

KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA UYGULAMASI

THE OMBUDSMAN INSTITUTION AND ITS IMPLEMENTATION ON TAX DISPUTES

Zeynep MÜFTÜOĞLU HOŞ*

Özet: Kökleri yaklaşık yüz yıl öncesine dayanan ve birçok ülkede sağlıklı şekilde işlev gören kamu denetçiliği kurumu, idarenin eylem, işlem ve tutumlarının neden olduğu hak ihlallerini gidermeyi amaçlamaktadır. Ülkemizde de 2013 yılından itibaren faaliyet gösteren kurumun, uyuşmazlık çözüm yollarımızın karmaşık yapısı ve kanunda düzenleniş şekli nedeniyle ortaya çıkabilecek birtakım belirsizlikler bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kamu denetçiliği kurumu, hukuk devleti, idarenin denetimi, vergi uyuşmazlığı, uyuşmazlık çözüm yolları

Abstract: Ombudsman, which takes its roots from a hundred year ago and functions well among most of the countries it is applied; targets correcting the violations of actions, transactions and attitudes of administrative authorities. In Turkey, ombudsman has been accepting applications since 2013 but there are some problems predicted to be faced in the near future depending on the complex structure of our dispute resolution procedures and the framework of the institution prescribed by law.

Keywords: Ombudsman, rule of law, review of administration, tax dispute, dispute resolution

GİRİŞ

Günümüzde devletin niteliği değişmiş, ekonomik ve sosyal hayatta oynadığı rol oldukça genişlemiş; kamu hizmetlerinin çeşitliliği, kapsamı ve ulaştığı insan sayısı hızla artmıştır. Bu durum, idarenin, bireylerin alanına daha çok girmesine ve dolayısıyla insan haklarının

* Ar. Gör., Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı

ihlal edilme olasılığının artmasına yol açmıştır. İdarenin bu tür ihlalleri, demokratik hukuk devleti niteliği kazanmış ülkelerde engellenebilmekte ya da yaptırıma tabi olmaktadır. Çünkü demokratik hukuk devletleri, bireylerin hak ve özgürlüklerini, kamu gücü kullanan devlet karşısında korumayı amaç edinmektedir. Hukuk devleti ilkesinin benimsendiği ülkeler, idarenin hukuka uygunluğunu sağlamak için hukukilik ve yerindelik denetimi mekanizmaları geliştirmektedirler. Günümüzde, geleneksel denetim yollarının ve araçlarının, çağdaş idarenin hızla artan gücü ile başa çıkmada zorlandığı savunulmaktadır.¹ Bu nedenle kamu denetçiliği kurumu, idarenin eylem ve işlemlerinin, bu şekilde iki temel koldan yürütülen denetimine alternatif bir denetim mekanizması olarak öngörülmektedir. Kamu denetçiliği kurumu, idarenin eylem ve işlemlerinin denetimini sağlayan yollarla işbirliği içinde çalışarak kamu hizmeti sunmak için kullanılan bu eylem ve işlemlerin insan haklarına uygun olmasını sağlamayı amaç edinmiştir.² Kamu denetçiliği kurumu, idari yargıya tercih edilecek, onun yerine kullanılacak bir yol olmayıp; yargı yoluna gidilmeden önce hakkı ihlal edilen tarafın önüne sunulan seçeneklerden birisi olarak varlık göstermektedir. Kamu denetçiliği kurumunun alternatif denetim mekanizması olma işlevi, idarenin tutumlarını denetleme bakımından oldukça önemlidir. Çünkü idarenin eylem ve işlemleri hakkında yargı yolu açık olmakla birlikte bu yol idarenin 'tutum'unun insan haklarına uygun olması bakımından, (disiplin soruşturması dışında) bir denetim yolu öngörememektedir.

Yazının ilk bölümünde, kamu denetçiliği kurumunun tarihçesi kısaca ele alınacak; ikinci bölümde kamu denetçiliği kurumunun ülkemizde geçirdiği gelişim aşamaları ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun düzenlediği şekilde ülkemizde uygulanış usulü açıklanacaktır. Son bölümde ise kurum, vergilendirme işlemleri bakımından incelenerek, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde sağlayabileceği faydalar ve meydana gelebilecek aksaklıklar ele alınmaya çalışılacaktır.

¹ Muammer Oytan, "Ombudsman Eli İle İdarenin Denetimi Konusunda Kıyaslamalı Bir İnceleme", *Danıştay Dergisi*, Y. 5, S. 18- 19, 1975, s. 194.

² Tufan Erhürman, "İnsan Haklarını Koruma Mekanizması Olarak Ombudsman Kurumu", *Türkiye'de İnsan Hakları*, TODAİE Yayınları, Ankara, 2000, s. 339.

I. BÖLÜM: KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN TARİHÇESİ

Eski Roma ve eski Çin Hanedanlığında benzer kurumlar olmakla beraber,³ günümüzde kullanıldığı şekliyle kamu denetçiliği krumu ilk olarak 1713 yılında İsveç'te doğmuş; 1809 yılında anayasal kurum haline getirilmiştir. Kurum, İsveç'in uluslararası anayasal gelişime en önemli katkısı olarak nitelendirilmektedir.⁴ 1709 yılında Ruslara yenilerek Osmanlı Devletine sığınan İsveç Kralı XII. Charles'ın, Edirne'de ikamet ettiği beş yıllık sürede, devletin iyi yönetilmesi için kendisinin gözü kulağı olacak nitelikte Stockholm'de atadığı kamu denetçiliğinin,⁵ arada farklar olmakla birlikte Osmanlı Devletinde İslam hukukunun halkın birbiriyle ve devletle ilişkisinde uygulamasını güvenceye almak amacıyla oluşturulan kadilkudat kurumundan geldiği öne sürülmektedir.⁶ İsveç'te memurların yaptığı hatalar konusunda uzmanlaşmış savcı olarak işlev gösteren kamu denetçiliği kurumu,⁷ 20. yüzyıldan itibaren Polonya, Hollanda, İspanya, Amerika ve pek çok ülkede hızla yayılmış; günümüzde 100'den fazla ülkede faaliyet gösterir olmuştur.⁸ Kelime anlamı olarak "sözcü, temsilci, koruyucu, başkaları için şikayet eden kişi" anlamına gelen ombudsman, Türkçede kamu denetçisi, haklar savunucusu, parlamento komiseri, kamu-say gibi farklı şekillerde kullanılmaktadır.⁹ Ombudsmanlık kurumu,

³ Geoffrey Sawer, *Ombudsman*, Melbourne Üniversitesi Yayını, Victoria, 1968, s. 6. (Aktaran: Süleyman Arslan, "İngiltere'de Ombudsman Müessesesi", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 19, Ş. 1, 1986, s. 157.

⁴ Claes Eklundh, "The Parliamentary Ombudsmen In Sweden", *Hukuk Kurultayı 2000*, Ankara, 2000, s. 463.

⁵ Şeref İba, *Anayasa ve Siyasal Kurumlar*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s. 239.

⁶ Bilal Eryılmaz, "Bürokrasisinin Denetlenmesinde Yeni Gelişmeler", *Amme İdaresi Dergisi*, C.26, S. 4, Ankara, 1993, s. 91; Zehra Odyakmaz, "Türk Hukuk Kurultayı'na Sunulan İsveç Parlamento Ombudsmanlığı ile İlgili Bildiri Üzerine Düşünceler", *Hukuk Kurultayı 2000*, Ankara, 2000, s. 488; Viktor, J Pickl, "Ombudsman ve Yönetimde Reform", çev. Turgay Ergun, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 19, S. 4, Ankara, 1986, s. 39.

⁷ Ramazan Şengül "Türkiye'de Kamu Yönetiminin Etkin Denetlenmesinde Yeni Bir Kurum: Kamu Denetçiliği Kurumu", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. C. 14, S. 2, Kocaeli, 2007, s.127.

⁸ Eklundh, s. 463. Kurum, pek çok Avrupa ülkesinde başarıyla uygulanmakta; bu ülkelerde, inceleme alanı giderek genişletilmektedir. İngiltere örneği için bkz: Arslan, age.

⁹ Doğan Kestane, "Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)", *Maliye Dergisi*, S.151, 2006, s. 131; Hasan Dursun, "Türkiye'de Ombudsmanlığın (Kamusalığın) Etkin Olarak İşleyebilme Yetisi Yoktur", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 95, 2011, s. 378.

Fransa'da arabulucu, İspanya'da halk savunucusu, Avusturya'da halkın avukatı, Portekiz'de adalet temsilcisi ve diğer ülkelerde de pek çok farklı şekilde adlandırılmaktadır.¹⁰ Kurum günümüzde, "zamanımızın bir simgesi"¹¹ olarak nitelendirilmekte ve Avrupa Konseyi İstişari Asamblesi tarafından da üyelerine, kendi ülkelerinde kurmaları ve faydalanmaları tavsiye olunmaktadır.¹²

Kamu denetçiliği kurumu, neredeyse her ülkede farklı şekilde adlandırılrsa da bu kullanımların hepsinin ortak noktası, bireylerin temel haklarının korunması ve hukuk devleti ilkesini temel alan demokratik bir kurum olmasıdır.¹³ Bu amacı gerçekleştirebilmesi kamu denetçisinin tarafsız ve bağımsız olmasına bağlıdır. Kamu denetçisi, uyuşmazlıkların çözümünde idareden de bireyden de bağımsız üçüncü kişi konumundadır.¹⁴ Bireylerin temel haklarının korunması amacıyla idarenin denetimi mekanizması olarak oluşturulan bu kurum, kuşkusuz ki idarenin ve yürütmenin tüm baskı ve etkilerinden uzaklaştırılmalıdır. Aksi takdirde idarenin denetimi için getirilen bu kurum, hiyerarşik denetim ya da vesayet denetiminden farklı olmayacaktır.¹⁵ Kamu denetçisi, hataların düzeltilmesi ve tekrarlanmaması doğrultusunda idareye yol gösterici ve idareyi ikna edici rol oynayacaktır.¹⁶ Kamu denetçiliği kurumu, yukarıda da değinildiği gibi bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması ve idarenin eylem, işlem ve tutumlarının hukuka uygunluğunun sağlanması amacıyla düzenlenmiş bir yoldur. Denetçilerin, bu amaçlar doğrultusunda yaptığı incelemeler, yargının iş yükünün hafiflemesi, idari yönetimin ve memurların iyileştirilmesi gibi olumlu sonuçlar da doğurmaktadır. Denetçilerin, ihlalleri gidermede rol oynaması idare ve bireyler arasında güven ilişkisinin kurulması ve pekiştirilmesinde de fayda sağlamaktadır.

¹⁰ Nuri Tortop, "Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 1, S. 31, 1998, s. 4.

¹¹ Oytan, s. 194.

¹² Kestane, s. 129.

¹³ Eklundh, s. 462.

¹⁴ Şengül, s. 127.

¹⁵ Erhürman, s. 89.

¹⁶ Şengül, s. 128.

II. BÖLÜM: 6328 SAYILI KAMU DENETÇİLİĞİ KANUNU

Yukarıda da belirtildiği gibi kamu denetçiliği kurumu, temelleri 19. yüzyılın başlarına dayanan bir uygulamadır ve bu denetim mekanizmasının temellerini Osmanlıdan aldığını savunan görüşler mevcuttur. Kurumun kökleri eskilere dayanmakla beraber ülkemizde 2013 yılında uygulanmaya başlanmıştır.

Konuya dair ilk çalışmalar kalkınma programlarında kendini göstermiş; Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Programı, yönetim ve bireylerin ilişkiye girdikleri hususlarda meydana gelen uyumsuzlukların etkin ve hızlı şekilde çözülmesi amacıyla kamu denetçiliği kurumunun kurulmasını öngörmüştür.¹⁷ Ardından gelen Sekizinci Kalkınma Planı ise aynı doğrultuda kamu denetçiliği kurumunun oluşturulması için gerekli alt yapı çalışmalarının oluşturulmasına önem verileceğini düzenlemiştir.¹⁸ Planlar ve çalışmalar, 2006 yılında 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile sonuç vermiş; söz konusu kanun Anayasa Mahkemesi tarafından 25.12.2008 tarihli E. 2006/140, K. 2008/185 sayılı kararla Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir. İptalin temel gerekçesi, TBMM'nin yetki ve görevlerinin Anayasanın 87. maddesinde sayıldığı ve bu sayılanlar arasında Kamu Denetçiliği Kurumuna başdenetçi ve denetçi seçme görev ve yetkisinin bulunmadığıdır. Mahkeme, kararında, Kamu Denetçiliği Kurumu'nun, bir kamu tüzel kişisi olarak oluşturulmak istendiği ve çalıştırılacak uzmanların, kamu hizmetinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri yerine getiren kamu görevlileri olduğu belirtilmiş; bu kişilerin görev, yetki ve çalışma ilke ile yöntemlerinin yasayla düzenlenmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. Bu nedenle bahsi geçen konuların düzenlenmesinin yönetmeliğe bırakılmasının Anayasanın 128. maddesiyle bağdaşmadığına karar verilmiştir. Anayasa Mahkemesi, Anayasanın 6. maddesinde hiçbir kimse ya da organın kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamayacağı; 7. maddesinde de yasama yetkisinin Türk Ulusu adına TBMM'de olduğu ve bu yetkisinin dev-

¹⁷ Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Programı, <http://www.dpt.gov.tr/PortalDesign/PortalControls/WebIcerikGosterim.aspx?Enc=83D5A6FF03C7B4FC511D74F7DFC4C49E> (E.T. 01.09.2013)

¹⁸ Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Programı, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/plan8.pdf> (E.T. 01.09.2013)

redilemeyeceği üzerinde durmuştur. Mahkeme, Anayasada, yasayla düzenlenmesi öngörülen bir konunun yasada genel ilkeleri düzenlenmeden; sınırı ve çerçevesi çizilmeden yönetmeliğe bırakılmasını Anayasaya aykırı bulmuştur. Anayasa Mahkemesinin bu iptal kararının ardından 2010 yılında, Anayasanın dilekçe hakkını düzenleyen 74. maddesine yapılan ekleme ile Kamu Denetçiliği Kurumu düzenlenmiş; madde metninde kurumun meclise bağlı olacağı, seçim esasları, kanunla düzenlenecek hususlar yer almıştır. Avrupa Birliği tarafından düzenlenen 2011 Yılı İlerleme Raporunda da kamu denetçiliği kurumunun kurulmasına önem verilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁹ Bu gelişmelerin ardından 14.06.2012 tarihinde 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu kabul edilmiş ve kamu denetçileri, 29.03.2013 tarihinde göreve başlamıştır. Kamu denetçiliği kurumu, kanunda, 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 kurulan bir kurum olarak düzenlenmiştir. Kanunda da düzenlendiği üzere kamu denetçilerinin kararları idare ve yargı organları için bağlayıcı değer taşımayıp, öneri niteliğindedir. Cumhurbaşkanı'nın tek başına yaptığı işlemler ile re'sen imzaladığı karar ve emirler; yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler; yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar; Türk Silahlı Kuvvetlerinin sırf askeri nitelikteki faaliyetleri ise kamu denetçilerinin görev alanı dışında bırakılmıştır.

Kanunda, baş denetçinin meclis üye tam sayısının üçte iki çoğunluğu ile seçileceği düzenlenmiş; birinci oylamada bu çoğunluk sağlanamadığı takdirde ikinci oylamada üye tam sayısının üçte iki çoğunluğunun oyunun aranacağı belirtilmiştir. Bu çoğunluk da sağlanamadığı takdirde üçüncü oylamada üye tam sayısının salt çoğunluğu, dördüncü oylamada, karar yeter sayısına ulaşılacak şartıyla en fazla oy alan aday seçilmiş olacaktır.

¹⁹ Avrupa Birliği Komisyonu, Türkiye 2011 Yılı İlerleme Raporu, SEC (2011) 1201, Brüksel, 2011, s. 12. http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IllemeRaporlari/2011_ilerleme_raporu_tr.pdf (E.T. 18.05.2013).

Kanunda kuruma başvurabilecekler arasında bir ayırım yapılmamış; gerçek ve tüzel kişilerin başvurabileceği düzenlenmiştir. Bu düzenleme, gereksiz yere birçok başvuru yapılarak kurumun işleyişini yavaşlatacak olma ihtimali nedeniyle eleştirilse de kurumun getiriliş amacına uygun bir düzenleme olarak yorumlanmaktadır.²⁰ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte²¹ ise başvuru için menfaat ihlali şartını aramaktadır. Ülkemizde düzenlendiği haliyle denetçinin, re'sen harekete geçme yetkisi olmayıp, başvuru şartı aranmaktadır.

Yapılan başvurulardan belli bir konuyu içermeyenler; yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarıncaya karara bağlanmış uyuşmazlıklara ilişkin olanlar; gerekli bilgileri içermeyen dilekçelerle yapılanlar; sebepleri, konusu ve tarafları aynı olanlar ve daha önce sonuçlandırılanlar incelenmeyecektir. Kurumu başvurulabilmesi için 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda (İYUK) öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekmektedir. Bu şekilde idareye yapılan başvuruya verilen cevabın tebliği tarihinden altı ay içinde kamu denetçiliği kurumuna başvurulabilecektir. İYUK'ta öngörülen yollar tüketilmeden yapılan başvurular ilgili kuruma gönderilecektir. Telafisi güç veya imkansız zararların doğması ihtimali bulunan haller için kuralın istisnası düzenlenmiştir. Bu hallerde, idari başvuru yolları tüketilmeden yapılan başvurular da kabul edilecektir. Yönetmeliğin 13. maddesinin 5. fıkrasında düzenlendiği üzere idarenin "tutumlarına" karşı yapılan başvurular hakkında da idari başvuru yollarının tüketilmesi şartı aranmayacaktır. Kuruma başvuru süresi, idari başvuru yolları üzerine idare tarafından verilen cevabın tarihi üzerinden, idare başvuruya altmış gün içinde cevap vermediği takdirde bu sürenin bitiminden itibaren altı aydır.

²⁰ Abdi Sağlam, "Kamu Denetçiliği ve İdari Yargı İle İlişkisi", *Adalet Dergisi*, S. 44, 2012, s. 37.

²¹ 28.03.2023 tarihli, 28601 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İlerleyen bölümlerde Yönetmelik olarak anılacaktır. (Kanun ve yönetmeliğin başvuru koşullarını farklı düzenlemesine dair yorumlar ilerleyen bölümlerde yapılacaktır).

Kurumun inceleme ve araştırma konusu ile ilgili olarak istediği bilgi ve belgelerin, isteğin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde verilmesi zorunludur. Belgeleri süresinde, haklı bir neden olmaksızın vermeyenler hakkında soruşturma açılacaktır. Kamu denetçileri, bilirkişi görevlendirebilmekte; tanık ya da ilgili kişileri dinleyebilmektedir. Yapılan başvuruların inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde sonuçlandırmak durumunda olan kurum, inceleme ve araştırma sonuçlarını ve önerilerine başvuran kişiye ve ilgili merciye bildirecektir. Kendisine önerilerde bulunulan ilgili merci, kurumun önerilerini ve tesis ettiği işlemi uygulanabilir nitelikte bulmuyorsa bu durumun gerekçesini otuz gün içinde Kamu Denetçiliği Kurumuna bildirmek durumundadır.

Kamu Denetçiliği Kurumuna başvuru yapılması işlemin yürütülmesini durdurmamakla beraber, dava açma süresini durdurmaktadır. Söz konusu başvurunun reddedilmesi halinde durmuş olan dava açma süresi, kaldığı yerden devam etmektedir. Başvurunun kabul edilmesi halinde ise, ilgili merci kurumun getirdiği öneri doğrultusunda otuz gün içinde işlem tesis etmez ya da eylemde bulunmazsa durmuş olan dava açma süresi yine kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Aynı şekilde kurumun başvuruyu kabul etmesi fakat inceleme ve araştırmasını başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde tamamlamaması halinde de durmuş olan dava açma süresi işlemeye başlayacaktır. Kuruma başvuru yapıldıktan sonra inceleme sonuçlanmadan şikayet konusu eylem ya da işlem hakkında dava açılırsa, kurum tarafından gerçekleştirilen inceleme sonlandırılacak ya da mahkeme kararı beklenerek inceleme mahkeme kararı doğrultusunda sonuçlandırılacaktır.

Kanunda ve yönetmelikte düzenlenişi yukarı özetle anlatıldığı gibi olan kamu denetçiliği kurumun 2012 yılı ilerleme raporunda da değinilmiş; raporda, Türkiye’de kamu denetçiliği kuruma kimsenin talimat verememesinin güvence altına alınması olumlu bulunmuş; denetçinin re’sen araştırma yetkisinin olmaması gibi bazı hususlar eleştirilmiştir.²²

²² Avrupa Birliği Komisyonu, Türkiye 2012 Yılı İlerleme Raporu, SWD (2012) 336, Brüksel, 2012, s. 11, http://www.abgs.gov.tr/files/strateji/2012_ilerleme_raporu.pdf (E.T. 5.5.2013).

III. BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIKLARI ÖZELİNDE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU

A. Kamu Denetçiliği Kurumunun Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Rolü

Günümüzde vergilendirme işlemlerine dair mevzuat hızla değişmektedir. Bu hızla artan ve değişen mevzuat karşısında bireylerin, haklarından haberdar olamadığı; uyuşmazlık ve ihlallerin giderilemediği durumlarla karşılaşabilmektedir. Zaten karmaşık ve teknik olan mali konular, hızla artan ve sürekli değişen kanunlar, genel tebliğler ve benzeri mevzuatla daha da karmaşık hale gelmektedir. Bu yoğunluk, idarenin hukuka aykırı işlemler tesis etmesine neden olabilmektedir. Kamu denetçiliği kurumu, son düzenlemelerin ardından, vergi mükelleflerinin haklarının vergi idaresinde ihlal edildiğini düşünmesi durumunda başvurabileceği yollardan birisi haline gelmiştir. Bu haliyle kamu denetçisi, usul hukukuna ve maddi hukuka ilişkin aykırılıkları, hakkaniyete aykırı uygulamaları inceleme yetkisine sahip olduğundan vergi mükellefinin haklarının korunması ile görevli bir merci olarak işlev görebilecektir.²³ Vergi uyuşmazlıkları, uyuşmazlığın uzaması durumunda kayıpların da artacağı mali konulardan olduğundan, ilgililer sonuca mümkün olan en kısa zamanda ulaşmayı hedeflemektedirler. Kamu denetçiliği kurumu da sağlıklı işleme halinde vergi uyuşmazlıklarının hızlı çözümü için başvurulabilecek yollardan birisi olarak görünmektedir.

Kamu denetçisinin önleyici ve caydırıcı etkileri, idarenin denetlenmesine; kamu yönetiminin iyileştirilmesine katkı sunacaktır. Kamu denetçisinin önleyici etkisi, idari personelin denetime tabi tutulacağını bildiği için daha dikkatli davranmasını sağlamada; caydırıcı etkisi, hukuka aykırı eylemde bulunmayı planlayan kamu görevlilerinin bu girişimden vazgeçmelerinde rol oynamaktadır.²⁴ Devletin mail egemenliğine dayanarak kullandığı vergilendirme yetkisi,²⁵ bireylerin

²³ Billur Yaltı, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru", Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144. Yıl, Danıştay Yayınları No: 83, Ankara, 2012, s. 195.

²⁴ Hayrettin Eren, "Ombudsman Kurumu", *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 4, C. 1-2), 2000, s. 93.

²⁵ Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/ Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 22. Baskı, Ankara, 2013, s. 33.

hak ve özgürlüklerine doğrudan dokunan yetkinin kullanımı olduğundan vergi ilişkisi süresince gerçekleştirilen idari işlemlerin denetimi hukuk devletinin gereklerindedir. Kamu denetçiliği kurumu, yukarıda belirtilen önleyici ve caydırıcı etkisiyle mali idarenin iyileştirilmesine katkı sağlayabilecektir.

Kamu kurumunun düzenleniş amacının temelinde idarenin neden olduğu hak ihlallerini gidermek olduğundan ve vergilendirme işlemleri de idari işlem niteliği taşıdığından, vergi uyuşmazlıkları kamu denetçilerinin görevi kapsamına girmektedir. Vergilendirme işlemleri çoğunlukla teknik ve karmaşık yapıda olduklarından kamu denetçilerinin bu alanda donanımlı olmalarına ihtiyaç vardır. Bu ihtiyacın karşılanması için kamu denetçilerinin, en az bir tanesinin vergi hukuku alanında uzmanlaşmış olması ya da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde özel bir vergi denetçisi seçilmesi, başvuruların hızlı ve sağlıklı sonuçlandırılması için düşünülebilecek alternatifler arasındadır.

Kamu denetçiliği kurumu, uyuşmazlıkların mahkemeye gidilmeden çözülmesine olanak sağlayan bir alternatif olduğundan idari yargının yükünde azalma sağlaması beklenmektedir. Kurumdan yararlanmanın ücretsiz olması, başvuru usulünün kolaylığı, sürecin hızlı olması başvuruları arttırabilecek etkenlerdir. Bu sayede vergi mahkemelerinin yükünün hafiflemesine de hizmet etmesi amaçlanmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları, bireylerin mali güçlerine yönelen işlemlerden kaynaklandığından, bu uyuşmazlıkların çözümü için maliyetsiz ve kolay bir yol oluşturulmasının yükümlüler tarafından olumlu karşılanması muhtemeldir. Vergi uyuşmazlıkları gibi mali konularda, uyuşmazlığın uzaması ile kayıplar da büyüyeceğinden kamu denetçiliği kurumu, uyuşmazlığın daha hızlı şekilde çözüme bağlanması olasılığı sunduğundan tercih edilebilir bir alternatif oluşturmaktadır. Fakat unutulmamalıdır ki yükümlüler bu yola ancak kamu denetçisinin tarafsızlığına ve vergi uyuşmazlıkları konusunda bilgisine güvenmeleri halinde başvuracaklardır. Ve yine unutulmamalıdır ki kamu denetçiliği, yargının yerine geçecek bir kurum olmayıp uyuşmazlığın yargısal yollara başvurulmadan önce çözülebilmesini amaçlayan ve yargı yolunu kapatmayan ihtiyari nitelikli bir uyuşmazlık çözüm yoludur.

B. Kamu Denetçiliği Kurumunun Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Rolü Bakımından Tartışmalar

Yukarıda da belirtildiği gibi Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, kamu denetçilerinin görevini, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinde inceleme ve araştırma yaparak idareye önerilerde bulunmak olarak düzenlemektedir. Bu nedenle kamu denetçilerinin kararlarının idare yönünden bir bağlayıcılığından söz edilemeyecektir. Yargı organları bakımından böyle bir bağlayıcılık ise zaten düşünülemez. İdare, kamu denetçilerinin yön gösterici kararlarını uygulama konusunda takdir yetkisine sahiptir. Mahkeme kararlarının idare yönünden bağlayıcılığı, Anayasanın 138. maddesinde açıkça düzenlenmiş; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK) 28. maddesinde ilgililere, kamu görevlilerinin mahkeme kararlarını kasten yerine getirmemeleri halinde idare aleyhine dava açma hakkı tanınmıştır. Bu düzenlemelere rağmen, idarenin bazı hallerde mahkeme kararlarını uygulamadığı görülmektedir. İdarenin, mahkeme kararlarına bile uymadığı bir ülkede bağlayıcı olmayan kamu denetçiliği kararlarını dikkate almasının da olası görülmediği yönünde endişeler mevcuttur.²⁶ Bu durum vergilendirme işlemleri için de geçerli olacaktır. Kişilerin, haklarında tesis edilen vergilendirme işlemleri için kamu denetçiliğine başvurmaları ve kamu denetçisinin idare aleyhinde karar vermesi durumunda, idarenin vergilendirme işlemini, kamu denetçiliğinin kararını uygun görüp o doğrultuda değiştirmesi pek olası görülmemektedir.

Tartışmanın bir yönünü, idarenin kamu denetçiliği tarafından verilen öneri nitelikli kararları ne kadar dikkate alacağı oluştururken, bir yönünü de kamu denetçilerinin seçim usulleri nedeniyle tarafsız olamayacakları ve denetim görevlerini gereği gibi yerine getiremeyecekleri oluşturmaktadır. Yukarıda da açıklandığı üzere, kanun, baş denetçinin seçimi için ilk iki turda üçte iki çoğunluk; üçüncü oylamada salt çoğunluk; dördüncü oylamada karar yeter sayısı sağlanmışsa en çok oyu alma şartına bağlamıştır. Bu haliyle baş denetçinin seçim sistemi, tarafsızlık konusunda eleştiriye açıktır. İlk iki oylamada üçte iki çoğunluğun sağlanamaması durumunda, mecliste çoğunluğa sahip partinin desteklediği aday baş denetçi seçilecektir. Bu durumda

²⁶ Dursun, s. 397.

da bir uzlaşma ortamı sağlanarak farklı partilerin onayladığı bir baş denetçinin göreve seçilmesi mümkün olmayacaktır. Bu şekilde seçilen bir baş denetçinin ne kadar tarafsız davranabileceği ise tartışmalıdır. Bağımsızlığı tarafsızlığı garanti altına alınamayan bir baş denetçinin idarenin işlem, eylem ve tutumlarını da sağlıklı şekilde denetlemesinin ne ölçüde mümkündür?

Tüm başvurular hakkında geçerli olan dolayısıyla vergilendirme işlemleri bakımından da sorun teşkil edilebilecek hususlar yukarıda açıklandığı gibidir. Bunlara ek olarak, vergilendirme işlemlerinin özel niteliği gereği ayrıca ele alınması gereken tartışmalı konular bulunmaktadır. Bu konulardan ilki, kamu denetçiliği kurumuna başvurabilecek kişiler hakkında yapılan düzenlemelerdir. Kamu Denetçiliği Kanunu, kuruma başvurabilecekleri, bir sınırlama olmadan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirlemiştir. Yönetmelikte ise, başvurmak için “menfaat” ihlali aranmaktadır. Başvurularda menfaat ihlalinin aranması, bir yandan kanunda olmayan bir sınırlamanın yönetmelikle getirilmesi sorununu doğurmakta diğer yandan başvuruları kısıtlayıcı etkisi nedeniyle kurumun getiriliş amacına ters düşmektedir. Başvuru koşullarını zorlaştırıcı nitelikte düzenlemeler, kamu denetçisinin denetimini de zorlaştırıcı sonuçlar doğurmaktadır. Kamu denetçiliği kurumu, idarenin eylem, işlem ve tutumlarında insan hakları ihlali yapmasının önüne geçmek için düzenlenmiştir ve menfaat ihlali şartının dar yorumlanması, bazı işlemlerde kamu denetçiliği kurumunun alternatif çözüm yolu olma özelliği ile çelişebilecektir. Kanun ve yönetmeliğin farklı şekilde düzenlenmesi, farklı uygulamalara meydan verebileceği için hak kayıplarına neden olmaya açıktır. Kişinin yasa hükmüne dayanarak başvurması ve kamu denetçisinin yönetmelikte yazdığı haliyle menfaat ihlali araması halinde başvuru reddedilecektir. Fakat bu şekilde usulüne uygun olmadığı gerekçesiyle reddedilen başvuruların dava açma süresini durdurup durdurmayacağı konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu belirsizlik hem denetçiler arasında farklı uygulamalara yol açabilecek hem de hak kayıplarına neden olabilecektir.

Kuruma başvurabilecek kişilere kanunda bir sınırlandırma getirilmeyip; yönetmelikte yer alan menfaat şartı tartışmasını vergi uyuşmazlıkları açısından da ele almak gerekmektedir. 123 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 377. maddesi, vergi mahkemelerinde dava açabi-

lecek kişileri, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler olarak tahdidi olarak saymıştır. Maddenin belirttiği kişiler, vergi uyumsuzluğunda menfaati ihlal edilen kişileri karşılamaktadır. Bu durumda vergi uyumsuzlukları için kamu denetçisine başvurabilecek kişilerin kapsamı, denetçinin kanunu ve yönetmeliği yorumlama şekline göre değişecektir. Denetçi, başvuru koşulu olarak yönetmeliğe bakarsa menfaat ihlali arayacak ve sadece VUK 377. maddede sayılan kişiler başvurabilecek; denetçi, kanunu temel alırsa kuruma, VUK'ta sayılmayan kişiler de başvurabilecektir. Yönetmelik ile kanunda olmayan menfaat koşulunun getirilmesine yapılan eleştiri ve yorumların, vergilendirme işlemleri bakımından bu işlemlerin subjektif niteliği gereği farklı bir açıdan ele alınması uygun olacaktır. Vergilendirme işlemleri, kamuyu ilgilendiren düzenleyici işlemlerden farklı nitelikte olduğundan, vergilendirme işlemlerine karşı başvurular, işlemin doğası gereği menfaati ihlal edilenler tarafından yapılmaktadır. Bu tür işlemlere karşı herkesin başvurabilmesi, kamu denetçiliği kurumunun tıkanması tehlikesine neden olabilecektir. Hak ihlallerinin giderilmesi amacıyla düzenlenen bir kurumun tıkanması kamu yararının gerçekleştirilmesini de engelleyici sonuç doğuracaktır. Bu nedenle kanunda herkesin başvurabilmesinin önünün açılıp yönetmelikte menfaat koşulunun aranması, vergilendirme işlemlerinin subjektif niteliği gereği kamu yararına uygun sonuçlar doğurabilecektir. Zaten subjektif bir vergi işlemi hakkında menfaati ihlal edilmeyen üçüncü kişinin başvurusu pek olası değildir. Bu nedenle yönetmelikte, kanunda getirilmeyen bir kısıtlama getirilmesi, teknik açıdan hala sıkıntılı olmakla beraber, başvuru için menfaat ihlalinin aranması, pek çok vergilendirme işlemi bakımından farklı bir etki yaratmayacaktır.

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun, vergilendirme işlemlerinin özel niteliği gereği ayrıca ele alınmasını gerektiren bir başka tartışmalı noktası ile başvuru ve usulünü düzenleyen hükümleridir. Kanunun 17. maddesinin 4. fıkrasında kuruma başvuruda bulunulabilmesi için İYUK'ta öngörülen idari başvuru yollarının ve özel kanunlarda öngörülen zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gerektiği düzenlenmektedir. Bu düzenleme de kamu denetçisinin denetimini zorlaştırıcı bir hüküm niteliğindedir. Nitekim idari başvuru yollarının tüketilmesi şartının denetimi zorlaştıracağına dair eleştiri Anayasa Komisyonu Raporunda da yer almıştır. Raporda, fıkra tamamen çıkarıl-

mazsa kurumun olaya sığacağı sığacağına el koyamayacağı, delillerin kaybolma ihtimalinin doğacağı, şartın varlığının zamanla hak kaybına yol açacağı belirtilmiştir.²⁷ Buna benzer bir eleştiri kanunun muhalefet şerhinde de yer almış, söz konusu şartın kurumun etkinliğini azaltacağı vurgulanmıştır. Şerhte, idari başvuru yollarının tüketilmesinin aranması halinde denetçinin olaya müdahalesinin gecikeceği ve delillerin zamanında toplanmasının mümkün olmayacağı yönünde sakıncalara yer verilmiştir. Muhalefet şerhinde, başvurunun bir yargı organına yapılan başvuru gibi sıkı koşullara bağlanmasının, kamu denetçiliği kurumunun amacıyla çelişen bir uygulamaya yol açacağı yönünde eleştiri getirilmiştir.²⁸ Söz konusu eleştirilerin ardından 17. maddenin 4. fıkrasında kuruma başvuru için getirilen idari başvuru yollarının tüketilmesi şartı korunmuş; kurumun telafisi güç veya imkansız zararların doğması ihtimali bulunan hallerde, idari başvuru yollarının tüketilmeden de başvuru kabul edebileceği cümlesi eklenmiş;²⁹ metin bu şekilde kanunlaşmıştır. Eklenen cümle, başvuruya getirilen şartın olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak için atılmış bir adım olsa da “telafisi güç veya imkansız zararların doğması ihtimali” ibaresinin muğlak ve yoruma açık yapısı nedeniyle kamu denetçisinin denetiminin zamanında yapılmasını ne kadar sağlayabileceği tartışmalıdır.

Kamu denetçisine başvuru için getirilen idari başvuru yollarının tüketilmesi şartını gerçekleştirebilmek için İYUK 11. maddede düzenlenen üst makama başvuru yolunu tüketmeleri gereğini doğuracaktır. 11. madde, ilgililerinin dava açılmadan önce, dava açma süresi içinde, üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasını isteyebileceklerini düzenlemektedir. Üst makama başvuru, dava açmak için dahi zorunlu bir idari başvuru yolu olmamasına rağmen, kamu denetçisine başvurabilmek için tüketilmek zorunda olunan bir yol halini almıştır. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun İYUK'ta düzenlenen idari başvuru yollarının tüketilmesini araması ve üst makama başvurunun da İYUK'ta düzenlenen bir idari başvuru yolu olması nedeniyle kamu denetçisine başvurmak, dava açmaktan

²⁷ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı ile Avrupa Birliği Uyum Komisyonu ve Anayasa Komisyonu Raporları, 1/ 626, Yasama Dönemi: 242, Yasama Yılı: 2, s. 37.

²⁸ Anayasa Komisyonu Raporu 2012, s.43.

²⁹ Anayasa Komisyonu Raporu 2012, s. 59.

bile daha sıkı şartlara bağlanmış olmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları için de aynı durum söz konusudur.

Vergi uyuşmazlıkları açısından İYUK 10 ve 11. maddeler ve kamu denetçiliği başvurusu ilişkisinde bir sorun daha karşımıza çıkmaktadır. Anılan maddeler, bu maddenin vergi resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından kaynaklanan uyuşmazlıklara uygulanamayacağını düzenlemektedir. Bu fıkralar 1996 yılında 4001 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Maddenin son haline dair fikir ve uygulama birliği bulunmamaktadır. İstisna kaldırılmakla, genel kuralın devreye gireceği ve üst makama başvuru yolunun vergi resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından kaynaklanan uyuşmazlıklara da uygulanacağı düşünülmektedir.³⁰ Fakat Danıştay'ın aksi yönde kararları bulunmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri, Yedinci Dairenin görüşü farklı olmakla beraber, İYUK 11. maddenin, vergi tarh ve tahakkuk işlemlerine uygulanmayacağı görüşündedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri, vergi tarh ve tahakkukuna dair işlemlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen özel kurallara göre tesis edileceğini ve bu kurallara göre vergilendirme alanında kesin işlem tesis edildikten sonra gidilebilecek tek yol olarak yargı yolunun gösterildiği gerekçesiyle, İYUK 11. maddenin vergilendirme işlemlerine uygulanmasını uygun bulmamaktadır.³¹ Bu farklı görüşler bir yandan fikir ve içtihat birliğinin oluşmasını engellerken bir yandan da hak kayıplarına neden olabilecektir:

- İlgilinin, Danıştay'ın İYUK 10 ve/veya 11. maddenin vergi uyuşmazlıklarına uygulanmayacağı görüşünü temel alarak doğrudan kamu denetçisine başvurmaları halinde, kamu denetçisi, söz konusu maddelerin vergi uyuşmazlıklarına uygulanması gerektiği görüşünü taşıyorsa başvuruyu ilgili kuruma gönderecektir.

³⁰ Danıştay 7 Dairenin de uygulamaları bu yöndedir. Turgut Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 466-468.

³¹ Candan, s. 466; Danıştay VDDK, 16.2.2007, E. 2006/ 232, K. 2007/ 62, *Danıştay Dergisi*, S. 116, Y: 37, 2007, s. 89; Danıştay VDDK, 20.6.2008, E. 2008/ 124, K. 2008/ 372, *Danıştay Dergisi*, S. 120, Y: 39, 2009, s. 92; Danıştay 4. Daire, 21.12.1995, E. 1995/ 1902, K. 1995, 5748, Danıştay 9. Daire, 12.4.1996, E. 1995/3087, K. 1996/ 1404. (Aktaran: Candan, s. 467, dn. 683, 684, 685)

- İlgilinin İYUK 10/11. maddenin vergi uyuşmazlıklarına uygulanacağını düşünerek bu yola başvurması ve kamu denetçisine bu yolu tükettikten sonra gitmesi sonra gitmesi halinde, kamu denetçisi, İYUK 10/11. maddenin vergi uyuşmazlıklarına uygulanmayacağı kanaatinde ise ilgilinin başvurusunu, başvuru süresini kaçırdığı gerekçesiyle reddedecektir. Bu durumda ilgili çok büyük ihtimalle dava açma süresini de kaçırmış olacaktır. Çünkü ilgilinin İYUK 10 ve 11. Maddede öngörülen idari yolları tüketmesi için gereken sürenin, kamu denetçiliğine başvuru süresi olan 6 ayı geçmesi çok muhtemeldir.

- Hiçbir farklılık olmadan başvuranın ve kamu denetçisinin aynı fikirde olması ve ilgilinin İYUK 10/11. maddelerin vergi uyuşmazlıklarına uygulanacağı düşüncesiyle idari başvuru yollarını tüketip, idareden cevap alamadığı ya da cevaptan tatmin olmadığı için kamu denetçisine gittiğini farz edelim. Kamu denetçisi de bu yolların tüketilmesi gerektiğini düşünüyor ve ardından yapılan başvuruyu usulüne uygun buluyorsa uyuşmazlığı inceleyecek ve bir karar verecektir. Kamu denetçisi uyuşmazlıkta idarenin bir ihlalini bulmaz ya da bulur ama idare bu doğrultuda değişiklik yapmamayı tercih ederse kişi yargı yoluna gidecektir. Yargı yoluna gidildiğinde uyuşmazlığın Danıştay'a taşınması halinde Danıştay, yukarıda bahsedildiği gibi İYUK 10/11. maddelerin vergi uyuşmazlıklarına uygulanmayacağı yönünde kararlarını takip ederse, dava açma süresinin kaçırdığı gerekçesiyle davayı reddedebilecektir.

İYUK 10/11. maddeler hakkında sayılan ihtimaller, uygulamada karşılaşılan somut örneklerle daha da çeşitlenebilecektir. İYUK 12. maddede öngörülen idari başvuru yolu, 11. maddeye atıf yaptığından ayrıca bir idari başvuru yolu olarak incelenmesine gerek görülmemiştir. İYUK 13. maddede ise idari eylemlerden hakları ihlal edilenlerin dava açmadan önce gidebilecekleri yol düzenlenmiştir. Hakları ihlal edilmiş olanlar ihlali öğrenme tarihinden itibaren bir yıl ve her halde beş yıl içinde idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini isteyebileceklerdir. Anılan maddede düzenlenen yol, idarenin verdiği zarardan haberdar edilmesi ve idarenin bu zararı ödeyip ödememek konusunda niyetini anlamak için öngörülmüştür. İdare, verdiği zararı tazmin ederse uyuşmazlık ortadan kalkacak, dava yoluna gerek kalmayacaktır. Bu düzenlemeden anlaşılıyor ki idarenin neden olduğu zarar nedeniyle kamu denetçisine gidecek kişinin, öncelikle İYUK 13. maddede öngörülen idari başvuru yolunu tüketmesi gerekecektir.

Vergi uyuşmazlıkları, idari (barışçıl) ve yargısal çözüm yolları olmak üzere iki tür uyuşmazlık çözüm yoluyla çözülebilmektedir. Bunlardan yargısal yollar, tüm uyuşmazlıklar için söz konusu olan dava açma ve yargılama faaliyetini kapsamaktadır. İdari (barışçıl) yollar ise hata düzeltme ve uzlaşma yollarından oluşmaktadır. VUK 116- 126. maddeler arasında düzenlenen hata düzeltme yolu, hukuki uyuşmazlık içermeyen vergi hatalarının, idareye yapılan başvuru aracılığıyla giderilmesini sağlamaktadır. VUK 369. maddede düzenlenen ve anayasaya uygunluğu açısından oldukça tartışmalı olan uzlaşma kurumu ise yanılma, yasa hükümlerin nüfuz edilememe, uyuşmazlık konusu olay hakkında yargı ve idare arasında fikir uyuşmazlığı hallerinde yükümlü ile idare arasında anlaşarak vergi borcunun sona erdirilmesini sağlamaktadır. Söz konusu çözüm yollarının ortak noktası, yargı yoluna gidilmeden önce yükümlülere barışçıl çözüm yolu sağlamaları fakat başvurunun zorunlu olmamasıdır.³² Bu durumda incelenmesi gereken iki husus ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, ilgilinin, hakkında tesis edilen vergilendirme işlemi bir vergi hatası olduğunu düşünmesi ve bu hatayı kamu denetçisi aracılığıyla çözmek istemesi halinde, kanunun getirdiği idari yolların tüketilmesi şartının, ilgilinin hata düzeltme yolunu da tüketmesini zorunlu hale getirip getirmeyeceğidir. Eğer zorunlu hale getirdiği kabul edilirse, ilgili, kamu denetçisine ancak hata düzeltme talebinde bulunması, idarenin hata düzeltme başvurusuna olumsuz cevap vermesi, hiyerarşik başvuru yoluna gidilmesi ve bu başvurunun da olumsuz sonuçlanması durumunda mümkün olacaktır. İkincisi, kuruma başvuru için idari yolların tüketilmesi koşulunun aranmasının, uzlaşmayı tüketilmesi zorunlu bir yol haline getirip getirmediği tartışmasıdır. Açıklandığı üzere uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarına özgü bir çözüm yolu olup, başvurulması tamamen yükümlünün takdirine bırakılmış bir uygulamadır. Fakat getirilen başvuru şartı, başvurulması ihtiyari olan kurumları da zorunlu başvuru yolu haline getirebilecek niteliktedir. Söz konusu ihtiyari yolların zorunlu hale gelip gelmediği tartışmasının bir adım ilerisinde, istisnai olarak bu yollara gidilmesinin yasaklandığı durumlarda başvurularda aranacak kriterlerdir. Örneğin tahsil aşamasında ödeme emrine karşı hata düzeltme ve uzlaşma yolları kapalıdır.³³ Kanunun,

³² Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 170- 185.

³³ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 170.

idari yolların tüketilmesi şartını araması, idari başvuru yolu olarak varlık gösteren hata düzeltme ve uzlaşma kurumlarının, uygulanmalarının mümkün olmadığı hallerde dahi tüketilmesi gereken zorunlu başvuru yolu niteliği kazanmasına mı neden olacaktır?

Kamu Denetçiliği Kanununun, başvuru için idari başvuru yollarının tüketilmesini araması, ihtiyari idari başvuruları zorunlu hale getirir nitelikli olduğundan eleştiriye açıktır. Yukarıda sayıldığı gibi farklı ihtimallerde farklı uygulamalar ortaya çıkacak olması sistemi aksamaya açık hale getirmektedir. Buna rağmen, kurumun getiriliş amacı göz önünde bulundurulursa idari başvuruların tüketilmesinin de olumlu yönleri olabilecektir. Şöyle ki kurumun getirilmesinde hedeflenen, idarenin eylem, işlem ve tutumlarının hukuka, temel hak ve özgürlüklere uygunluğunun sağlanması ve yargı yükünün hafifletilmesidir. Söz konusu idari başvuru yollarının kullanılması, idareye işlemi tekrar gözden geçirme şansı tanıyacak ve bu aşamalarda işlemde hukuka aykırılıklar görürse düzeltme olanağı olacaktır. İşlemin düzeltilerek aykırılıkların giderilmesi ile kamu denetçiliği yoluna ya da yargıya başvurulmasına gerek kalmayacaktır. Bu durumda hem diğer makamların yükü azaltılmış hem de idarenin neden olduğu hak ihlalleri giderilmiş olacaktır.

Kamu denetçisine başvuru süresinin ve vergi mahkemesinde dava açma süresinin farklı olması nedeniyle de uygulamada sorunlar doğabilecektir. Kamu denetçisine başvuru, ilgilinin lehine bir mekanizma olarak, dava açma süresini durdurmaktadır. Fakat başvurunun, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılması halinde, kuruma başvurunun, dava açma süresini durduruyor olmasının bir anlamı kalmayacaktır. Zira vergi mahkemesinde dava açma süresi zaten geçirilmiş olacaktır. Bu bakımdan kamu denetçisine ve vergi mahkemesine başvuru sürelerinin farklı düzenlenmesi, ilgililerin başvurularında yanlış anlamalara ve hak kaybına uğramalarına neden olabilecektir.

Kamu denetçisine yapılan başvurunun dava açma süresini durdurması ise, ilgili lehine bir düzenleme olduğu açıksa da, verginin tahakkukunun ve tahsilin ertelenmesi sonucu doğuracağından kamu hizmetlerinin finanse edilmesini geciktirebilecektir.

Kanunda düzenlendiği ve ilerleme raporlarında da eleştirildiği üzere kamu denetçilerinin re'sen harekete geçerek idarenin işleyişi ve neden olduğu ihlaller hakkında inceleme yapma yetkisi bulunmaması, kurumun ihlallerin giderilmesi amacı ile çalışmaktadır. Kimsenin şikayet konusu yapmadığı fakat denetçinin, örneğin medya organları yoluyla haberdar olduğu bir durum hakkında inceleme yapma yetkisi sağlanması, ihlallerin giderilmesinde etkinliği arttıracığından kurumun getiriliş amacına da uygun düşecektir.³⁴

Ülkemizde, mevcut denetim sistemlerinden pek çoğunun sağlıklı ve tarafsız uygulanmadığı açıktır. İdarenin eylem, işlem ve tutumlarının neden olduğu insan hakları ihlallerini engellemek için getirilen kamu denetçiliği kurumunun sayılan tartışmalı yönleri, bu kurumun da ülkemizde ne kadar sağlıklı işleyebileceği konusunda şüphe uyandırmaktadır. Kamu denetçiliği kurumunun ihlalleri ortadan kaldırmayı sağlayacak incelemeler yapmak yerine tıkanması halinde sadece zaten düzgün işlemeyen denetim sistemine bir kol daha eklemiş olacaktır.³⁵ Bu nedenle 2013 yılının mart ayından itibaren faaliyet başlamış olan kamu denetçiliği kurumunun yapılan eleştiriler ve uygulamada ortaya çıkan aksaklıklar göz önünde tutularak, sağlam temeller üzerine kurulması gerekmektedir.

SONUÇ

İdarenin, faaliyetlerini yürütürken hukuka ve hakkaniyete aykırı işlemler yapması durumunda, bu işlemlerin denetlenmesi ve aykırılıkların giderilmesi, hukuk devleti ilkesinin sağlanması ve insan haklarının korunması bakımından büyük önem arz etmektedir. İdari işlemlerde meydana gelen hukuka ve hakkaniyete aykırılıkların giderilebilmesi için düzgün işleyen bir denetim mekanizmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu denetim mekanizması, idari başvuru yolları ile idarenin kendi içinde yürütülebileceği gibi, bağımsız ve tarafsız yargı organlarınca yapılacak yargısal denetim ile de sağlanabilir. Bu yollara ek bir alternatif olarak, ülkemizde 2013 yılının mart ayından bu yana

³⁴ Sağlam s. 37.

³⁵ İbrahim Uğur Esgün, "Ombudsman Kurumunun Türkiye İçin Gerekliliği Üzerine Değerlendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.45, C. 1-4, 1996, s. 270.

uygulanmakta olan kamu denetçiliği kurumu da kökleri eskilere dayanan bir çözüm mekanizması olarak işlev görmektedir. Kurum, uygulandığı diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de, yargı denetimi yerine geçerek bir yargılama faaliyeti yapmamakta; idarenin işlemlerinde meydana gelen hukuka ve hakkaniyete aykırılıkları inceleyerek tavsiye nitelikli kararlar vermektedir.

Vergilendirme işlemleri de idari işlem niteliği taşıdığından, kamu denetçiliği kurumunun inceleme alanına girmektedir. Devletin mali egemenliğine dayanarak kullandığı vergilendirme yetkisi, bireylerin mali güçleri üzerinde sonuç doğurduğundan bu yetkinin kullanımında hukuka ve hakkaniyet aykırı uygulamaların olması, devletin vatandaşın gözünde güvenilirliğini kaybetmesi, meşruiyetinin sorgulanması, insan hakları ihlallerinin doğması gibi pek çok soruna ve olumsuzluğa yol açacaktır. Bu yönüyle vergilendirme işlemleri, hakkında hüküm ve sonuç doğurduğu kişiler bakımından sıklıkla hukuka aykırılığı iddia edilen bir alandır. Ülkemizde uygulaması çok yeni bir kurum olmasına rağmen, Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından, 2013 yılı için hazırlanan faaliyet raporunda göre, kurumun faaliyete başladığı mart ayından yıl sonuna kadar kuruma yapılan toplam 7638 başvurudan %10'u (784 adedi) ekonomi, maliye, vergi kategorisine giren konuları kapsamaktadır. Yapılan başvurular arasında Maliye Bakanlığı, 365 defa şikayet edilen idare konumunda yer almıştır.³⁶ Vergi mahkemelerinde yaşanan ağır iş yükü ve kamu denetçiliğine yapılan başvuruların sayısı, bireylerin sıklıkla vergilendirme işlemleri hakkında hukuka ve hakkaniyete aykırılık olduğu görüşünü ortaya koymaktadır.

Kamu denetçiliği kurumu, başvuruların kolay ve ücretsiz olması, denetim alanının genişliği, hızlı karar verme mekanizması gibi sahip olduğu pek çok olumlu özelliği nedeniyle bireylerin hak arama ve idarenin işlemlerinin denetlenmesi bakımından alternatif bir yol sunmaktadır. Uyuşmazlıkların idari yollarla çözülemeyip, yargı yoluna gidilmeden önce çözülmesi için bir fırsat sağlamaktadır. Böylelikle bir yandan idarenin eylem, işlem ve tutumları denetlenerek hak ihlalleri giderilerek idarenin hukuka uygunluğu sağlanmakta bir yandan da

³⁶ T.C.Kamu Denetçiliği Kurumu 2013 Yılı Faaliyet Raporu, s. 38- 40. http://www.ombudsman.gov.tr/custom_page-377-raporlar.html (E.T.23.05.2014)

yargının iş yükü hafifletilmektedir. Kurumun, bu olumlu yönlerinin yanında eleştirilen noktaları da bulunmaktadır. Ülkemizde düzenleniş şekliyle kanunda ve yönetmelikte başvuru usulünün farklılığı, idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekliliğinin kapsamında yaşanan sorunlar, seçim usulü nedeniyle baş denetçinin tarafsızlığı hakkında yaşanan güvensizlik gibi pek çok konu, kuruma önyargılı yaklaşılmamasına neden olmaktadır. Bu haliyle kurumun sağlıklı işleyebileceği ve getiriliş amacını yakalayabileceği tartışmalıdır.

Kuruma dair yapılan olumlu olumsuz tüm yorumlar vergilendirme işlemleri bakımından da geçerlidir. Vergi uyuşmazlıkları teknik bilgi de gerektirdiğinden kurumun bu sorunları çözmekte ne kadar yetkin olabileceği konusunda yoğun şekilde soru işaretleri mevcuttur. Bu sorular ise zamanla başvuruların artması ve bu başvuruların incelenme usulleri gözlemlendikçe cevaplanabilecektir.

KAYNAKÇA

Kitap ve Makaleler

- Arslan Süleyman, "İngiltere'de Ombudsman Müessesesi", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 19, S. 1, 1986, ss. 157- 172.
- Dursun Hasan, "Türkiye'de Ombudsmanlığın (Kamusal) Etkin Olarak İşleyebilme Yetisi Yoktur", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.95, 2011, 377- 418.
- Eklundh Claes, "The Parliamentary Ombudsmen In Sweden", *Hukuk Kurultayı 2000*, Ankara, 2000, ss. 463- 486
- Eren Hayrettin, "Ombudsman Kurumu", *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1-2, S. 4, 2000, ss. 87- 102.
- Erhürman Tufan, "İnsan Haklarını Koruma Mekanizması Olarak Ombudsman Kurumu", *Türkiye'de İnsan Hakları*, TODAİE Yayınları, Ankara, 2000, ss.339-349.
- Eryılmaz Bilal, "Bürokrasisinin Denetlenmesinde Yeni Gelişmeler", *Amme İdaresi Dergisi*, C.26, S. 4, Ankara, 1993, ss.81- 106.
- Esgün İbrahim Uğur, "Ombudsman Kurumunun Türkiye İçin Gerekliliği Üzerine Değerlendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1-4, S. 45, 1996, ss. 251- 278.
- İba Şeref, *Anayasa ve Siyasal Kurumlar*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.
- Kestane Doğan, "Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)", *Maliye Dergisi*, S.151, 2006, 128- 142.
- Odyakmaz Zehra, "Türk Hukuk Kurultayı'na Sunulan İsveç Parlamento Ombudsmanlığı ile İlgili Bildiri Üzerine Düşünceler", *Hukuk Kurultayı 2000*, Ankara, 2000, ss. 487- 491.

- Oytan Muammer, "Ombudsman Eli İle İdarenin Denetimi Konusunda Kıyaslamalı Bir İnceleme", *Danıştay Dergisi*, Y. 5, S. 18- 19, 1975, ss. 193- 214.
- Öncel Mualla/Kumrulu Ahmet/ Çağan Nami, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 22. Bası, Ankara, 2013.
- Pickl Viktor, J, "Ombudsman ve Yönetimde Reform", çev. Turgay Ergun, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 19, S. 4, Ankara, 1986, ss. 37- 46.
- Sağlam Abdi, "Kamu Denetçiliği ve İdari Yargı İle İlişkisi", *Adalet Dergisi*, S. 44, 2012, ss. 27- 49.
- Şengül Ramazan, "Türkiye'de Kamu Yönetiminin Etkin Denetlenmesinde Yeni Bir Kurum: Kamu Denetçiliği Kurumu", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 14, S. 2, ss. 126- 145.
- Tortop Nuri, "Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 1, S. 31, 1998, ss. 3-11.
- Turgut Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- Yaltı Billur, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru", *Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu*: 144. Yıl, Danıştay Yayınları No: 83, Ankara, 2012, s. 195.

Raporlar

- Avrupa Birliği Komisyonu, Türkiye 2011 Yılı İlerleme Raporu, SEC (2011) 1201, Brüksel, 2011, [http://www.abgs.gov.tr/files/AB Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/2011_ilerleme_raporu_tr.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/2011_ilerleme_raporu_tr.pdf) (E.T. 18.05.2013).
- Avrupa Birliği Komisyonu, Türkiye 2012 Yılı İlerleme Raporu, SWD (2012) 336, Brüksel, 2012, http://www.abgs.gov.tr/files/strateji/2012_ilerleme_raporu.pdf (E.T. 5.5.2013).
- Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı ile Avrupa Birliği Uyum Komisyonu ve Anayasa Komisyonu Raporları, 1/ 626, Yasama Dönemi: 242, Yasama Yılı: 2.
- T.C.Kamu Denetçiliği Kurumu 2013 Yılı Faaliyet Raporu, s. 38- 40. http://www.ombudsman.gov.tr/custom_page-377-raporlar.html (E.T.:23.05.2014)
- Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Programı, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/plan8.pdf> (E.T. 01.09.2013).
- Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Programı, <http://www.dpt.gov.tr/PortalDesign/Portal-Controls/WebCericGosterim.aspx?Enc=83D5A6FF03C7B4FC511D74F7DFC4C49E> (E.T. 01.09.2013).