile de ilgilidir. Mükellef haklarının gelişmesi ve ombudsman kurumlarının vergi konularıyla ilgilenmeye başlaması arasında bir ilişki bulunmaktadır (Yaltı, 2012: 186, 194-196).

### 1.1. Ombudsman ve Vergi Ombudsmanı

Ombudsman, kamu yönetiminin denetimi alanında faaliyet gösteren, klasik denetim yöntemlerinden farklı özelliklere sahip, yurttaş-devlet arasındaki alana yoğunlaşmış bir

kurumdur. Yurttaşların devlet faaliyetleri karşısında korunması düşüncesinin ileri bir aşamasını temsil etmekte, çok çeşitli denetim mekanizmalarının sunduğu bu işlevin eksik yönlerini giderme, hukuksal denetimi yerindelik ve amaca uygunluk denetimiyle tamamlama düşüncesini somutlaştırmaktadır. Ombudsman denetiminin temel özellikleri ise, bağımsızlık, tarafsızlık ve tavsiye niteliğinde kararlar verme olarak sıralanabilir. Ayrıntıda farklılık gösterebilmekle birlikte ombudsman, herhangi bir otoriteye bağlı olmadan, tarafsızlık ilkesi çerçevesinde, kamu kuruluşlarının faaliyetleriyle ilgili olarak yurttaşların şikâyetleriyle ya da kendiliğinden işlem başlatan, incelemeleri sonrasında şikâyeti haklı bulması durumunda hatanın düzeltilmesi konusunda tavsiye niteliğinde kararlar veren bir kurumdur (Karcı, 2016: 36-40).

Vergi yönetimleri ve mükellefler arasında uyumsuzlukların yargı yerine yönetsel aşamada çözülmesi uygulamaları tüm dünyada giderek önem kazanmaktadır. “*İtiraz, şikâyet, arabuluculuk, tahkim, ombudsman*” gibi seçenekler vergi konusunda da uygulanmaktadır. Bu bağlamda idarenin işlemini tekrar değerlendirmesi, taraflar arasında müzakere sağlanması, ihtilafın bağımsız bir kişiye götürülmesi uygulamaları yapılmaktadır. Bu farklı uygulamaların ortak özelliği ise yargılama süreçleri dışında çözüm sunmalarıdır (Yaltı, 2012: 186-187). Mükellef haklarının ülkelerin yönetsel geleneklerine göre çeşitli kurum ve uygulamalar yoluyla koruma altına alındığı görülmektedir (Gerçek, 2006: 126).

Devlet ve yurttaş ilişkisi bağlamında faaliyet gösteren ombudsman kurumu bu ilişkinin yoğun ve çeşitli biçimlerde ortaya çıktığı vergi işlemleri konusuyla da ilgilidir. Ombudsman kurumunun işlevsel amaçları ve vergi işlemlerinin çeşitli boyutları arasında bir ilişki bulunmaktadır. Ombudsman kurumunun işlevsel yönleri, vergi işlemleri bağlamında hem süreçlerde hem de şikâyetlerde etkinlik kapasitesine sahiptir. Bu bağlamda ombudsman kurumu vergi alanında da kamu hizmetinin etkinlik ve verimliliğini sağlamaktadır.

Farklı ülkelerde gerek kamu yönetimi gerekse özel yönetim alanında uygulanmasının yanında bölgesel ve ulus üstü yapılarda da ombudsman kurumları faaliyet göstermektedir. Ombudsman faaliyeti farklı coğrafi ölçeklerde örgütlenebileceği gibi, işlevsel açıdan kamu yönetimi üzerinde genel bir denetimin yanında tek bir hizmetin denetimi biçiminde de olabilmektedir. Bu bağlamda, genel görevli ombudsman denetiminin yanında bir hizmete yönelik özel görevli ombudsmanlar da vardır. Vergi itirazlarını inceleme konusu bu şekilde genel görevli bir ombudsmanın yetkisi kapsamında olabileceği gibi sadece vergi itirazlarının sunulabileceği özel görevli bir ombudsman da bulunabilir.

Vergi ombudsmanları, genel görevli ombudsmanların çok çeşitli incelemeler yürütmesi karşısında daha etkin vergi denetimi amacıyla, vergi konularının kendine özgü nitelikleri bulunması nedeniyle oluşturulmuştur (Yaltı, 2012: 193). Uzmanlık, çabukluk, etkililik, duyarlık, vergi davalarının azaltılması ihtiyacı ve vergileme süreçlerinin zorlukları uzman bir vergi ombudsmanı görevlendirilmesini gerekli kılmıştır (Serrano, 2007: 332-333). Vergi konusundaki itirazlar parasal olarak ifade edilebilen hak ihlalleridir. Bu bağlamda vergi konusundaki ombudsman incelemeleri diğer alanlardan farklı unsurlar içermektedir.

Vergi ombudsmanının, vergi idaresini denetleme, bu şekilde iyi yönetim ve vergi idaresinde kaliteyi sağlama, böylelikle vergiye uyumu arttırma işlevleri bulunmaktadır. Vergi yönetiminin, denetim süreci de dâhil olmak üzere, şikâyet konusu olabilecek tüm işlemleri hakkında ombudsmana başvuru yapılabilir. Belirtilen işlevlere sahip olmakla birlikte vergi ombudsmanını daha geniş bir kapsamda değerlendirmek gerekmektedir. Ombudsmanın insan haklarını koruma ve geliştirme işlevi daha ön planda olduğu için vergi ombudsmanı da esasen bu bağlamda mükellef haklarının korunması kapsamında faaliyet göstermektedir (Yaltı, 2012: 194-196).

## 1.2. Ombudsman Denetimi ve Vergi İşlemlerinde Etkinlik İlişkisi

Ombudsman denetiminin diğer denetim yöntemlerinden farklılaşan temel nitelikleri ile vergi işlemlerinin yürütülmesi ve bunlara itiraz edilmesi konusundaki çağdaş kavramlar arasında bir ilişki bulunmaktadır. Bu noktada vergi toplamada etkinlik ile vergi işlemlerine itiraz kavramları arasındaki ayrıma dikkat etmek gerekmektedir. Ombudsman denetimi esas olarak vergi işlemlerine yönelik şikâyetleri kapsamakla birlikte, vergi işlemlerinin etkin yürütülmesi konusuyla da ilişkilendirilebilir. Bu açıdan vergi ombudsmanı kavramını vergi işlemlerine itiraz ile sınırlandırmamak gerekmektedir. “*Vergi kültürü*”, “*vergi ahlakı*”, “*vergiye uyum*”, “*mükellef hakları*”, vergi işlemlerinde “*müşteri*” gibi kavramlar, kamu yönetimi çağdaş kavramları ve ombudsman ilişkisinin benzer bir biçimde vergi işlemleri alanında da ortaya çıkabileceğini göstermektedir.

Vergi kültürü kısaca vergi verme gereğinin bireylerce hissedilmesi olarak ifade edilebilir. Çeşitli kurumların etkileşiminde kişinin eğitilmesi süreciyle ulaşılabilecek bir kültür düzeyidir (Işık, 2009: 856). Vergi algısı toplumdaki topluma farklılaşmakta, toplumların değişik faktörlerden etkilenen kendilerine has vergi kültürleri bulunmaktadır. Vergi kültürü uzun zaman süreçlerinde ortaya çıkmakta ve çok çeşitli unsurları barındırmaktadır (Tosuner ve Demir, 2009: 10-11). Vergi kültürünü belirleyen içsel ve dışsal faktörler bulunmaktadır. Yurttaşlık bilinci, inanç ve gelenekler, eğitim düzeyi, gelir düzeyi, mükelleflerin birbirleriyle ilgili düşünceleri, mükellef tercihleriyle uyumlu ve etkin kamu hizmetleri, içsel faktörleri oluşturmaktadır. Vergi afları, vergi denetimi, kayıt dışı ekonomi, siyasal etkiler, vergi sisteminin karmaşıklığı gibi unsurlar ise vergi kültürünün dışsal faktörleridir. Eğitim seviyesi ile vergi kültürü arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır (Cesur ve Çelikkaya, 2014: 2-6). Vergi politikası da vergi kültürünün oluşumu üzerinde etkilidir. Genel vergi esaslarına uyulmasının yanında adil ve tarafsız vergileme ile basit, açık, istikrarlı kuralların uygulanması bu açıdan önemlidir (Işık, 2009: 857).

Vergi kültürünün yanında bir diğer önemli kavram vergi ahlakıdır. Vergi idaresi ve mükellef arasında karşılıklı yükümlülükler bulunan ilişkide en önemli etken tarafların dürüstlüklerine olan inançtır. Mükellef ahlakı, yönetimin yaklaşımından olumlu ya da olumsuz etkilenmektedir. Verginin ödenmesi davranışı yasama, hükümet, yargı kararları ve bürokrasinin yorumlarıyla sürekli dönüşmekte olan kurallar sistemine göre ortaya çıkmaktadır (Gencil ve Kuru, 2012: 34). Devletin yönetim şekli, siyasal ve hukuksal sisteme

güven, yönetimin toplumsal kabulü, milli duygular, demokrasi gibi unsurlar vergi ahlakının gelişimine etki etmektedir. Güven duygusu ve vatandaşlık bilincindeki artış verginin olumlu algılanması yoluyla vergi ahlakını artırırken, tersine bir durum vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir. Bu bağlamda, güven ortamının yaratılması ve uyumu sağlamak amacıyla kurumlar oluşturulması ile gönüllü uyum ve vergi ahlakı arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır (Tosuner ve Demir, 2009: 2-4).

Vergilemeye gönüllü uyum da çeşitli faktörlerden etkilenmektedir. Vergilerin kullanılacağı harcamalar konusundaki endişeler ve toplanması aşamasındaki zorlamalar gönüllü uyumu olumsuz etkilemektedir (Mutlu ve Taşçı, 2013: 216-221). Mükelleflerin gönüllü uyumunun artırılmasında taraflar arasında etkileşim yoluyla uzlaşmanın sağlanması önemlidir (Egeli ve Dağ, 2012: 142).

Ombudsman kurumu ve vergi kavramının ilişkilendirilebileceği diğer bir konu da mükellef haklarıdır. Günümüzde vergilendirmenin devletin mutlak egemenliğinde değerlendirilme anlayışının yerine yükümlülerin haklarının dikkate alındığı bir anlayış güç kazanmaktadır (Arslan Öncü, 2015: 139). Mükellef odaklı yaklaşım 1990'lı yıllardan bu yana dünya genelinde benimsenmektedir. Süreçler ve toplanan vergi miktarı gibi kıstaslar yerine, mükellef ve çalışan memnuniyeti gibi kavramlar vergi kurumlarının başarı ölçütleri arasında önemli hale gelmiştir. Mükellef odaklı yaklaşım, mükellef haklarını ön plana çıkarmaktadır (Gerçek, 2006: 136). Mükellef hakları vergiye gönüllü uyumu sağlamada da etkilidir. Mükellef gönüllü uyumu ile vergi hizmet kalitesi arasındaki olumlu ilişki, vergi kurumlarınca mükellef haklarına önem verilmesine neden olmaktadır (Çetin ve Gökbnar, 2010: 43).

Mükellef hakları II. Dünya Savaşı sonrasında insan haklarının gelişimine paralel olarak 20. Yüzyılın son çeyreğinde tartışılmaya başlanmış, korunmaları amacıyla hazırlanmış belgeler 1990'lı yıllardan itibaren çeşitli OECD ülkelerinde yayınlanmıştır (Çetin ve Gökbnar, 2010: 25-27). Mükellef hakları, genel haklar ve özel haklar olmak üzere, iki gruba ayrılmaktadır. Genel haklar vergi idaresi ve mükellefler arasındaki ilişkilerle, özel haklar ise usul süreciyle ilgilidir. Genel haklar, "*adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı*" gibi tüm mükelleflerin sahip olduğu haklardır. Uygulamada ortaya çıkan durumları içeren özel haklar ise, "*verginin tahsili sırasında haklar, vergi ihtilaflarının çözümü sırasında haklar, vergi denetimi sırasında haklar*" şeklinde sıralanabilir. Bu haklarının düzenlendiği kaynaklar uluslararası antlaşma, anayasa ve yasalarla yapılan temel düzenlemeler ile mükellef hak bildireleri gibi yönetsel düzenlemeler olarak iki gruba ayrılmaktadır. Çoğu ülkede mükellef haklarının sınırlı olarak doğrudan düzenlendiği görülmektedir. Temel insan haklarını güvence altına alan uluslararası sözleşmeler ve anayasalarda güvence altına alınan çeşitli temel hak ve özgürlükler genel olarak mükellef haklarıyla ilgili referans kaynaklarıdır. Ayrıca bilgi edinme hakkı, özel hayatın gizliliği, kamu mali denetimi, idari yargılama, ombudsman yasaları da bu konuda çeşitli düzenlemeler sunmaktadır (Gerçek, 2006: 123-133).

Vergilerin etkin toplanması sistemine ilişkin yukarıda değinilen gerekli yapısal özelliklerin yanında mükelleflerin kabulü de önemlidir. Görünümü memurların davranışlarıyla somutlaşan vergi yönetimiyle ilgili olarak mükelleflerde olumlu bir algı yaratılması gerekmektedir. Bu bağlamda artan mükellef beklentilerini karşılamak amacıyla vergi yönetimi alanında müşteri kavramının önem kazandığı görülmektedir. Böylece mükellef asli unsur haline gelmektedir (Kılıç, 2011: 372).

### 1.3. Dünya’da Vergi Ombudsmanı

Dünya genelinde ombudsman kurumlarının vergi konularıyla ilgili olarak belirgin bir biçimde faaliyet göstermesi 1990’lı yıllarda ortaya çıkmıştır (Yaltı, 2012: 192-193). Mükellef haklarının korunması kapsamında çeşitli ülkelerde mükellef birlikleri görev yapmakta, pek çok ülkede ise buna benzer görevler ombudsmanlar aracılığıyla yerine getirilmektedir (Gerçek, 2006: 126). Ombudsman olarak anılmamakla birlikte vergi alanında şikâyet kabul eden çeşitli bağımsız kuruluşlar da bulunmaktadır.

ABD’de vergi yönetimi dışında bağımsız olarak örgütlenmiş bir “*Mükellefin Avukatı İdaresi*” bulunmaktadır (Gerçek, 2006: 126). Benzer bir komisyon İspanya’da 1996’da oluşturulmuştur. İspanya’da “*Mükellef Haklarını Koruma Kurulu*” (Mükellef Avukatlığı Servisi) vergi mükelleflerinin haklarının korunmasıyla ilgili bir komisyondur. Genel görevli ombudsmana sunulan şikâyetlerin çok farklı konuları içermesi nedeniyle vergi konularında böyle bir kurulun görevlendirilmesi yoluna gidilmiştir (Serrano, 2007: 332). Avustralya’da Federal Ombudsman aynı zamanda Vergi Ombudsmanı işlevini yürütmekteyken 1 Mayıs 2015 tarihinden itibaren vergi kurumlarıyla ilgili şikâyet kabul etme görevi “*Vergi Genel Müfettişliği*”ne verilmiştir. Vergi ile ilgili kurumlar olan Avustralya Vergi Dairesi ve Vergi Görevlileri Kurulunun vergi işlemleri dışındaki kötü yönetim uygulamaları ile ilgili şikâyet ise Federal Ombudsmana yapılmaya devam edilmektedir (Commonwealth Ombudsman, 2015).

Pakistan’da “*Federal Vergi Ombudsmanı*” 2000 yılında oluşturulmuştur (Serrano, 2007: 336). Bu Ombudsman, eyalet ve federal düzeyde olmak üzere faaliyet gösteren 7 farklı ombudsman kurumu arasında yer almaktadır (Doğan, 2015: 149). Bangladeş’te “*Vergi Ombudsmanı*” 2005 yılından beri faaliyet göstermektedir. Meksika’da “*Vergi Ombudsmanı*” 2006 yılında oluşturulmuştur. Mükellef şikâyetlerini kabul etme, öneriler sunma, mükellefleri vergi mahkemelerinde temsil etme, Kongreye yıllık rapor sunma, vergi kültürünü geliştirme görevlerini yerine getirmektedir. Hindistan’da “*Gelir Vergisi Ombudsmanı*” bulunmaktadır. Yerel vergi idaresinden bağımsız olarak örgütlenmiştir ve şikâyet kabul etmektedir. “*Merkezi Doğrudan Vergilendirme Kurulu*” yapısının içinde yönetsel bir kurumdur. Hindistan’da vergi ombudsmanı faaliyeti sadece gelir vergisi konusuyla sınırlandırılmıştır (Serrano, 2007: 336).

## 2. Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve Mükellef Hakları

Türkiye’de mükelleflerin vergileme işlemleri ve vergi cezaları ile ilgili başvurabilecekleri çeşitli adli ve idari mekanizmalar bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının

kurulması ile birlikte mükellef haklarına verilen önem de artmıştır. Kamu Denetçiliği Kurumunun kurulması sonrasında ise vergi işlemleri ile ilgili şikâyetlerin kabul edilmesi ve mükellef haklarının korunması konusundaki sistem vergi ombudsmanı uygulaması ile desteklenmiştir. Bu bağlamda Türkiye’de vergi işlemlerine itirazları kabul eden ve mükellef haklarını koruyan genel yapı bu başlıkta değerlendirilmiştir.

## 2.1. Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında Adli ve İdari Çözüm

Vergileme işlemi muhatapları ile vergi idaresi arasında vergi uygulamalarıyla ilgili görüş ayrılıklarından doğan sorunlar vergi uyuşmazlığı olarak ifade edilmektedir. Vergi uyuşmazlıkları; verginin esas ve tutarıyla ilgili olarak vergiyi doğuran olayın varlığı, verginin tarhi, verginin tebliği ve verginin tahakkuku aşamalarında; cezai hükümlerin belirtildiği mevzuata göre vergi cezalarının verilmesiyle ilgili olarak; verginin tahsiline ilişkin zorlayıcı yöntemlerin uygulanması ile ilgili olarak çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilmektedir (Armağan, 2015: 131-133).

Uyuşmazlıkları ortaya çıkaran konular genellikle verginin alınması, ödenmesi ya da miktarı ile ilgilidir. Uyuşmazlıkların giderilmesi amacıyla düzenlenmiş idari çözüm yolları bulunmaktadır. İdari yollar, “barışçıl çözüm yolları” olarak da ifade edilmektedir. Zaman ve para yönünden avantaj sağlamaları nedeniyle idari yolların daha çok benimsendiği görülmektedir. İdari çözüm yollarının kullanılmaması ya da sonuç vermemesi durumunda yargıya başvuru yapılabilmektedir. Yargısal çözüm uyuşmazlıkla ilgili kesin bir sonuç içermektedir. Vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümü için ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri görevlidir. Vergi mahkemelerinin kararlarına bölge idare mahkemelerinde itiraz edilebilmektedir. Temyiz makamı ise Danıştay’dır (Armağan, 2009: 200-201). Vergi yargısıyla ilgili düzenlemeler, 2575 sayılı “Danıştay Kanunu”, 2576 sayılı “Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun”, 2577 sayılı “İdari Yargılama Usulü Kanunu”, 213 sayılı “Vergi Usul Kanunu”, 6183 sayılı “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun”, 5326 sayılı “Kabahatler Kanunu” gibi çeşitli kanunlarla yapılmıştır (Canyaş, 2014: 190).

Vergi davalarına konu olabilen hak ihlalleri parasal karşılıklarla ifade edilebilmektedir. Bu nedenle doktrinde vergi davalarının niteliği konusunda çeşitli yorumlar bulunmaktadır. Tam yargı davaları olduğu görüşünün yanında iptal davaları olduğu ya da her ikisinden farklı bir tür olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır. Bir başka görüş de dava konusunun gerçekleşme süreci dikkate alınarak davanın niteliğinin belirlenebileceği yönündedir (Canbazoglu ve Altay, 2011: 190).

Yargı, yönetimin denetimi konusunda birincil nitelikte olmakla birlikte varlığı kadar işlevselliği de önemlidir. Türkiye’de yönetsel yargının etkinliği konusunda sorunlar yaşanmaktadır. Yönetsel yargı kuruluşlarının iş yükü optimum hizmet kapasitesinin üzerinde olması, başvuru yolu olarak etkin ve tatmin edici işlev göstermelerini zorlaştırmaktadır. Çözüm sunma kapasitesini aşan iş yükü yargılama sürecini uzatmakta ve yargı kuruluşları bu nedenle hızlı karar alamamaktadır. Yönetsel uyuşmazlıkların çözümlen-



mesinde özel nitelikli ve teknik uzmanlık gerektiren konularda farklı sorunlar da ortaya çıkabilmektedir (Çolak, 2012: 97-100). Böylelikle etkin bir vergi yargısı açısından idari çözüm yöntemlerinin varlığı gerekli hale gelmektedir. Mükellef ve vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan çözülmesi uzlaşma olarak ifade edilmektedir. Uzlaşma görüşmelerinde idarenin üstünlüğü ilkesi söz konusu olmadan tarafların anlaşması sağlanmaya çalışılmaktadır (Savaşan, Altundemir ve Ulupınar, 2012: 128).

Vergi uyuşmazlıklarında idari başvurular hukuk sistemimizde konuya özel olarak geliştirilmiş idari uyuşmazlık çözüm başvuru yollarından biridir. Vergi Usul Kanunu'nda vergi uyuşmazlıklarının idari başvuru yoluyla çözülmesini içeren hükümler vardır (Çolak, 2012: 105-106). Uzlaşma, vergi idaresi ve mükelleflerin vergi ve cezalarıyla ilgili olarak pazarlık ederek anlaşması süreciyle ortaya çıkmaktadır. Anlaşmanın söz konusu olması hukuksal bir sözleşmeye işaret etmektedir. Uzlaşma kurumunun iki taraf arasında bir sözleşme olduğu şeklinde yazında ve yargı kararlarında görüş birliği olmakla birlikte bu sözleşmenin hukuksal niteliği tartışılmaktadır. Bu bağlamda uzlaşmanın bir “*sulh akdi*”, “*idari sözleşme*” ya da “*idari işlem*” olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır (Yılmaz, 2009: 326-327).

Türkiye’de uzlaşma kurumu yoluyla, kamu alacaklarının erken tahsil edilmesi, vergi yargısının iş yükünün azaltılması, uyuşmazlıkların yargıya göre daha hızlı çözümlenmesi, mahkeme masrafı ve gecikme faizi endişesinin ortadan kalkması, vergi idaresinin idari işlemlerinin mükelleflerce desteklenmesi gibi faydalar sağlanmaktadır. Uzlaşma kurumunun genellikle tercih edilmesinin olumsuz sonuçları da olabilmektedir. Vergi görevinin ertelenmesi teşvik edilmekte ve bu şekilde verginin yasallık, eşitlik ve adalet ilkeleri zarar görebilmektedir (Yılmaz, 2009: 346-347). Bu doğrultuda uzlaşma kurumunun vergi denetiminin etkinliğini azalttığı eleştirisi yöneltilebilir. Mükelleflerin vergilerini ilerleyen zamanlarda daha uygun koşullarda ödeyebilecekleri düşüncesiyle sorumluluklarını ertelemeleri vergi tahsilatının azalmasına sebep olabilmektedir. Uzlaşma çözümü bu bağlamda vergi cezalarının etkinliğini azaltma yönünde bir sonuç doğurabilmektedir (Acar ve Merter, 2005: 11).

## 2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı ve Türkiye’de Mükellef Hakları

Türk vergi sistemi ana hatlarıyla verginin tarh ve tahsilini güvence altına almakta, bu bağlamda Vergi Usul Kanunu’nun mükelleflerin haklarından çok ödevlerini düzenlediği görülmektedir. Mükellef haklarının usul yasasıyla güvence altına alınması ihtiyacı bulunmaktadır (Egeli ve Dağ, 2012: 141). Bununla birlikte fonksiyonel ve mükellef odaklı yaklaşım Türkiye’de de benimsenmeye başlanmıştır (Kılıç, 2011: 372). İç denetim anlayışındaki sorunlar, performans denetimi eksikliği, mükellef faaliyetlerinin izlenememesi, teknolojiden yeterince faydalanılmaması, nitelikli personelin eksik olması gibi nedenlerle birlikte Türkiye’de gelir idaresinin 2005 yılından bu yana yeniden yapılandırıldığı görülmektedir. 5345 sayılı “Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun” ile birlikte mükellef odaklı yaklaşım benimsenmiştir (Cesur ve Çelikkaya, 2014: 12).

Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri arasında, “*mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak*”, “*mükellef haklarının korunması*”, “*mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek*”<sup>1</sup> yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının hizmet birimleri arasında “*Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı*” bulunmaktadır. Daire Başkanlığının, vergi bilincini artırma çalışmaları yapma, vergi mevzuatından doğan hak ve ödevleri ile ilgili olarak mükellefleri bilgilendirme, mükellef hizmetlerinin hızlı ve etkin yürütülmesi tedbirlerini alma, mükellef haklarının korunmasını sağlama, mükellef şikâyetlerini değerlendirme ve memnuniyeti ölçme, vergi mevzuatının adil uygulanması için önlemler alma görevleri bulunmaktadır<sup>3</sup>.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi’nde mükelleflere; “*açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile*” hizmet verileceği; vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde kolaylık sağlanacağı; Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istenilen bilgiler konusunda yönlendirilecekleri; işlem ve düzenlemelerde vergi kanunlarının “*adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde*” uygulanacağı; vergi konusunda gelişmelerin internet ve yayınlarla duyurulacağı; vergi incelemelerinde kanunların “*doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde*” uygulanacağı; e-posta kayıt sistemi yoluyla gelişmeler konusunda anlık bilgilendirme yapılacağı; şikâyetlere en kısa sürede sonuçla dönüş yapılacağı; şahsi ve gizli bilgilerin korunacağı; idarenin sürekli kendini yenileyeceği ve “*daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağı*” yönünde taahhütte bulunmaktadır (GİB, 2019).

Gelir İdaresi Başkanlığının yayınlarında mükellef haklarının ele alındığı ve bu konuda mükelleflerin bilgilendirildiği görülmektedir. Mükelleflerin genel hakları, vatandaşlıktan ileri gelmekte ve genel kanunlardan kaynaklanmaktadır. Mükelleflerin özel hakları ise vergi kanunlarında yer almakta, bunların uygulanmasında ortaya çıkan özel durumlar ve işlemlerle ilgilidir. Mükelleflerin genel hakları, “*dilekçe hakkı, bilgi edinme hakkı, Kamu Denetçisine başvurma hakkı, dava açma hakkı, temsil hakkı, eşit muamele görme hakkı (vergi kanunlarında uygulama birliğinin sağlanması) ve mükellef memnuniyeti (adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı)*” şeklinde sıralanabilir. Mükelleflerin özel hakları ise, “*uzlaşma hakkı, pişmanlık hakkı, düzeltme talebi hakkı, şikâyet yolu ile müracaat hakkı, ödeme emrine itiraz hakkı, vergi mahremiyeti hakkı, tecil-taksitlendirme hakkı, vergi incelemesi sırasındaki haklar, cezalarda indirim hakkı, vergi ödeme hakkı, özgelge talep hakkı, mahsup ve iade talep hakkı*” olarak ifade edilebilir (GİB, 2014: 7-8).

Türkiye’de mükellef hakları her ne kadar yasal olarak doğrudan güvence altına alınmamış olsa da Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yürütülen çalışmalar kapsamında ku-

- 
- 1) Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (Kararname Numarası: 4), md.137.
  - 2) Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (Kararname Numarası: 4), md.140.
  - 3) Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (Kararname Numarası: 4), md.142.

rumsal olarak korundukları görülmektedir. Türkiye’de vergi yönetiminde yeniden yapılanma kapsamında mükellef haklarının korunması konusu kurumsallaşmıştır. Vergi yönetimi ile yurttaş ilişkilerinde, gerek vergilendirme gerekse uzlaşma süreçlerinde, mükellef hakları birer referans kaynağı haline gelmiştir.

### 3. Türkiye’de Ombudsman Kurumu ve Vergi Şikâyetlerini İnceleme Kapasitesi

Türkiye’de özel görevli bir vergi ombudsmanı bulunmama ile birlikte genel görevli ombudsman kurumu vergi şikâyetlerini inceleme konusunda da yetkilidir. Bu açıdan Türkiye’de vergi alanında ombudsman denetiminin kapasitesini değerlendirmek amacıyla Kamu Denetçiliği Kurumunun faaliyetlerinin ele alınması gerekmektedir. Bu başlıkta Kamu Denetçiliği Kurumunun görev ve yetkileri, vergi konusundaki inceleme faaliyetlerinin nicel ve nitel olarak değerlendirilmesi ve kararlarının uygulanabilirliğini etkileyen faktörler yer almaktadır.

#### 3.1. Kamu Denetçiliği Kurumunun Vergi Şikâyetleri Bağlamında Görev ve Yetkileri

Türkiye’de ombudsman kurumu, “Kamu Denetçiliği Kurumu” (KDK) adıyla, 2010 yılı anayasa değişiklikleriyle kurulmuştur. Anayasa’nın 74. maddesinin kenar başlığı; “*Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı*” şeklinde değiştirilerek; maddeye, “*herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir*”, “*Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler*” fıkraları eklenmiştir.

Kamu Denetçiliği Kurumunun kuruluş, görev ve faaliyetleriyle ilgili düzenlemeler 14.06.2012 tarihinde kabul edilen 6328 sayılı “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu”<sup>4</sup> ile yapılmıştır. KDK 6328 sayılı Kanun’la kurulmasından dokuz ay sonra, 29.03.2013 tarihi itibarıyla merkezi yönetime ilişkin olarak gerçek ve tüzel kişilerin şikâyet başvurularını kabul etmeye başlamıştır. Yerel yönetimlere ilişkin başvuruların alınmaya başlanması ise bu tarihten bir yıl sonra olmuştur.

Türkiye’de KDK genel görevli bir ombudsman kurumu olarak faaliyet göstermektedir. Kamu yönetiminin işleyişiyle ilgili şikâyet kabul etme görevi kapsamında vergi işlemleri ile ilgili başvuruları da kabul etmektedir. Bir genel görevli ombudsman olarak KDK vergi konusu ile ilgili şikâyetleri de diğer idari işlem ve eylemlerle aynı prosedür bağlamında ele almaktadır. Bu şekilde Türkiye’de vergi ombudsmanı faaliyetinin kapsamı KDK’nin görev, yetki ve çalışma biçiminin düzenlendiği mevzuata göre ortaya konulabilir.

Kuruluş Kanunu’na göre KDK, “*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*”. Bununla birlikte, “*Yasama yetkisinin kulla-*

4) 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu (Resmî Gazete Tarih: 29 Haziran 2012 Sayı: 28338).

nlmasına ilişkin işlemler, Yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar, Türk Silahlı Kuvvetlerinin sırf askerî nitelikteki faaliyetleri” görev kapsamı dışında tutulmuştur. Bu bağlamda KDK'nin görevleri arasında vergi işlemleri konusundaki şikâyetleri kabul etmek de bulunmaktadır.

Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarının “iyi yönetim ilkeleri yönlerinden” de incelenip araştırılacağı ilgili Yönetmelik'in<sup>5</sup> 22. maddesinde belirtilmiştir. Yönetmelik'in 6. maddesine göre, “Kurum, inceleme ve araştırma yaparken idarenin, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde; kanunlara uygunluk, ayrımcılığın önlenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmasından kaçınılması, eşitlik, tarafsızlık, dürüstlük, nezaket, şeffaflık, hesap verilebilirlik, haklı beklentiye uygunluk, kazanılmış hakların korunması, dinlenilme hakkı, savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, makul sürede karar verme, kararların gerekçeli olması, karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi, kişisel verilerin korunması gibi iyi yönetim ilkelerine uygun işlem ve eylem ile tutum veya davranışta bulunup bulunmadığını gözetir ve iyi yönetim ilkelerine uyar”. Yönetmelik ile ayrıntılandırılmış ilkeler bağlamında KDK'nin denetim işlevini iyi yönetim çerçevesinde yerine getirdiği görülmektedir. KDK'nin işlevi, mükellef haklarının korunması ve vergi uyumsuzlukları konusunda alternatif çözümler sunulması açısından önemlidir. İyi yönetim ilkeleri bağlamında KDK vergi konularında özellikle mükellef haklarının korunması alanında etki edebilme kapasitesine sahiptir. Bu alanda vergi ombudsmanının mükellef hakları ve iyi yönetişimin kesiştiği noktada durduğu söylenebilir. Ombudsman denetiminin vergi alanına yansımaları, kamu hizmetlerinden faydalanmanın yanında finanse eden mükelleflerin haklarının korunması açısından önem taşımaktadır.

Kamu Denetçiliği Kurumuna gerçek ve tüzel kişiler başvuru yapabilmektedir. Şikâyet başvurusu geçerli bir belge ile birlikte kanuni temsilci veya vekil tarafından da yapılabilmektedir<sup>6</sup>. Başvurular elektronik ortam ve diğer iletişim araçlarıyla yapılabilmektedir. “Yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarıncaya karara bağlanmış uyuşmazlıklara ilişkin” başvurular incelenmemektedir. Ayrıca başvuru için 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ve özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekmektedir. Ancak “telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali bulunan hâllerde” KDK bu kuralı dikkate almadan başvuru kabul edebilmektedir. İdari başvuruya verilecek cevabın tebliğinden itibaren, başvuruya altmış gün içinde cevap alınmadığı takdirde ise bu sürenin bitmesiyle birlikte, altı ay içinde KDK'ye başvuru yapılabilmektedir. Başvurunun dava açma süresi içinde yapılması durumunda ise işleme başlamış olan dava açma süresi durmaktadır<sup>7</sup>. Şikâyet başvurularının KDK

5) Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (Resmi Gazete Tarihi: 28.03.2013 Sayı: 28601).

6) Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik md.11 (Resmi Gazete Tarihi: 28.03.2013 Sayı: 28601).

7) 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md.17 (Resmî Gazete Tarih: 29 Haziran 2012 Sayı: 28338).

tarafından reddedilmesi, kabul edilen başvurular sonrasında KDK tavsiyesinin ilgili merci tarafından uygulanmaması, inceleme ve araştırmaların KDK tarafından altı ay içinde sonuçlandırılmaması durumlarında dava açma süresi yeniden işlemeye başlamaktadır<sup>8</sup>. KDK'nin şikâyet kabul etme süreci ile vergi konularındaki diğer başvuru yöntemleri arasındaki ilişkinin mevzuatta net bir biçimde belirtildiği görülmektedir. Vergi konularında KDK, gerek Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı gibi şikâyet konusu olabilecek kurumlara yapılacak idari başvuruları tamamlayıcı, gerekse Vergi Mahkemelerinde açılacak davalara bir alternatif olarak değerlendirilebilir.

Kamu Denetçiliği Kurumunun inceleme sırasındaki yetkileri de ilgili mevzuatta belirtilmiştir. Kurumca inceleme ve araştırma konusu ile ilgili istenen bilgi ve belgelerin otuz gün içinde verilmesi zorunludur. Devlet sırrı veya ticari sır niteliğindeki bilgi ve belgeler, yetkili mercilerin en üst makam veya kurulunca gerekçesi belirtilerek verilmeyebilmekte ancak bu durumlarda Başdenetçi veya görevlendireceği denetçinin yerinde inceleme yetkisi bulunmaktadır<sup>9</sup>. Ayrıca Başdenetçi veya denetçiler inceleme ve araştırma konusu ile ilgili olarak bilirkişi görevlendirebilmekte; Başdenetçi, denetçiler veya uzmanlar tanık ya da ilgili kişileri dinleyebilmektedir<sup>10</sup>. İnceleme ve araştırmalar başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde sonuçlandırılmakta; sonuç ve öneriler ilgili mercie ve başvurana bildirilmekte; işleme karşı başvuru yolları, başvuru süresi ve başvurulacak makam hakkında başvuran bilgilendirilmektedir. Kurumun önerileri sonucunda tesis edilen işlem veya önerilen çözümün uygulanabilir nitelikte görülmemesi durumunda gerekçesi otuz gün içinde ilgili merci tarafından Kuruma bildirilmektedir<sup>11</sup>.

Denetçiler arasındaki iş bölümü çeşitli konu ve alanlara göre belirlenmiştir. Bu konu ve alanlar; *“insan hakları; kadın ve çocuk hakları; engelli hakları; ailenin korunması; sosyal hizmetler; eğitim-öğretim, gençlik ve spor; bilim, sanat, kültür ve turizm; adalet, milli savunma ve güvenlik; sağlık; nüfus, vatandaşlık, mülteci ve sığınmacı hakları; kamu personel rejimi; mülkiyet hakkı; ekonomi, maliye ve vergi; enerji, sanayi, gümrük ve ticaret; çalışma ve sosyal güvenlik; orman, su, çevre ve şehircilik; ulaştırma, basın ve iletişim; gıda, tarım ve hayvancılık; mahalli idarelerce yürütülen hizmetler; diğer konu ve alanlar”* şeklinde ilgili Yönetmelik'te belirtilmiştir<sup>12</sup>. Yönetmeliğin aynı maddesine

8) 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md.21 (Resmî Gazete Tarih: 29 Haziran 2012 Sayı: 28338).

9) 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md.18 (Resmî Gazete Tarih: 29 Haziran 2012 Sayı: 28338).

10) 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md.19 (Resmî Gazete Tarih: 29 Haziran 2012 Sayı: 28338).

11) 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md.20 (Resmî Gazete Tarih: 29 Haziran 2012 Sayı: 28338).

12) Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik md.44 (Resmî Gazete Tarihi: 28.03.2013 Sayı: 28601).

13) Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik md.31 (Resmî Gazete Tarihi: 28.03.2013 Sayı: 28601).

göre denetçilerin sorumlu oldukları konu ve alanlar Başdenetçi tarafından yönerge ile belirlenmektedir. Görüldüğü gibi vergi konusundaki incelemeler, “*ekonomi, maliye ve vergi*” başlığı altında bir inceleme alanı olarak belirtilmiştir. “*Vergi*” konusu bu alanda bir alt başlık olarak ele alınmıştır.

Kamu Denetçiliği Kurumu inceleme ve araştırmaları sonrasında tavsiye, ret veya karar verilmesine yer olmadığına dair karar verilebilmektedir. Tavsiye kararı, inceleme ve araştırma sonucunda şikâyetinin yerinde görülmesi durumunda verilmektedir. “*Hatalı davranıldığına kabulü*”; “*zararın tazmini*”; “*işlem yapılması veya eylemde bulunulması*”; “*mevzuat değişikliğinin yapılması*”; “*işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya düzeltilmesi*”; “*uygulamanın düzeltilmesi*”; “*uzlaşmaya gidilmesi*”; “*tedbir alınması*” tavsiyelerinden bir ya da birkaçı verilebilmektedir<sup>13</sup>. KDK karar türleri vergi işlemlerine itiraz mekanizmalarına katkı sağlamakta, yargı denetimi ve idari başvuru yöntemlerine alternatif sunmaktadır. Bu bağlamda ombudsman faaliyetleri farklı inceleme konularına ayrıldığında vergi başlığı altında bir inceleme alanının KDK faaliyetleri arasında tanımlandığı ve KDK karar türlerinin vergi şikâyetleri konusunda çözüm sunabilme kapasitesine sahip olduğu görülmektedir.

### **3.2. Kamu Denetçiliği Kurumu Faaliyetlerinde Vergi Konusunun Niceliksel Görünümü**

Kamu Denetçiliği Kurumu raporlarında inceleme konularının ilgili mevzuattaki tematik başlıklar kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. Raporlarda başvuruların istatistiksel değerlendirmeleri kurumsal ve işlevsel olmak üzere iki farklı biçimde ele alınmıştır. Bu bağlamda şikâyet başvuruları “*konu alanlarına göre*” ve “*idareler bazında*” olmak üzere iki farklı biçimde değerlendirilmiştir. Kurum bazında veriler, kurum vergi işlemleri ile ilgili olsa bile, vergi konuları dışında başka işlemleri de kapsayabileceği için raporlar inceleme konuları açısından değerlendirildiğinde daha net bilgiye ulaşılmaktadır. Bu kapsamda örneğin Maliye Bakanlığı ile ilgili başvuru verileri, vergi konusu dışındaki başlıkları da içerebildiği gibi, vergi konusundaki başvurular sadece Maliye Bakanlığı ile de sınırlanamamaktadır. Özellikle mahalli idarelerle ilgili yapılan başvuruların da önemli bir oranı vergi işlemlerini içerebilmektedir.

Çalışmada vergi ombudsmanı faaliyetinin değerlendirilmesi kapsamında şikâyet konu alanı olarak “*ekonomi, maliye, vergi*”; şikâyet edilen kurum kapsamında ise Maliye Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı dikkate alınmıştır. Ayrıca emlak vergisi başta olmak üzere çeşitli vergi ve harç toplama yetkileri kapsamında KDK Raporları el verdiği ölçüde yerel yönetimlere ilişkin şikâyet başvuruları da inceleme kapsamında tutulmuştur. Ancak ilgili alt başlıklarında yer almakla birlikte mahalli idarelerle ilgili şikâyetlerin KDK Raporlarında sunulma biçimi ve sınıflandırılmasına bakıldığında vergi işlemleriyle ilgili oranların net olarak ortaya dökülmesi mümkün değildir. KDK Raporlarının yukarıda değinilen nedenlerden dolayı konu bağlamında incelenmesi daha net sonuçlar verecektir. Buradaki değerlendirmelerde inceleme konusu bağlamında vergi başlığı ile ilgili veriler temel alınmakla birlikte ilgili kurumlar bazındaki şikâyet oranları da birer gösterge olarak sunulmuştur.

Faaliyet geçişinden bu yana KDK'ya “*ekonomi, maliye ve vergi*” alanı ve “*vergi*” başlığı altında sınıflandırılan şikâyet başvurularına ilişkin sayısal veriler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 1.** Kamu Denetçiliği Kurumuna “*Ekonomi, Maliye ve Vergi*” Konu Alanında Yapılan Başvurular

	Toplam Başvuru	Konu Alanına Göre Başvuru (Sayı / Oran)			
		Ekonomi, Maliye, Vergi		Vergi	
<b>2013</b>	7.638	784	%10,3	96	%1,25
<b>2014</b>	5.639	440	%7,8	65	%1,15
<b>2015</b>	6.055	295	%4,87	45	%0,74
<b>2016</b>	5.519	326	%5,91	80	%1,45
<b>2017</b>	17.131	708	%4,13	148	%0,86
<b>2013-2017 Oran</b>			%6,6		%1,09

**Kaynak:** KDK 2013 – 2017 Yıllık Raporları

“*Ekonomi, maliye ve vergi*” başlığında çok sayıda konu bulunmaktadır. Vergi ile ilgili şikâyetlerin genel olarak ekonomiyle ilgili çeşitli konular bağlamına sıkıştığı söylenebilir. KDK Raporlarında “*ekonomi, maliye ve vergi*” alanı, vergi işlemleri, bankacılık işlemleri, kamu borçları, kamu alacakları, sigorta işlemleri, ihale iş ve işlemleri, sermaye piyasaları, mali suçlar ve kaçakçılık, rekabetin korunması, özelleştirmeye ilişkin işlemler, bütçe uygulamaları gibi çok çeşitli başlıkları içermektedir.

KDK'ye ilk faaliyet yılında toplam 7.638 başvuru yapılmıştır. Başvuruların önemli bir oranı “*ekonomi, maliye ve vergi*” konusuyla ilgilidir. Bu alanda yapılan 784 başvuru %10,3 oranı ile diğer şikâyet alanları arasında dördüncü sıradadır (KDK, 2014: 71). “*Ekonomi, maliye ve vergi*” başlığındaki çeşitli konular arasında ise vergi ile ilgili şikâyetlerin oranı %12,2'dir. Vergi işlemleri ile ilgili olarak 96 şikâyet başvurusu alınmıştır. Tüm başvurular içinde vergi işlemlerine ilişkin olanların oranı %1,25'tir (KDK, 2014: 80).

2014 yılında Kuruma 5.639 başvuru yapılmıştır. Yapılan başvurular arasında “*ekonomi, maliye ve vergi*” konu başlığının %7,80 ile üçüncü sırada olduğu görülmektedir. “*Ekonomi, maliye ve vergi*” konusu yine en çok başvuru içeren alanlardandır. Bu alanda 440 başvuru yapılmıştır (KDK, 2015: 52). “*Ekonomi, maliye ve vergi*” alanındaki şikâyetler incelendiğinde 440 başvurunun 65'inin vergi işlemleri ile ilgili olduğu görülmektedir. Vergi işlemlerinin bu alandaki oranı %14,77'dir. Kuruma yapılan tüm başvurular içinde vergi işlemleri ile ilgili olanların oranı ise %1,15'tir (KDK, 2015: 67).

2015 yılında Kuruma 6.055 başvuru yapılmıştır. “*Ekonomi, maliye ve vergi*” başlığı altında sınıflandırılan şikâyetlerin sayısı 295'tir. Bu şikâyet başvurularının toplam içindeki oranı %4,87'dir. Önceki faaliyet dönemlerine oranla “*ekonomi, maliye ve vergi*” başlığı altındaki başvuruların diğer başlıklarla kıyaslandığında geride kaldığı, sekizinci

sırayı aldığı görülmektedir (KDK, 2016: 42-43). Başvurular alt konularına göre değerlendirildiğinde “*ekonomi, maliye ve vergi*” konularının %15,25’i vergi ile ilgilidir. Vergi başlığı altında 45 başvuru yapılmıştır (KDK, 2016: 58). 2015 yılında KDK’ya yapılan tüm şikâyet başvuruları arasında vergi konusunun oranı %0,74’tür.

Kamu Denetçiliği Kurumuna 2016 yılında 5.519 şikâyet başvurusu yapılmıştır. Kurum “*ekonomi, maliye ve vergi*” alanında 326 başvuru almıştır. Bu başvuruların oranı 5,91’dir (KDK, 2017: 87). Bu kapsamda yapılan başvuruların %24,54’ü vergi işlemleri ile ilgili olup sayısı 80’dir. Vergi işlemlerinin Kuruma yıl içinde yapılan toplam başvuru içindeki oranı %1,45’tir.

2017 yılında yapılan 17.131 şikâyetin 708’i “*ekonomi, maliye ve vergi*” başlığı altındadır. Bu şikâyetlerin toplam içindeki oranı %4,13’tür. “*Ekonomi, maliye ve vergi*” şikâyet alanı diğer başvuru başlıkları arasında altıncı sırada yer almıştır (KDK, 2018: 125). 708 şikâyetin 148’i vergi işlemleri ile ilgilidir (KDK, 2018: 144). Vergi işlemleri ile ilgili şikâyetlerin genel başvurular arasındaki oranı %0,86’dır.

“*Ekonomi, maliye ve vergi*” konusundaki şikâyetler ilk yıllarda daha yüksek oranlara sahip olmakla birlikte son üç yılda bu konudaki oranların azaldığı ve neredeyse sabit olduğu görülmektedir. “*Vergi*” başlığı altında ise tüm yıllarda başvuru oranlarının birbirine yakın olduğu görülmektedir. 2017 yılında KDK’ya yapılan başvurulardaki önemli oranda artış sayısal olarak vergi konusuna da yansımış ancak vergi başvurularının oransal olarak düştüğü görülmektedir. Beş faaliyet dönemi sonrasında KDK’ya “*ekonomi, maliye ve vergi*” konusunda yapılan başvuruların oranı %6,6 ve “*vergi*” ile ilgili olanların oranı %1,09’dur. Kurum faaliyet yılları ilerledikçe inceleme konuları arasında “*ekonomi, maliye ve vergi*” alanı kapsamının daraldığı görülmektedir. “*Vergi*” konusundaki başvurular yıllar içinde durağan bir oran göstermiştir. Yıllar içinde söz konusu konu başlıklarının diğer başvuru alanlarına göre arka planda kaldığı da dikkati çekmektedir.

**Tablo 2.** Kamu Denetçiliği Kurumuna “Maliye Bakanlığı” ve “Gelir İdaresi Başkanlığı” ile İlgili Yapılan Başvurular

	Toplam Başvuru	Kamu Kuruluşuna Göre Başvuru (Sayı / Oran)			
		Maliye Bakanlığı	Gelir İdaresi Başkanlığı		
<b>2013</b>	7.638	365	%4,8	-	-
<b>2014</b>	5.639	292	%5,18	90	%1,6
<b>2015</b>	6.055	295	%4,87	129	%2,13
<b>2016</b>	5.519	232	%4,20	63	%1,14
<b>2017</b>	17.131	320	%1,87	258	%1,51
<b>2013-2017 Oran</b>			%4,18		%1,6

**Kaynak:** KDK 2013 – 2017 Yıllık Raporları



2013 yılında kurumlar bazında Maliye Bakanlığı aleyhine 365 başvuru yapıldığı görülmektedir. Bu başvuruların oranı %4,8'dir. Ancak bu başvurular vergi dışında çeşitli konuları da içermektedir (KDK, 2014: 72). Maliye Bakanlığı aleyhine şikâyetlerin 131'i "kamu personel rejimi" ile ilgilidir (KDK, 2014: 93). 2013 Yıllık Raporu'nda Gelir İdaresi Başkanlığına ilişkin şikâyet başvurusu bilgileri yer almamaktadır.

2014 yılı şikâyete konu olan kurum bazında incelendiğinde Maliye Bakanlığı ile ilgili 292 başvurunun oranı %5,18 ve Gelir İdaresi Başkanlığı ile ilgili 90 başvurunun oranı %1,60'tır (KDK, 2015: 53-54). Ancak bu başvuruların da çeşitli konu alanlarını birlikte içerdiği ve sadece vergi itirazları ile ilgili olmadığı göz önünde bulundurulmalıdır. 2014 Yıllık Raporu verileri kapsamında Maliye Bakanlığı aleyhine yapılan başvuruların içeriği hakkında bilgiye ulaşılamamaktadır.

2015 yılında şikâyete konu olan kurumlar dikkate alındığında Maliye Bakanlığı ile ilgili olarak yapılan 295 şikâyetin oranı %4,87'dir. Gelir İdaresi Başkanlığı ile ilgili olarak yapılmış olan 129 şikâyetin oranı ise 2,13'tür (KDK, 2016: 44). Bu bağlamda 2013 Yıllık Raporu'na ilişkin değerlendirmelerde olduğu gibi Kurum bazlı incelemenin vergi konuları ile ilgili olarak sağlıklı bir değerlendirme sunmadığı ifade edilebilir.

2016 yılında Maliye Bakanlığı ile ilgili olarak yapılan 232 şikâyetin toplam içindeki oranı %4,20'dir. Gelir İdaresi Başkanlığı ile ilgili olarak 63 şikâyet yapılmış olup bunların oranı %1,14'tür (KDK, 2017: 88-89). 2017 yılında Maliye Bakanlığı ile ilgili olarak 320 şikâyet ulaşılmış olup toplam içindeki oranı %1,87'dir. Gelir İdaresi Başkanlığı aleyhine şikâyet sayısı 258, oranı %1,51'dir (KDK, 2018: 127).

Raporlarda Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı ile ilgili şikâyetlerin alt konularına ilişkin bilgilere ulaşılamamaktadır. Bu konudaki bilgiler raporlarda sistematik olarak sunulmamıştır. Ayrıca, 2013 Yıllık Raporu'nda "kamu personel rejimi" başlığı altında Maliye Bakanlığına yönelik tavsiye kararlarına ilişkin bilgilere yer verilmesi (KDK, 2014: 93), diğer raporlar için de aynı durumun söz konusu olabileceği ihtimaliyle vergi bağlamında kurum temelli değerlendirmelere ulaşamayacağımızı göstermektedir. Ancak raporların içeriğinde sistematik olarak yer almamakla birlikte raporların genelinde vergi konularıyla ilgili bilgilerin yer alışı biçimi nitel olarak değerlendirildiğinde kurumlar üzerinden hareket etmek bir anlam ifade etmektedir.

### 3.3. Kamu Denetçiliği Kurumu Faaliyetlerinde Vergi Konusunun Niteliksel İçeriği

Kamu Denetçiliği Kurumunun vergi konusundaki incelemeleri bu başlıkta nitel bir yaklaşımla değerlendirilmiştir. Raporların içeriği "vergi" konusu açısından taranmış, niteliksel anlamlılık ifade etmese bile tavsiye kararları, dostane çözümler, mevzuat önerileri gibi başlıklarda yer verilmiş vergi ile ilgili şikâyetler KDK'nin konuya yaklaşımını değerlendirmek açısından incelenmiştir. Bu bağlamda "vergi" başlığının yanında Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı ve mahalli idareler ile ilgili vergi şikâyetleri de yıllar bazında dikkate alınmıştır.

Kamu Denetçiliği Kurumunun 2013 yılı faaliyetleri değerlendirildiğinde vergi konusunun önem verilen bir alan olduğu görülmektedir. KDK ilk faaliyet yılında, geliştirdiği önerilerin uygulanabilmesi ve sorunların uzlaşma ile çözülebilmesi amacıyla kamu kurumlarında üst düzey irtibat birimleri oluşturulması uygulaması geliştirmiştir. 2013 yılında Sosyal Güvenlik Kurumu ve Maliye Bakanlığında üst düzey irtibat birimleri kurulmuş, şikâyetlerle ilgili olarak bu birimler kanalıyla iletişim sağlanmıştır (KDK, 2014: 42). 2013 Yıllık Raporu'nda uzlaşma yoluyla çözülen şikâyetler arasında vergi ile ilgili olan bir örneğe, tavsiye karar örnekleri arasında ise yine vergi dairelerine yönelik bir tavsiyeye yer verilmiştir (KDK, 2014: 104,120). Raporun tespit ve öneriler bölümünde vergi uyumsuzluklarına ilişkin olanlara yer verilmemiştir. Raporda yer alan örnekler arasında ağırlıklı olarak sosyal güvenlik hizmetine ilişkin örnek ve önerilere yer verildiği görülmektedir. SGK sistemi ve Maliye Bakanlığı Vergi Dairesi Otomasyon Programı arasında eşgüdüm sorunu bulunduğu için emeklilik sonrası vergi mükellefiyeti konusunda yaşanan sorunlara işaret edilmiştir (KDK, 2014: 181-217).

2014 Yıllık Raporunda başvuruların içeriklerine göre değerlendirildiği bölümde, “*ekonomi, maliye ve vergi*” alanına yer verilmemiştir. Ekonomiyle ilgili bazı konular alt başlıklar şeklinde ifade edilmiş ancak vergi konularına ayrı bir başlıkta değinilmemiştir. Mülkiyet hakkı ve imar ile mahalli idarelerce yürütülen hizmetlere ilişkin başlıklarda vergi konularıyla ilgili bilgilere yer verildiği görülmektedir (KDK, 2015: 114-218). Raporun bu bölümünde, “*mülkiyet hakkı ve imar uygulamaları*” başlığı altında Kurumun emlak vergisi muafiyetiyle ilgili verdiği tavsiye kararı belirtilmiştir<sup>14</sup> (KDK, 2015: 198-199). Yerel yönetimlerce yürütülen hizmetlere ilişkin çok sayıda şikâyet konusu arasında, “*emlak vergisi*” ve “*harcamalara katılma payları*” ile ilgili şikâyetler bulunmaktadır (KDK, 2015: 219). Bu şikâyetler; emlak vergisinin tahakkuk ve tahsilat süreci, rayiç bedele itiraz edilmesi, fazla tahsilatın iadesi; harcamalara katılma ile ilgili olarak da asfalt katılım payı oranları gibi konuları içermektedir (KDK, 2015: 220).

2015 Yıllık Raporu'nda yer alan tavsiye kararları doğrultusunda önerilmiş mevzuat değişiklikleri arasında Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı ile ilgili olanlara da yer verilmiştir. Ancak ilgili bölümde Maliye Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığına yönelik önerilerin kamu personel yönetimi alanına ilişkin konuları içerdiği görülmektedir (KDK, 2016: 221-237). 2015 Yıllık Raporu'nda başvuruların tematik olarak incelendiği bölümde mahalli idarelerce yürütülen hizmetler kapsamında “*emlak vergisinin iadesi*” konusunda bir incelemeye örnek olarak yer verilmiştir (KDK, 2016: 197).

2016 Yıllık Raporu'nda başvuruların tematik olarak incelendiği bölümde “*vergi işlemleri*” başlığı altında emlak vergileri konusunda belediyelerin sıkça şikâyet edildiğine

14) Kamu Denetçiliği Kurumuna göre; “*tasarrufu kısıtlanan bütün taşınmazların emlak vergisi muafiyetinden yararlandırılması gerekmekte olup; kullanmayı, yararlanmayı ve tasarrufta bulunmayı sağlama devletin önemli görevlerinden olmakla birlikte, malikin mülkünü etkin şekilde kullanmasının ve ondan yararlanmasının, ayrıca malikin mülkü hakkında dilediği şekilde tasarrufta bulunmasının da sağlanması gerekmektedir. İdarenin, tasarrufu yasal olarak kısıtlanan taşınmazı 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu kapsamında emlak vergisi muafiyetinden faydalandırmaması idarenin pozitif yükümlülüklerini yerine getirmede yetersiz kaldığını göstermektedir*”.

değnilmiştir. Bu konuda bazı başvuru örneklerine yer verilmiştir (KDK, 2017: 195). Aynı Raporda şikâyetlerin uzlaşa ile çözümüne ilişkin örnekler arasında mahalli idarelerle ilgili olarak emlak vergisi muafiyetinden yararlanma kapsamında fazladan ödenmiş vergilerin iadesi ve yine emlak vergisiyle ilgili olarak fazladan tahsil edilmiş katkı paylarının iadesi ile ilgili iki örneğe yer verilmiştir (KDK, 2017: 284).

2017 Yıllık Raporu'nda "*Başvurulara İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler*" bölümünde "*ekonomi, maliye ve vergi*" konularında, "*vergi alacağının ödenmemesi*", "*motorlu taşıtlar vergisinin iade edilmemesi*" ve "*tapu harcının iade edilmemesi*" konularında üç inceleme örneğine yer verilmiştir (KDK, 2018: 218-219). Aynı bölümde mahalli idarelerce yürütülen hizmetlere ilişkin olarak KDK'ye ağırlıklı olarak yapılan başvurular arasında "*emlak vergisi uygulamasına itiraz*" konusu yer almaktadır. Bu kapsamda, "*muafiyetin geçmişe yönelik uygulanması*" ve "*geriye dönük sıfır oranlı emlak vergisi uygulanması*" konularında iki inceleme örneğine yer verilmiştir (KDK, 2018: 307). Ayrıca ilgili bölümde "*ilan ve reklam vergisi*" konusunda inceleme örneklerine de değnilmiştir (KDK, 2018: 312). Raporda KDK'nin Türkiye'ye katma değeri kapsamında adaletle hızlı erişim ve şikâyetlerin dostane çözümü bağlamında vergi konuları ile ilgili olarak "*emlak vergisi tutarının düzeltilmesi*" (KDK, 2018: 364), emlak vergisi emeklilik muafiyetinin uygulanması (KDK, 2018: 480), vatandaş ile ilişkilerin değerlendirildiği bölümde vergi iadesinin ödenmesi tavsiye kararlarına (KDK, 2018: 518) yer verilmiştir.

2016 Yıllık Raporu'ndan itibaren mahalli idarelerce yürütülen hizmetler kapsamında başvurularla ilgili konuların ayrıntılarına yer verilmeye başlanmıştır. Bu bağlamda 2016 yılında mahalli idarelerce yürütülen hizmetler kapsamında yapılan başvuruların 5'i "*mali hizmetler*" olarak sınıflandırılmıştır (KDK, 2017: 104). Mahalli idarelere ilişkin olarak "*mali hizmetler*" kapsamında inceleme sayısı 2017 yılında ise 57'dir (KDK, 2018: 147).

Faaliyet alanlarına göre KDK tarafından raporlarda rastlantısal olarak incelenen vergi konuları ile ilgili olarak kapsamlı değerlendirmeler yapılması mümkün görünmemektedir. Her raporda vergi konusuna ilişkin örneklere yer verilmeye çalışıldığı ancak bu başlığın diğer konularla kıyaslandığında çok ön plana çıkmadığı değerlendirilebilir. Raporlar örnek başvurular açısından incelendiğinde KDK tarafından önem verilen ve ombudsman faaliyeti kapsamında etkin çözüm sunulabilen bir konunun emlak vergisi olduğu göze çarpmaktadır. KDK'nin emlak vergisine ilişkin çeşitli itirazlar konularına önem verdiği ve bu kapsamda çözümler sunduğu görülmektedir.

Raporlar mükellef haklarının korunması açısından incelendiğinde bir sonuca ulaşamamıştır. Raporlarda mükellef haklarının korunması konusunda yürütülmüş hiçbir incelemeye yer verilmediği gibi mükellef haklarına hiç atf yapılmamıştır. KDK'nin vergi konusundaki incelemelerinde mükellef haklarının korunmasına yönelik bir yaklaşımı olmadığı dikkati çekmektedir. Dünya genelinde vergi konularında ombudsman kurumlarının odak noktası olan konunun KDK tarafından dikkate alınmadığı görülmektedir.

### 3.4. Kamu Denetçiliği Kurumu Kararlarının Uygulanabilirliği

İdarenin KDK kararlarına uyumu konusunda yine KDK tarafından yapılan yorumlar mali konuların önemini işaret eder niteliktedir. Bu bağlamda vergi ombudsmanı deneti-

minin diğer denetim alanlarıyla kıyaslandığında daha titiz ele alınması gereken sorunları olduğu söylenebilir. Mali konular ombudsmanın sadece bir denetim alanı olmasının dışında diğer denetim alanlarını etkileme özelliğine sahiptir.

2013 Yıllık Raporu'nda belirtildiği üzere, KDK'ye göre kamu görevlilerinin sorumluluk altına girme kaygıları tavsiye kararlarına uymalarını engelleyebilmektedir. Bu açıdan KDK tavsiyelerine etkinlik kazandırmak için bunlar doğrultusundaki işlem ya da eylemleriyle ilgili olarak merci ya da kamu görevlilerinin adli, mali ve idari sorumluluk altına sokulmayacağı yönünde yasal düzenleme önerilmiştir (KDK, 2014: 209).

2014 Yıllık Raporu'nda da kamu yönetiminin ombudsman tavsiyelerine uymamasının nedenleri olarak; kamu görevlilerinin risk almaktan çekinmesi; tavsiye kararlarının değerlendiren mercilerin genellikle alt hiyerarşide yer alması, üst makamların tavsiyelerle ilgili bilgisinin olmaması, yetki kullanacak makam konusunda yetki karmaşası yaşanması gösterilmiştir. Rapora göre, tavsiye kararları doğrultusunda işlem yapma konusunda kamu görevlilerinin risk almaktan çekinme durumları özellikle Sayıştay denetimi ve soruşturma endişesiyle mali konularda ortaya çıkmaktadır. Ancak hukuk devletinde ombudsman kararları böyle bir sıkıntıya yol açmamalıdır. Ombudsman kararı doğrultusunda tesis edilen işlemlerin çeşitli kapsamlarda denetimi sonucunda, ombudsman kararı uygun görülme bile, buna uyan görevlilerin adli, mali ya da disiplin açılarından işleme tabi tutulmamaları gerekmektedir. Uygulamada böyle bir durumun ortaya çıkmayacağı düşünülse bile bu ihtimalin yasal olarak ortadan kaldırılması ombudsman kararlarına uyumu artıracaktır (KDK, 2015: 246-247). Hiyerarşinin alt basamaklarında yer alan görevlilerce sorumluluk kullanılamaması sorunu da ombudsman kararlarının hayata geçirilmesini engellemektedir. KDK tavsiyelerinin genellikle kurumların üst yöneticileri tarafından değerlendirilmesi gereken konularla ilgili olduğu görülmüştür (KDK, 2015: 247).

Kararların uygulanması konusunda değinilen sıkıntılardan dolayı kamu kurumlarıyla işbirliği içinde çalışmanın gereği ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda üst düzey irtibat birimleri oluşturulmuştur. Bu kurumlar arasında Maliye Bakanlığı da bulunmaktadır. 2014 yılında, Maliye Bakanlığı bünyesinde, KDK'den gelecek taleplerle ilgilenme göreviyle, bir müsteşar yardımcısı başkanlığında, merkezi bir "*İyi Yönetişim Birimi*" oluşturulmuştur. Kurumdan gelen tavsiye kararları ve yazılar bu birimce değerlendirilmeye başlanmıştır (KDK, 2015: 250).

2014 Yıllık Raporu'na göre, KDK'nin tavsiye kararlarını uygulamaya yönelik eylem ve işlemlerinden dolayı kamu görevli ve mercilerinin ortaya çıkabilecek idari, adli ve mali açılardan sorumlulukları; Anayasa, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve çeşitli kanunlar ile bunlara bağlı olarak çıkartılmış düzenleyici işlemlerde yer almaktadır. Bu kapsamda, kamu zararı oluşması durumunda denetim birimlerinin ilgililere sorumluluklarını rücu ettirmesi durumu ortaya çıkabilmektedir. Bu durum ülkemizde ombudsman kararlarının etkinliğinin sağlanmasının önünde bir engeldir. Bu konuda KDK kararlarının uygulanması konusunda kamu görevlilerinin sorumlu tutulmamaları ile ilgili yasal düzenleme yapılması gerekmektedir (KDK, 2015: 312).

İdarelerin KDK tavsiye kararlarına uyumu konusunda KDK 2016 Yıllık Raporu'nda yapılan değerlendirmeler arasında, uyumsuzluk nedenlerinin en başında “*kamu görevlilerinin risk almaktan çekinmesi*” gösterilmiştir. Burada kamu görevlisi ve idarelerin hukuki, cezai, mali, idari sorumluluklarına değinilmiştir. Bu sorumlulukların doğabileceği düşüncesinin KDK kararlarının uygulanması önünde bir engel olduğu ifade edilmiştir. Bu durumda özellikle mali suçlara atıf yapılmıştır. Mali suçlar alanında kamu görevlileri soruşturma geçirebilmekte ve Sayıştay denetimine konu olabilmektedir. Ombudsman kararlarına uyan kamu görevlilerinin bu kararlarından sorumlu olmamaları gerektiği düşüncesi üzerinde durulmuştur (KDK, 2017: 317).

#### 4. Sonuç

Ombudsman kurumunun temsil ettiği temel değerler ve vergi yönetiminin çağdaş ilkeleri arasında bir uyum bulunmaktadır. Vergi yönetimi ile ilgili yurttaş şikâyetleri hem vergileme hem de itiraz süreçleri ile ilgili olarak ortaya çıkabilmektedir. Vergi ombudsmanı bu bağlamda her ikisi açısından da faaliyet gösterebilme kapasitesiyle vergileme süreçlerinde etkinliği arttırmasının yanında vergi denetiminde de aynı işlevi yerine getirmektedir. Vergi yönetimi alanında genel olarak şikâyet kabul edebilmesinin yanında vergi ombudsmanının öne çıkan yönü mükellef haklarının korunmasıdır. Kamu yönetiminde müşteri odaklılık düşüncesiyle paralel bir biçimde mükellef merkezli anlayışın vergi yönetiminde benimsenmesiyle birlikte genel görevli ombudsman faaliyetleri arasında ya da özel görevli bir vergi ombudsmanı bünyesinde mükellef şikâyetlerinin kabul edilmesi düşüncesi güç kazanmıştır. Vergileme süreçlerinin genel kamu yönetimi süreçlerinden ayrılan özel uygulamaları bu alanda uzmanlığı gerekli kılabilmektedir.

Türkiye’de vergi uyuşmazlıkları konusunda mükelleflerin başvuru yapabilecekleri çeşitli adli ve idari mekanizmalar bulunmaktadır. Barışçıl çözüm yolları olarak da anılan idari yöntemler, kamu yönetimine ilişkin diğer şikâyet alanlarından farklı olarak vergi denetimi konusunda alternatif sunmaktadır. Bununla birlikte barışçıl çözüm yolları vergilemede etkinlik konusunda çeşitli sorunları da barındırmaktadır. Kesin karar verme niteliğine sahip yargı denetimi ise karmaşık ve yavaş olması nedeniyle her zaman mükellefler için etkin çözümler sunamamaktadır. Mükellef haklarının benimsenmesiyle birlikte bunların hayata geçirilmesini sağlamak için sistemin ombudsman denetimi ile güçlendirilmesi etkili olabilmektedir. Bu bağlamda KDK’nin vergi süreç ve denetimleriyle ilgili şikâyet kabul etme kapasitesine sahip olması mükellef haklarının hayata geçirilmesi açısından oldukça önemli bir gelişmedir.

Türkiye’de vergi konularında ombudsman denetimi KDK tarafından yapılmaktadır. KDK’nin inceleme konuları arasında “*ekonomi, maliye ve vergi*” başlığı bulunmakta ve “*vergi*” konusu bu alanda bir alt başlık olarak ele alınmaktadır. Genel görevli bir ombudsman kurumu olarak faaliyet gösteren KDK vergi konusundaki şikâyetleri de diğer idari işlem ve eylemlerle aynı prosedür bağlamında ele almaktadır. Vergi işlem ve şikâyetlerinin konusunun parasal olarak karşılığının bulunması ise diğer şikâyet konularından farklı ve uzmanlık gerektiren bir alanı ortaya çıkarmaktadır.

Kamu Denetçiliği Kurumuna yapılan başvurular niceliksel olarak değerlendirildiğinde, “*ekonomi, maliye ve vergi*” konusundaki şikâyetler ilk yıllarda daha yüksek oranlara sahipken son yıllarda bu oranın azaldığı görülmektedir. “*Vergi*” başlığı altında ise tüm yıllarda başvuru oranları birbirine yakındır. Beş faaliyet dönemi sonrasında KDK’ye “*ekonomi, maliye ve vergi*” konusunda ortalama %6,6 ve “*vergi*” konusunda %1,09 oranında başvuru yapılmıştır. KDK’nin diğer inceleme konuları arasında “*vergi*” konusu daha geri planda kalmıştır. KDK Raporları kapsamında kurumlar temelinde Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı ile ilgili şikâyetlerin alt konularına ilişkin sağlıklı değerlendirme yapılamamaktadır.

Kamu Denetçiliği Kurumu Raporları niteliksel olarak değerlendirildiğinde ise Kurumun vergi konusuna yaklaşımı yine net olarak değerlendirilememektedir. Maliye Bakanlığı ile üst düzey irtibat birimi kurulması KDK tarafından vergi konusuna verilen önemi göstermektedir. Raporlar incelendiğinde KDK’nin önem verdiği ve etkin çözüm sunulduğu bir konu emlak vergisi olarak dikkati çekmektedir. Raporlar mükellef haklarının korunması açısından incelendiğinde ise bir sonuca ulaşılamamıştır. KDK Raporlarında mükellef haklarının korunması konusunda yürütülmüş hiçbir incelemeye yer verilmemiş ve mükellef haklarına hiç atıf yapılmamıştır.

Kamu görevlilerinin risk almaktan çekinmeleri, ombudsman kararlarına uyumu engelleyen temel sebep olarak KDK tarafından Raporlarda işaret edilmektedir. Kamu görevlilerinin ve kurumlarının hukuksal, cezai, mali ve idari sorumlulukları bu bağlamda birer engel olarak ortaya çıkmaktadır. KDK bu konuda Raporlarında özellikle mali suçlara atıf yapmıştır. KDK, kararlarına uyan kamu görevlilerinin bundan sorumlu olmamaları gerektiği yorumunu getirmiştir.

Kamu Denetçiliği Kurumu kararlarının uygulanmasının önünde bir engel olarak duran kamu görevlilerinin sorumluluğu konusu, vergi işlemleri söz konusu olduğunda daha bir önem kazanmaktadır. Konusu parasal olarak ifade edilebilen vergi şikâyetlerinin KDK kararları doğrultusunda çözüm bulabilmesi bu bağlamda sorunlu olabilecektir. Vergi işlemlerinin kendine has uzmanlık gerektiren niteliğine örnek verilebilecek bu durum vergi ombudsmanının genel görevli bir ombudsman yapısı dışında uzmanlaşmış bir özel görevli ombudsman olarak kurulması ihtiyacını ortaya çıkarabilir.

Türkiye’de KDK faaliyetleri kapsamında vergi ombudsmanı şikâyet inceleme kapasitesi değerlendirildiğinde, KDK’nin kurulmasından bu yana incelemelerini mükellef haklarına atıf yapmadan yürüttüğü görülmektedir. Konusu parasal olarak ifade edilen vergi şikâyetleri de KDK kararlarının etkin bir şekilde uygulanmadığı bir alandır. Bu bağlamda mükellef haklarının korunması, mükellef merkezli bir vergi yönetiminin sağlanabilmesi açısından ombudsman kurumunun işlevselliği ortada olmakla birlikte Türkiye’de etkin bir vergi ombudsmanı faaliyetinin KDK bünyesinde yürütülmesinin önünde engeller bulunduğu değerlendirilebilir. Türkiye’de mükellef haklarının korunması sistemine katkı yapması amacıyla vergi yönetimi alanında uzman bir özel görevli vergi ombudsmanının kurulması önerilebilir.

### Kaynakça

- Acar, İ.A. ve Merter, M.E. (2005). Türkiye’de 1990 sonrası dönemde vergi denetimi ve vergi denetiminde etkinlik sorunu. *Maliye Dergisi*. 147, 5-27.
- Armağan, R. (2009). Vergi uyuşmazlıklarının yargı sürecinde çözümü: Isparta İli özelinde bir değerlendirme. *Maliye Dergisi*. 156, 199-218.
- Armağan, R. (2015). Yönetmelik yargıda vergi davalarının hukuki niteliği: tam yargı-iptal davası tartışmaları. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 2(1), 127-145.
- Arslan Öncü, G. (2015). Vergi hukuku ve yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ışığında bir analiz. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 20, 139-190.
- Canbazoglu, K. ve Altay, A.E. (2011). Vergi davası: kuramsal niteliği ve bunun yansımaları üzerine bir inceleme. Günday vd. (Ed.) *Zabunoğlu Armağanı (177-220)*. Ankara, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 316.
- Canyaş, O. (2014). İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu arasındaki çatışmaların klasik yöntemle çözümü. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 110, 189-218.
- Cesur, A. ve Çelikkaya, A. (2014). Türkiye’de vergi kültürünün gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığının yeri ve önemi. *AKÜ İİBF Dergisi*. 16(2), 1-14.
- Commonwealth Ombudsman. (2015). *Making a complaint*. Web: <https://www.ombudsman.gov.au/making-a-complaint/tax> adresinden 26 Nisan 2019’da alınmıştır.
- Çetin, G. ve Gökbnar, R. (2010). Mükellef haklarına vergi dairesi çalışanlarının bakışı. *Yönetim ve Ekonomi*. 17(1), 23-46.
- Çolak, N.İ. (Mayıs, 2012). *İdari uyuşmazlıklarda alternatif çözüm yolları*: Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumunda sunuldu, Ankara.
- Doğan, K.C. (2015). Pakistan Ombudsmanı: Yapısal-kurumsal ve işlevsel yönleri. *GÜS-BEED*. 6(13), 145-157.
- Egeli, H. ve Dağ, M. (2012). Türk Vergi Hukuku açısından mükellef haklarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*. 163, 130-146.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019). *Mükellef Hakları Bildirgesi*: Web: <https://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari-bildirgesi> adresinden 26.04.2019’da alınmıştır.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014). *Mükelleflerin hakları ve ödevleri rehberi*. Ankara, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.
- Gencel, U. ve Kuru, E. (2012). Vergi kültürü ve vergi politikaları etkileşimi: Türkiye değerlendirmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*. 10(20), 29-60.
- Gerçek, A. (2006). Vergilemede mükellef hakları ve Türkiye’deki durumun incelenmesi. *Vergi Sorunları*. 209, 121-149.
- Işık, A. (2009). Kültür ve kalkınma: Vergi kültürü örneği. *Ege Akademik Bakış*. 9. (2), 851-865.

- Kamu Denetçiliği Kurumu. (2018). *Kamu Denetçiliği Kurumu 2017 Yıllık Raporu*. Ankara, Kamu Denetçiliği Kurumu.
- Kamu Denetçiliği Kurumu. (2017). *Kamu Denetçiliği Kurumu 2016 Yıllık Raporu*. Ankara, Kamu Denetçiliği Kurumu.
- Kamu Denetçiliği Kurumu. (2016). *Kamu Denetçiliği Kurumu 2015 Yıllık Raporu*. Ankara, Kamu Denetçiliği Kurumu.
- Kamu Denetçiliği Kurumu. (2015). *Kamu Denetçiliği Kurumu 2014 Yıllık Raporu*. Ankara, Kamu Denetçiliği Kurumu.
- Kamu Denetçiliği Kurumu. (2014). *Kamu Denetçiliği Kurumu 2013 Yıllık Raporu*. Ankara, Kamu Denetçiliği Kurumu.
- Karci, Ş.M. (2016). *Ombudsman: İskandinav Modelleri ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kılıç, R. (2011). Vergi idarelerinin görevleri açısından modernizasyon ihtiyacı. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*. 7(14), 363-376.
- Mutlu, A. ve Taşçı, K. (2013). Vergi dairelerinin mükelleflere davranış biçimlerinin vergilemede gönüllü uyuma etkisi: Malatya örneği. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*. 12(45), 214-232.
- Savaşan, F. Altundemir, M.E. ve Ulupınar, A. (2012). Vergi uyumsuzluklarının çözüm yollarının nitel araştırma yöntemleriyle karşılaştırılması. *Maliye Dergisi*. 162, 126-144.
- Serrano, F. (2007). The taxpayer's rights and the role of the tax ombudsman: an analysis from a Spanish and comparative law perspective. *Intertax*. 35(5), 331-340.
- Tosuner, M. ve Demir, İ.C. (2009). Vergi ahlakının sosyal ve kültürel belirleyenleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 14(1), 1-15.
- Yaltı, B. (Mayıs, 2012). *Vergi uyumsuzluklarında yeni başvuru yollarının yargıya etkisi: Ombudsman başvurusu ve bireysel başvuru: Danıştay ve İdari Yargı Günü* 144. Yıl Sempozyumunda sunuldu, Ankara.
- Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 13 (1-2), 321-351.

### **Mevzuat**

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu (Resmî Gazete Tarih: 29 Haziran 2012 Sayı: 28338).

Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (Kararname Numarası: 4) (Resmî Gazete Tarih: 15 Temmuz 2018 Sayı: 30479).

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (Resmî Gazete Tarihi: 28.03.2013 Sayı: 28601).