



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**KAMU DENETÇİLİĞİ (OMBUDSMANLIK) KURUMUNUN
VERGİLENDİRME AÇISINDAN
ETKİNLİĞİNİN ANALİZİ**

(DOKTORA TEZİ)

Onur ÖZCAN

BURSA - 2015



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**KAMU DENETÇİLİĞİ (OMBUDSMANLIK) KURUMUNUN
VERGİLENDİRME AÇISINDAN
ETKİNLİĞİNİN ANALİZİ**

(DOKTORA TEZİ)

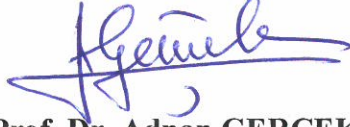
Onur ÖZCAN

**Danışman:
Prof. Dr. Adnan GERÇEK**

BURSA - 2015

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı'nda 711012003 numaralı Onur ÖZCAN'ın hazırladığı "KAMU DENETÇİLİĞİ (OMBUDSMANLIK) KURUMUNUN VERGİLENDİRME AÇISINDAN ETKİNLİĞİNİN ANALİZİ" konulu Doktora Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, 01/10/2015 günü 10:00 - 12:00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin Başarılı (başarılı/başarısız) olduğuna Oybirliği (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.



Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Uludağ Üniversitesi

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu
Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi



Prof. Dr. Mehmet YÜCE (TİK)
Uludağ Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi



Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ (TİK)
Uludağ Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi



Prof. Dr. Keramettin TEZCAN
İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi



Prof. Dr. Ersan ÖZ
Pamukkale Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

...../...../20.....

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Onur ÖZCAN
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Doktora Tezi
Sayfa Sayısı : XVII + 401
Mezuniyet Tarihi : / / 2015
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Adnan GERÇEK

KAMU DENETÇİLİĞİ (OMBUDSMANLIK) KURUMUNUN VERGİLENDİRME AÇISINDAN ETKİNLİĞİNİN ANALİZİ

Modern anlamda 18. yüzyılda İsveç'te doğduğu genel kabul gören Ombudsmanlık müessesesi, günümüzde farklı isimlerle dünyanın birçok ülkesinde faaliyet göstermektedir. Bu müessese Türkiye'de de anayasal ve yasal düzenlemeler yapılarak 2012 yılında kurulmuş ve Kamu Denetçiliği Kurumu adını almıştır. Ombudsman; idarenin tüm işlem, eylem ve faaliyetlerini denetleyerek birey ile devlet arasındaki sorunların dostane bir şekilde çözülmesine yardımcı olmaktadır. Bu bağlamda vergileme işleminin de bir idari işlem olması ve uzmanlık isteyen teknik bir konu olması sebebiyle bazı ülkelerde ayrı bir Vergi Ombudsmanlığı oluşturulmuştur. Vergi Ombudsmanı vergi uyuşmazlıklarının çözülmesine, mükelleflere danışmanlık hizmeti sunulmasına ve mükellef haklarının korunmasına destek vermektedir. Ayrıca vergi sorunları ile ilgili görüş bildirerek ve tavsiyelerde bulunarak vergi sisteminin de gelişmesine katkı sağlamaktadır. Böylece Gelir İdarelerinin geliştirilmesine ve mükellef odaklı bir yapıya kavuşturulmasına yardımcı olmaktadır.

Bu tez çalışmasının konusunu meydana getiren Vergi Ombudsmanı, Ombudsmanlığın ihtisaslaşmış bir türüdür. Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumunun faaliyetlerini değerlendiren bu tez çalışması, Türkiye'de Vergi Ombudsmanı oluşumuna ilişkin gerekçeleri analiz etmektedir. Tez çalışmasının ilk bölümünde Ombudsmanın kavramsal çerçevesi üzerinde durulmaktadır. İkinci bölümde Kamu Denetçiliği Kurumu'nun ayrıntılı bir incelemesi yapılmaktadır. Üçüncü bölümde seçilmiş ülke örnekleri çerçevesinde vergilendirmede Ombudsman kurumunun rolü ve fonksiyonları karşılaştırmalı olarak açıklanmaktadır. Çalışmanın dördüncü bölümünde ise Kamu Denetçiliği Kurumu'nun faaliyetlerinin değerlendirilmesi ile Türkiye'de Vergi Ombudsmanı yapılanmasına ilişkin bir araştırma ve Türkiye için Vergi Ombudsmanı (Kamu Denetçisi) yapılanması ile ilgili öneriler yer almaktadır.

Anahtar Sözcükler:

Ombudsman Kamu Denetçiliği Kurumu Vergi Ombudsmanı Vergilendirme
Vergi Uyuşmazlığı Mükellef Hakları Gelir İdaresi İdari İşlem

ABSTRACT

Name and Surname : Onur ÖZCAN
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Public Finance
Branch : Fiscal Law
Degree Awarded : Ph.D. Thesis
Page Number : XVII + 401
Degree Date : / / 2015
Supervisor : Prof. Dr. Adnan GERÇEK

EFFICIENCY ANALYSIS OF OMBUDSMAN INSTITUTION IN TERMS OF TAXATION

As it is commonly accepted that it was emerged in the 18th century Sweden in its modern concept, Ombudsman is currently active in many countries under different names. In Turkey, this organisation was established as Ombudsman Institution in 2012 as a result of constitutional and legal regulations. Ombudsman helps solving problems between individuals and state in amicable ways by means of supervising all transactions, actions and operations of the state. In this context, as the taxing process is an administrative act and a technical issue which needs expertise, Tax Ombudsman Institutions were established in some countries. Tax Ombudsman provides assistance in solving taxation disputes, providing consultancy services to taxpayers and protecting taxpayers rights. Besides, Tax Ombudsman helps the improvement of the tax legislation and taxation system by means of expressing opinions and giving advises about taxation problems; therefore takes part in assistance of improving Revenue Institutions and transforming them into more taxpayer oriented institutions.

Tax Ombudsman, the subject of this thesis, is a specialized type of Ombudsman. This thesis, which assesses the activities of Ombudsman Institution, analyses reasons for the formation of the Tax Ombudsman in Turkey. In the first part of the study conceptual framework of Ombudsman is discussed. In the second part, a detailed review on Ombudsman Institution is made. In the third part, the role and functions of Ombudsman for taxation are comparatively explained within the scope of selected country examples. In the fourth part of the study, results of a research about structure of Taxation Ombudsman in Turkey along with the assessment of activities of the Ombudsman Institution is stated and recommendations about the structure of the Tax Ombudsman in Turkey are asserted.

Keywords:

Ombudsman The Ombudsman Institution Tax Ombudsman Taxation
Tax Dispute Taxpayer Rights Revenue Administration Administrative Act

ÖNSÖZ

Ombudsmanlığın ihtisaslaşmış bir türü olan Vergi Ombudsmanlığı her ne kadar uzun yıllardan beri yurtdışında uygulansa da Türkiye için daha yeni bir müessesedir. Bu çalışma Vergi Ombudsmanlığının fonksiyonlarını belirlemek, yabancı ülke uygulamalarını inceleyerek karşılaştırmalar yapmak ve Türkiye için çıkarımlarda bulunmak amacıyla yapılmıştır.

Böyle özgün bir tez konusunun seçilmesi ve içeriğinin belirlenmesi aşamalarında beni yönlendiren, çalışmanın iskeletinin ortaya çıkmasında fikir veren, tezin yazımı aşamasından düzenlenmesine kadar her alanında bilgi ve yönlendirmelerini esirgemeyerek yolumu aydınlatan ve karşılaştığım zorlukları aşmamda bana her zaman anlayış ve sabır ile yardımcı olan danışman hocam Sn. Prof. Dr. Adnan GERÇEK'e sonsuz şükranlarımı sunarım. Bunun yanı sıra çalışmanın oluşumunda bilgi ve tecrübelerini hiçbir zaman esirgemeyen, eleştirileriyle bana rehber olan ve farklı noktaları görmemi sağlayan Tez İzleme Komitesi'nin diğer değerli üyeleri Sn. Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ ile Sn. Prof. Dr. Mehmet YÜCE'ye teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Tezin özellikle alan araştırması kısmında kıymetli zamanlarını ayırarak çalışmaya katkı sağlayan Kamu Denetçileri Sn. Abdullah Cengiz MAKAS ile Sn. Mehmet ELKATMIŞ'a ve araştırma kapsamındaki soruları cevaplayarak görüş ve önerilerini benimle paylaşan Kamu Denetçiliği Kurumu uzmanlarına saygı ve teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca tezin alan araştırmasına ilişkin analizlerinin yapılmasında bilgi ve desteklerini esirgemeyen Sn. Yrd. Doç. Dr. Osman YAVUZ'a ve yurtdışındaki kaynaklara ulaşmamda gösterdiği katkısından dolayı DuPont USA Nutrition & Health uzmanı Sn. Dr. Fatih ORTAKÇI'ya müteşekkir olduğumu belirtmek isterim.

Uzun ve yorucu tez sürecinde her zaman yanımda olan ve desteğini esirgemeyen, üçüncü bir göz olarak çalışmayı baştan sona okuyarak dil ve anlatım yönünden gerekli düzeltmelerin yapılmasına yardımcı olan sevgili eşime de ayrıca teşekkür ederim.

Bu doktora tez çalışmasının ve çalışma sonucundaki naçizane önerilerin yeni araştırmalara ışık tutmasını diliyor ve konuya ilgi duyan herkese faydalı olmasını temenni ediyorum.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
TEZ ONAY SAYFASI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR	xiv
TABLolar.....	xv
ŞEKİLLER	xvii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM OMBUDSMAN İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE: KAMU YÖNETİMİ VE DENETİM OLGUSU.....	6
1.1. YÖNETİM KAVRAMI	6
1.2. KAMU YÖNETİMİ.....	10
1.3. DENETİM KAVRAMI	11
1.3.1. Denetimin Tanımı.....	13
1.3.2. Denetimin Amacı	18
1.4. İDARENİN DENETLENMESİ.....	19
1.4.1. İdarenin Denetlenmesinin Konusu ve Amacı.....	21
1.4.2. İdarenin Üzerinde Uygulanan Denetim Türleri	22
1.4.2.1. Hukuka Uygunluk Denetimi.....	22
1.4.2.2. Yerindelik Denetimi.....	24
1.4.2.3. Etkinlik ve Verimlilik Denetimi.....	25
1.4.3. İdarenin Denetlenme Yolları.....	26
1.4.3.1. İdarenin Yargı Yolu İle Denetimi.....	26
1.4.3.2. İdarenin Yargı Dışı Yollardan Denetlenmesi	29
1.4.3.2.1. İdari Denetim.....	29
1.4.3.2.1.1. İdarenin İç Denetim Yolları.....	29
1.4.3.2.1.1.1. Hiyerarşik Denetim	30
1.4.3.2.1.1.2. İsti'taf Yoluyla Denetim.	30
1.4.3.2.1.1.3. 5018 Sayılı Kanuna Göre İç Denetim	
Birimlerince Yapılan Denetim.....	31
1.4.3.2.1.1.4. İdari Organik Denetim.....	31
1.4.3.2.1.2. İdarenin Dış Denetim Yolları	32
1.4.3.2.1.2.1. İdari Vesayet	32
1.4.3.2.1.2.2. Sayıştay Denetimi.....	33

1.4.3.2.1.2.3. Bağımsız İdari Otoriteler Eliyle Yapılan Denetim	34
1.4.3.2.2. Siyasi Denetim	34
1.4.3.2.3. Baskı Grupları ve Kamuoyu Denetimi.....	38
1.4.3.2.4. Uluslararası Denetim	39
1.4.3.2.5. Ombudsman Denetimi.....	40
2. OMBUDSMAN KAVRAMI	41
2.1. OMBUDSMAN KAVRAMI VE DÜNYADAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ	41
2.1.1. Ombudsman Kavramı	42
2.1.2. Ombudsmanın Dünyadaki Tarihsel Gelişimi	47
2.1.2.1. Çeşitli Ülkelerde Tarihsel Gelişim.....	47
2.1.2.2. Türk-İslam Devletlerinde Tarihsel Gelişim	51
2.1.2.2.1. Hisbe Teşkilatı (Muhtesip Kurumu).....	53
2.1.2.2.2. Divan-ı Hümayun.....	53
2.1.2.2.3. Kadılık Müessesesi	55
2.1.2.2.4. Ahilik Teşkilatı	55
2.1.2.2.5. Uzlaştırma Heyeti (Sulh Meclisi).....	56
2.1.2.2.6. Şurta Teşkilatı.....	56
2.1.2.2.7. Divan-ı Mezalim (Haksızlıklar Divanı).....	57
2.2. OMBUDSMAN KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞ SEBEPLERİ	57
2.2.1. Geleneksel Denetim Yollarının Yetersizliği	58
2.2.2. Modern Devletin Artan İşlevleri	60
2.3. OMBUDSMANIN TEMEL ÖZELLİKLERİ, GÖREV ALANI, STATÜSÜ, YETKİLERİ VE SORUMLULUKLARI.....	62
2.3.1. Ombudsmanın Özellikleri	63
2.3.2. Ombudsmanın Görevleri	65
2.3.3. Ombudsmanın Statüsü ve Atanması	70
2.3.4. Ombudsmanın Yetkileri ve Sorumlulukları	72
3. OMBUDSMAN TÜRLERİ	76
3.1. SEÇEN VEYA ATAMA YAPAN OTORİTEYE GÖRE SINIFLANDIRMA ...	77
3.1.1. Parlamento Ombudsmanı.....	76
3.1.2. Hükümet Ombudsmanı	78
3.1.3. Yerel Yönetim Ombudsman	78
3.1.4. Uluslararası Ombudsman.....	79
3.2. ÜSTLENDİĞİ GÖREVLERE GÖRE SINIFLANDIRMA.....	80
3.2.1. Genel (Klasik) Ombudsman	80
3.2.2. Özel (İhtisas) Ombudsman	81
3.2.2.1. Etnik Ayrımcılık Ombudsmanı.....	82
3.2.2.2. Çocuk Ombudsmanı.....	83
3.2.2.3. Tüketici Ombudsmanı	84
3.2.2.4. Öğrenci Ombudsmanı.....	85
3.2.2.5. Sigorta Ombudsmanı	86

3.2.2.6. <i>Basın Ombudsmanı</i>	87
3.2.2.7. <i>Vergi Ombudsmanı</i>	88
3.2.3. Kurumsal Ombudsman	90
3.2.4. Avukat Ombudsman	92
3.2.5. Yasama Ombudsmanı	93
3.2.6. İdari Ombudsman	93
4. OMBUDSMAN İLE BENZER MÜESSESELERİN KARŞILAŞTIRILMASI	94
4.1. TAHKİM-HAKEM.....	94
4.2. UZLAŞMA-UZLAŞTIRMA	96
4.3. ARABULUCULUK	97
4.4. SULH	99
4.5. MÜZAKERE	100
4.6. BİLİRKİŞİLİK.....	101
4.7. İDARİ HATALARIN DÜZELTİLMESİ	103
4.7.1. İlga (Kaldırma)	103
4.7.2. Geri Alma	103
4.7.3. Değiştirme	105
4.8. ÜST MAKAMA BAŞVURU	105
4.9. MÜESSESELERİN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ.....	107

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN GELİŞİMİ VE İNCELENMESİ

1. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUYLA İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR	111
1.1. BEŞ YILLIK KALKINMA PLANLARI (4., 7. VE 8. BEŞ YILLIK KALKINMA PLANLARI)	112
1.2. ÇEŞİTLİ KURUMLARA AİT RAPOR VE PROJELER	113
1.2.1. Türkiye Sanayici ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) Raporları	113
1.2.2. Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA).....	114
1.2.3. Ekonomi Politikaları Araştırma Enstitüsü (TEPAV) Raporu	115
1.3. ANAYASA VE KANUN ÇALIŞMALARI	115
1.3.1. Gerekçeli Anayasa Önerisi (1982 Anayasası Hazırlık Dönemi).....	115
1.3.2. Adalet Bakanlığı Tarafından Hazırlanan Tasarılar	117
1.3.2.1. <i>Yurttaş Sözcülüğü Kanun Tasarısı</i>	117
1.3.2.2. <i>Türkiye Halk Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı</i>	118
1.3.3. 5227 Sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun	118
1.3.4. 5197 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu	119
1.3.5. 5521 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu.....	119

1.3.6. 5548 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu.....	120
1.3.7. 2010 Yılı Anayasa Değişikliği.....	122
2. 6328 SAYILI KANUN KAPSAMINDA KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN İNCELENMESİ.....	123
2.1. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN AMACI.....	124
2.1.1. İdare Kavramı	124
2.1.2. İdari İşlemler	126
2.1.2.1. İdari İşlemlerin Özellikleri	126
2.1.2.1.1. Kesin ve Yürütülmesinin Gerekli Olması (İcrailik)	126
2.1.2.1.2. Re'sen İcra Edilebilir Olma	127
2.1.2.1.3. Hukuka Uygunluk Karinesinden Yararlanma.....	128
2.1.2.1.4. İdari Makamlar Tarafından Yapılmış Olması	129
2.1.2.1.5. Kamu Hizmetlerinin Yürütülmesi Amacıyla Yapılmış Olması	129
2.1.2.2. İdari İşlemlerin Unsurları	129
2.1.2.2.1. Yetki Unsuru	130
2.1.2.2.2. Şekil Unsuru	130
2.1.2.2.3. Usul Unsuru	131
2.1.2.2.4. Sebep Unsuru	132
2.1.2.2.5. Konu Unsuru	132
2.1.2.2.6. Amaç Unsuru.....	133
2.1.3. İdari Eylemler	134
2.1.4. İdarenin Tutum ve Davranışları	135
2.1.5. Hukuka ve Hakkaniyete Uygunluk.....	137
2.1.6. İnsan Haklarına Dayalı Adalet Anlayışı	139
2.2. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN GÖREV VE YETKİLERİ.....	140
2.2.1. Kamu Denetçiliği Kurumunun Görev Alanı.....	140
2.2.2. Kamu Denetçiliği Kurumunun Yetkileri	144
2.3. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN YAPISI VE İŞ BÖLÜMÜNE İLİŞKİN KONULAR.....	148
2.3.1. Kamu Denetçiliği Kurumunun Yapısı ve İdari Teşkilat İçerisindeki Yeri	148
2.3.2. Kamu Denetçiliği Kurumunun İş Bölümüne İlişkin Konular (İhtisas Alanları).....	151
2.4. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNA YAPILACAK ŞİKÂyet BAŞVURULARI.....	153
2.4.1. İYUK'da Öngörülen İdari Başvuru Yolları	157
2.4.1.1. İdari Makamların Sükûtu Kapsamında Başvuru	158
2.4.1.2. Üst Makamlara Başvurma Kapsamında Başvuru	160
2.4.1.3. İptal ve Tam Yargı Davaları Kapsamında Başvuru	161
2.4.1.4. Doğrudan Doğruya Tam Yargı Davası Açılması Kapsamında Başvuru	164
2.4.2. Özel Kanunlarda Yer Alan Zorunlu İdari Başvuru Yolları	166
2.5. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNA BAŞVURUNUN DAVA AÇMA SÜRESİNE ETKİSİ	168

2.6. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN BAĞIMSIZLIĞI ve TARAFSIZLIĞI.....	170
2.7. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU KARARLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ.....	173
3. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNA BENZER KURUMLAR.....	176
3.1. DEVLET DENETLEME KURULU	176
3.2. TBMM İNSAN HAKLARINI İNCELEME KOMİSYONU	180
3.3. TBMM DİLEKÇE KOMİSYONU	182
3.4. TÜRKİYE İNSAN HAKLARI KURUMU	185
3.5. KAMU GÖREVLİLERİ ETİK KURULU	186
3.6. TÜKETİCİ HAKEM HEYETİ	188
3.7. EKONOMİK VE SOSYAL KONSEY	190
3.8. UYGULAMALARIN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ	192

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİLENDİRME AÇISINDAN OMBUDSMAN KURUMUNUN YERİ VE ÇEŞİTLİ ÜLKE UYGULAMALARI

1. VERGİLENDİRMEDE OMBUDSMAN KURUMUNUN ROLÜ VE FONKSİYONLARI	195
1.1. VERGİLENDİRME İŞLEMİ İLE İDARİ İŞLEM ETKİLEŞİMİ.....	195
1.1.1. İdari İşlem Teorileri Açısından Vergileendirme Süreci	196
1.1.2. İdari İşlem Unsurları Açısından Vergileendirme İşlemleri	199
1.1.2.1. İdari İşlem Unsurları Açısından Tarh İşlemi.....	200
1.1.2.1.1. Yetki Unsuru	200
1.1.2.1.2. Şekil Unsuru	203
1.1.2.1.3. Usul Unsuru	205
1.1.2.1.4. Sebep Unsuru	206
1.1.2.1.5. Konu Unsuru	207
1.1.2.1.6. Amaç Unsuru	209
1.1.2.2. İdari İşlem Unsurları Açısından Tahsil İşlemi.....	211
1.1.2.2.1. Yetki Unsuru	211
1.1.2.2.2. Şekil Unsuru	214
1.1.2.2.3. Usul Unsuru	215
1.1.2.2.4. Sebep Unsuru	215
1.1.2.2.5. Konu Unsuru	216
1.1.2.2.6. Amaç Unsuru	216
1.2. VERGİLENDİRMEDE UYUŞMAZLIK KONULARI VE OMBUDSMANIN ROLÜ	217
1.2.1. Tarh İşlemi İle İlgili Uyuşmazlıklar	217

1.2.1.1. <i>Tarh İşlemi İle İlgili Hukuka Aykırılıklar</i>	217
1.2.1.2. <i>Hazırlık İşlemlerinin Hukuka Aykırılığı</i>	218
1.2.2. Tahsilat Sürecinde Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar	219
1.2.2.1. <i>Tahsilat İşlemi İle İlgili Hukuka Aykırılıklar</i>	219
1.2.2.2. <i>Kamu Alacağıının Güvence Önlemlerinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar</i>	220
1.2.2.3. <i>Cebren Tahsil Sürecine İlişkin Uyuşmazlıklar</i>	222
1.2.3. Vergilendirme İşlemlerinde Ombudsmannın Rolü	223
2. OMBUDSMAN KURUMUNUN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ FONKSİYONLARI	224
2.1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINI ÇÖZMEK	227
2.2. GELİR İDARESİ İŞLEMLERİNİ DENETLEMEK	230
2.3. MÜKELLEFLERİN HAKLARINI KORUMAK	233
2.4. MÜKELLEFLERE DANIŞMANLIK HİZMETİ SUNMAK	235
2.5. VERGİ SORUNLARI İLE İLGİLİ GÖRÜŞ BİLDİRMEK	238
2.6. VERGİ SİSTEMİNİ GELİŞTİRMEK	239
3. VERGİ OMBUDSMANI VE BENZER YAPILARIN UYGULANDIĞI ÜLKELER	241
3.1. VERGİ OMBUDSMANI ŞEKLİNDE ÖRGÜTLENEN ÜLKELER	243
3.1.1. Avustralya: Vergilendirme Ombudsmanı (Taxation Ombudsman) .	244
3.1.2. Güney Afrika: Vergi Ombudsmanı (Tax Ombud)	248
3.1.3. Hindistan: Vergi Ombudsmanı (Income Tax Ombudsman)	252
3.1.4. Kanada: Vergi Mükellefi Ombudsmanı (The Office of Taxpayers Ombudsman)	255
3.1.5. Pakistan: Federal Vergi Ombudsmanı (Federal Tax Ombudsman) .	263
3.2. MÜKELLEFLERİN AVUKATI İDARESİ (SAVUNUCUSU) ŞEKLİNDE ÖRGÜTLENEN ÜLKELER	268
3.2.1. Amerika Birleşik Devletleri: Mükelleflerin Avukatı İdaresi (Taxpayer Advocate Service)	268
3.2.2. İspanya: Mükellefleri Savunma Konseyi (Consejo para la Defensa del Contribuyente)	277
3.2.3. Kolombiya: Mükellefleri Savunma Ofisi (Defensoria del Contribuyente)	281
3.2.4. Meksika: Mükellefleri Savunma Ofisi (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente)	282
3.3. ÖZEL İSİMLENDİRME ŞEKLİNDE ÖRGÜTLENEN ÜLKELER	284
3.3.1. Belçika: Vergi Arabuluculuk Ofisi (Tax Mediation Department)	284
3.3.2. İngiltere: Hakem Ofisi (Adjudicator's Office)	286
3.3.3. İtalya: Mükellef Garantörü (Garante del Contribuyente)	293
3.4. GENEL OMBUDSMAN ŞEKLİNDE ÖRGÜTLENEN ÜLKELER	294
3.4.1. Avrupa Birliği: Avrupa Ombudsmanı (European Ombudsman)	294

3.4.2. Finlandiya: Parlamento Ombudsmanı (The Parliamentary Ombudsman).....	300
3.4.3. İsveç: Parlamento Ombudsmanı(The Parliamentary Ombudsman)	303
3.5. OMBUDSMAN UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ.....	306

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ İLE TÜRKİYE’DE VERGİ OMBUDSMANI YAPILANMASINA İLİŞKİN ARAŞTIRMA VE ÖNERİLER

1. TÜRKİYE’DE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	309
1.1. GENEL OLARAK FAALİYETLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ	309
1.2. VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ BAŞVURU VE KARARLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	315
2. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU FAALİYETLERİNİN ETKİNLİĞİ VE VERGİLEME İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ FONKSİYONLARININ ÖLÇÜLMESİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA	318
2.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	319
2.2. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ	319
2.2.1. Araştırmanın Modeli.....	319
2.2.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	319
2.2.3. Veri Toplama Araçları ve Verilerin Toplanması	320
2.2.4. Verilerin Analizi	321
2.3. BULGULAR VE BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	322
2.3.1. Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Yapısı	322
2.3.2. Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Katkıları	324
2.3.3. Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Yetkilerinin Sınırları	327
2.3.4. Kamu Denetçiliği Kurumu Kararlarının Bağlayıcılığı.....	330
2.3.5. Kamu Denetçiliği Kurumu Uzmanlarının Yetkinliği.....	332
2.3.6. Kamu Denetçiliği Kurumu’nun İhtisaslaşma Şeklinde Örgütlenmesi.....	334
2.3.7. Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Vergisel Uyuşmazlıklar Konusundaki Etkinliği	336
2.3.8. Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Vergi Mükelleflerinin Haklarını Koruma Fonksiyonu	338
2.3.9. Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Mükelleflere Danışmanlık Hizmeti Sunması	339

2.3.10. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Vergi Sorunları İle İlgili Görüş Bildirmesi.....	341
2.3.11. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Vergi Sistemini Geliştirme Fonksiyonu	342
3. ÇEŞİTLİ ÜLKE UYGULAMALARINDAN HAREKETLE TÜRKİYE İÇİN VERGİ OMBUDSMANI (KAMU DENETÇİSİ) YAPILANMASI İLE İLGİLİ ÖNERİLER	344
3.1. İDARİ TEŞKİLAT İÇERİSİNDEKİ YERİ (YAPILANDIRILMASI) AÇISINDAN ÖNERİLER	344
3.1.1. KDK Bünyesinde Vergi ve Mükellef Hakları Alanına Özgü Kamu Denetçisi	344
3.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesinde Ayrı Bir Vergi Ombudsmanı ..	345
3.2. VERGİ OMBUDSMANININ FONKSİYONLARI AÇISINDAN ÖNERİLER	348
3.3. UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLARA İLİŞKİN ÖNERİLER	350
3.3.1. Genel Konulara İlişkin Öneriler	350
3.3.2. Vergilendirme İle İlgili Öneriler	353
SONUÇ.....	355
EKLER	363
KAYNAKLAR.....	369
ÖZGEÇMİŞ.....	401

KISALTMALAR

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
ATO	: Avustralya Vergi İdaresi (Australian Taxation Office)
BİO	: Bağımsız İdari Otoriteler
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
çev.	: Çeviren
DDK	: Devlet Denetleme Kurulu
Dnş.	: Danıştay
E.	: Esas
ed.	: Editör
FTO	: Pakistan Federal Vergi Ombudsmanı (Federal Tax Ombudsman)
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HMRC	: İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue & Customs)
IRS	: ABD Gelir İdaresi (Internal Revenue Service)
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDK	: Kamu Denetçiliği Kurumu
md.	: Madde
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OTO	: Kanada Vergi Mükellefi Ombudsmanı (Office of Taxpayers Ombudsman)
SARS	: Güney Afrika Gelir İdaresi (South African Revenue Service)
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfadan sayfaya
TAP	: Mükellef Savunma Paneli (Taxpayer Advocacy Panel)
TAS	: ABD Mükellefin Avukatı İdaresine (Taxpayer Advocate Service)
TBOR	: Taxpayer Bill of Rights (Mükellef Hakları Bildirgesi)
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve diğerleri
Vol.	: Volume

TABLÖLAR

Tablo-1: Bazı Ülkelerdeki Özel (İhtisas) Ombudsman Türleri	81
Tablo-2: Ombudsman ile Benzer Müesseselerin Karşılaştırılması	108
Tablo-3: Kamu Denetçiliği Kurumuna Benzer Uygulamaların Karşılaştırılması	192
Tablo-4: Vergi Ombudsmanı ve Benzer Yapıların Uygulandığı Seçilmiş Ülkeler	224
Tablo-5: Ombudsman Kurumunun Vergilendirme İşlemleri İle İlgili Fonksiyonları ve Bu Fonksiyonların İçeriklerini Gösterir Tablo.....	240
Tablo-6: Seçilmiş Bazı Ülkelerde Mükelleflerin Şikâyetlerini İnceleyen Özel Yapılar ..	242
Tablo-7: Yıllara Göre Vergilendirme Ombudsmanına Yapılan Şikâyet Başvuruları	246
Tablo-8: Vergilendirme Ombudsmanına 2010-2014 Döneminde Yapılan Şikâyet Başvurularının Yüzdesel Dağılımı.....	247
Tablo-9: Vergilendirme Ombudsmanının 2010-2013 Döneminde Sorun Çözüm Türleri ve Yüzdesel Dağılımı.....	247
Tablo-10: Mükellef Ombudsmanının Mükellef Hakları Ekseninde Yaptığı İncelemeler (2012-2013	260
Tablo-11: 2010- 2013 Yılları Arası Mükellef Ombudsmanı İşlem Envanteri	262
Tablo-12: Federal Vergi Ombudsmanının Yıllar İtibarıyla Performansı (2009-2014)	267
Tablo-13: 2011-2014 Mali Yılları Arasında Mükellefin Avukatı İdaresi Tarafından Verilen Mükellef Yardım Emri (TAO) Sayıları	273
Tablo-14: 2014 Mali Yılında Verilen Mükellef Yardım Emirlerinin (TAO) Açılımı.....	274
Tablo-15: Mükellefin Avukatı İdaresine (TAS) ve Kongreye 2010-2014 Mali Yıllarında Yapılan Başvurular	276
Tablo-16: Hakem Ofisine Yapılan Şikâyetlerin Sonuçlarına İlişkin Çizelge (2012-2014).....	289
Tablo-17: Hakem Ofisi Tarafından Verilen Çözüm Yollarına İlişkin Çizelge (2012-2014).....	291
Tablo-18: Avrupa Ombudsmanına Yapılan Şikâyetlere İlişkin Çizelge (2010-2013).....	297
Tablo-19: Parlamento Ombudsmanı Tarafından Yapılan İncelemeler (2010-2013).....	302
Tablo-20: Parlamento Ombudsmanına Yapılan Şikâyetlere İlişkin Çizelge (2009-2014).....	304
Tablo-21: Parlamento Ombudsmanınca Vergilendirme İle İlgili Şikâyetlerin Sonuçlarına İlişkin Çizelge (2009-2014)	305
Tablo-22: Seçilmiş Ülkeler Bazında Vergi Ombudsmanı Fonksiyonlarının Karşılaştırılması	307
Tablo-23: Şikâyetlerin Başvuru Şekillerine Göre Dağılımları(2013-2014).....	309
Tablo-24: Şikâyetlerin Konusu ve Alanlarına Göre Dağılımı(2013-2014).....	310
Tablo-25: Şikâyet Edilen İdarelere Göre Dağılımlar (2014 Yılı).....	311
Tablo-26: Şikâyet Başvuruları Üzerine Verilen Kararların Türlerine Göre Dağılımı (2013-2014)	312

Tablo-27: Ekonomi, Maliye ve Vergi Alanına İlişkin Yapılan Şikâyet Başvuruları (2013-2014)	315
Tablo-28: Vergi İle İlgili Şikâyet Başvuruları Üzerine Verilen Kararların Türlerine Göre Dağılımı (2013-2015).....	316
Tablo-29: KDK'nın Vergi İle İlgili Vermiş Olduğu Bazı Karar Örnekleri.....	317
Tablo-30: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Yapısı İle İlgili Görüşleri	322
Tablo-31: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Katkılarına İlişkin Görüşleri .	324
Tablo-32: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Yetkilerinin Sınırlarına İlişkin Görüşleri	327
Tablo-33: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu Kararlarının Bağlayıcılığına	330
Tablo-34: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu'nun İhtisaslaşma Şeklinde Örgütlenmesine İlişkin Görüşleri.....	334
Tablo-35: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Vergisel Uyuşmazlıklar Konusundaki Etkinliğine İlişkin Görüşleri	336
Tablo-36: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Vergi Sorunları İle İlgili Görüş Bildirmesine İlişkin Görüşleri.....	341
Tablo-37: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Vergi Sistemini Geliştirme Fonksiyonuna İlişkin Görüşleri.....	343

ŞEKİLLER

Şekil-1: Ombudsman Üçgeni ve Kapsamı	44
Şekil-2: Ombudsmanın Faaliyet Alanı Yapısı	76
Şekil-3: T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu Ayrıntılı Organizasyon Şeması.....	150
Şekil-4: Mükellef Ombudsmanı Organizasyon Şeması	256
Şekil-5: Mükellef Ombudsmanına Yapılacak Şikâyetlere İlişkin İşlem Süreci.....	261
Şekil-6: Başvuru Sürecine İlişkin Aşamalar	346
Şekil-7: Vergi Ombudsmanı Organizasyon Şeması Önerisi	347



GİRİŞ

İdarenin kötü yönetim uygulamalarından zarar gören vatandaşlar, bu mağduriyetini, klasik denetim yöntemleri olarak bilinen siyasal denetim, idari denetim, yargısal denetim gibi yollara başvurarak giderebilecekleri gibi Ombudsmana başvurarak da bu sorunlarını çözüme kavuşturabilirler. Ancak Ombudsman, klasik denetim mekanizmalarının bir alternatifi değil, onların eksikliklerini tamamlayıcı ve onları destekleyici bir işlev üstlenmektedir. Köklü bir tarihe sahip olan Ombudsmanlık Kurumu, idarenin tüm işlem, eylem ve faaliyetleri üzerinde hukuka uygunluk ve yerindelik denetimi yaparak sorunların dostane bir şekilde çözülmesine yardımcı olmaktadır. Böylece idarelerin hizmet kalitesinin artmasına, vatandaş ile devlet arasındaki ilişkinin gelişmesine, demokrasi ve hukuk devleti anlayışının yerleşmesine önemli katkılar sağlamaktadır.

Bu ekseninde vergileme işleminin de bir idari işlem olması, toplumun tümünü doğrudan veya dolaylı olarak etkilemesi ve uzmanlık isteyen teknik bir konu olması sebebiyle bazı ülkelerde ayrı bir Vergi Ombudsmanlığı oluşturulmuştur. Uzmanlaşmış ayrı bir Vergi Ombudsmanı kurumunun oluşturulma nedeni, Genel Ombudsmanın incelediği konuların çok fazla çeşitlilik göstermesinden kaynaklanmaktadır. Bu sebeple çeviklik, çabukluk, etkinlik, uzmanlık, duyarlılık, vergi davalarının azaltılması ve vergilendirmenin doğasından gelen zorluklar gibi nedenler özel ve ayrı bir vergi Ombudsmanı oluşturulmasını gerekli kılmaktadır. Nasıl ki genel manada Ombudsman vatandaşları idarenin yanlış işlem, eylem ve davranışlarına (bir anlamda kötü yönetime) karşı savunuyorsa, özel olarak da Vergi Ombudsmanı mükelleflerin korunmasına destek sağlamaktadır. Bununla beraber Vergi Ombudsmanı uyuşmazlıkları çözümlene noktasında faaliyet göstermekte, vergi mükelleflerinin vergi idaresinden kaynaklanan şikâyetlerinin çözümüne yardımcı olmaktadır. Vergi Ombudsmanı bu amaçla, sorunları vergi mükelleflerinin bakış açısından anlayarak çözüme kavuşturmak için çalışmaktadır. Kısacası Vergi Ombudsmanı; vergi uyuşmazlıklarının çözülmesine, mükelleflere danışmanlık hizmeti sunulmasına, mükellef haklarının korunmasına destek vermekte, vergi sorunları ile ilgili görüş bildirerek ve tavsiyelerde bulunarak vergi sisteminin gelişmesine de katkı sağlamaktadır. Böylece Gelir İdarelerinin geliştirilmesine ve mükellef odaklı bir yapıya kavuşturulmasına yardımcı olmaktadır.

Son zamanlarda Vergi Ombudsmanı ile ilgili çalışmalar yapılmış olmakla birlikte uluslararası ülke incelemelerini karşılaştırmalı olarak ele alan bir çalışmanın eksikliği gözlemlenmiştir. Ayrıca yapılan çalışmalarda Vergi Ombudsmanının sadece vergisel uyuşmazlıkların çözümündeki rolü vurgulanmış, mükellef haklarını korumak, mükelleflere danışmanlık hizmeti sunmak, vergi sistemini geliştirmek gibi fonksiyonları göz ardı edilmiştir. Bu nedenle bu konuda bir doktora çalışması yapılması düşünülmüş ve konunun gerek uluslararası karşılaştırmalar, gerekse de Türkiye'deki uygulama sonuçları değerlendirilecek şekilde bir çalışma planlanmıştır.

Bu araştırma her şeyden önce hukuki, idari ve mali kapsamı olan bir araştırmadır. Dolayısıyla çalışmada yöntem olarak, ilgili metinlerden belge toplanması, verilerin sınıflandırılması, karşılaştırılması, yorumlanması ve sorun-çözüm odaklı önerilerde bulunulması şeklinde bir yol izlenmiştir. Öncelikle konunun teorik çerçevesini ortaya koymak amacıyla gerek yurt içi gerekse de yurt dışı kütüphanelerden faydalanılarak derinlemesine bir arşiv araştırması yapılmıştır. Vergi Ombudsmanı konusunun ülkemiz açısından yeni bir konu niteliği taşıması nedeniyle ülkemizde yeterli sayıda Türkçe akademik çalışma bulunmamaktadır. Bu nedenle, çalışmada daha ziyade ilgili ülkelerin Vergi Ombudsmanlık Kurumlarına ait yayın ve raporlardan, yabancı uzman ve akademisyenlerin çalışmalarından yararlanılmıştır. Bu kapsamda Vergi Ombudsmanı ile ilgili yurtdışı orjinli kitap, makale, sempozyum tebliğleri vb. kaynaklar taranarak çalışmada kullanılmış, araştırmaya konu olan ilgili ülkelerin resmi internet sitelerinden yararlanılmıştır. Ayrıca Vergi Ombudsmanı ve benzeri yapıların uygulandığı farklı ülkelerde, bu kurumun yasal dayanağını oluşturan ilgili mevzuattan da faydalanılmıştır. Öte yandan konunun Türkiye'deki mevzuat ve bununla ilgili düzenlemelere ilişkin gelişiminin ortaya konulması sağlanmış ve diğer ülke uygulamalarından çıkarımlar yapılmıştır. Son olarak da Kamu Denetçiliği Kurumu'nda bir alan araştırması yapılarak, Kurumun genel durumu değerlendirilmeye ve vergilemeyle ilgili konulardaki etkinliği ölçülmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmanın güçlü yanları derin bir literatür taraması yapıldıktan sonra seçilmiş ülkelerdeki uygulama örnekleri göz önüne alınarak yazılmaya başlanmasıdır. Ayrıca bu çalışmada, Türkiye'de şimdiye kadar ihtisas (özel) Ombudsmanlığı konularında yayınlanmış olan tezlerden farklı olarak bir alan araştırmasına da yer verilmiştir. Dolayısıyla, Kamu Denetçiliği Kurumu'nda konuya ilişkin durum tespiti yapılması ve

potansiyeli görme imkânı sağlanmıştır. Bunların yanı sıra idare hukuku temelinde vergilendirme işlemi ile idari işlem etkileşimi de ayrıntılı şekilde incelenerek yargı kararları ile konunun somutlaştırılması sağlanmıştır. Bu çalışmanın en önemli sınırlılığı (zayıf yanı) ise Vergi Ombudsmanı veya benzeri yapıya sahip olan 15 ülkenin (Avustralya, Kanada, Pakistan, Güney Afrika, Hindistan, Amerika Birleşik Devletleri, İspanya, Kolombiya, Meksika, Belçika, İtalya, İngiltere, İsveç, Finlandiya ve Avrupa Birliği) örnek olarak seçilerek incelenmesidir. Bunun yanı sıra alan araştırması da sadece, konunun tek otoritesi olarak görülen ve düşünülen, Kamu Denetçiliği Kurumu'ndaki yetkili katılımcıların dâhil edilmesi ile yapılmıştır. Ayrıca çalışmanın alana katkısı, Vergi Ombudsmanı konusunun seçilmiş ülke karşılaştırmalarına dayanarak sistematik bir şekilde incelenmesi ve Türkiye'de Vergi Ombudsmanına neden ihtiyaç duyulduğu sorusuna ilişkin geniş perspektifli bir değerlendirmeye tabi tutulması olmuştur.

Bu çalışmanın amacı, vergi yasalarını ve tali mevzuatı bütünüyle değerlendirebilmenin başlı başına uzmanlık isteyen bir iş olması ve bu bilgi karmaşasında bir yandan mükelleflerin mağdur olmaması diğer yandan da devlet hazinesinin zarara uğramaması için Vergi Ombudsmanına ihtiyaç olup olmadığının araştırılmasıdır. Ayrıca çalışmada Vergi Ombudsmanının mükellef ile idare arasındaki olası vergisel uyumsuzlukların çözümündeki rolü ve işlevi de ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Yine Kurumun mükellef haklarının savunulması noktasında ne gibi faydalarının olduğu, yargılama sürecine ne gibi kolaylıklar sağladığı, mükelleflere danışmanlık hizmeti sunulmasında, vergileme ile ilgili sorunların parlamentoya iletilmesinde, vergi sisteminin gelişmesine katkı sağlamasında nasıl bir rol oynadığı da araştırılmıştır. Sonuç olarak çalışmanın amacı, dünya üzerinde birçok ülkede uygulanmakta olan ve sadece vergi alanında özel olarak ihtisaslaşmış bir Vergi Ombudsmanlığının Türkiye'de uygulanabilirliğini sorgulamak, böyle bir kurumun ülkemizde yer almasının gerek mükellefler, gerek hukuk sistemimiz ve gerekse de idare açısından kazandıracaklarının bilimsel bir çerçevede yurt dışındaki uygulama deneyimlerinden yararlanarak incelemek, araştırmak ve gerekliliğini tartışmaktır.

Bu çalışmanın hipotezi, Türkiye'de uzmanlaşmış bir Vergi Ombudsmanının bulunması ve örgütlenmesinin etkinlik açısından daha faydalı olacağı görüşüdür. Nitekim vergilemenin uzmanlık gerektiren bir alan olması nedeniyle sıradan herhangi bir kişinin bu konuda değerlendirme ve yorum yapması, karar vermesi etkinlik sağlayamamaktadır.

Çalışmada bu hipotezin test edilebilmesi için, Kamu Denetçiliği Kurumu'nda yapılan bir alan araştırmasına başvurulması da uygun görülmüştür.

“Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Vergilendirme Açısından Etkinliğinin Analizi” başlığını taşıyan bu çalışma, dört ana bölüm ve bu ana bölümleri izleyen alt bölüm ve başlıklardan oluşacak şekilde kurgulanmıştır. Bölüm sonlarında ise karşılaştırmalar yapılarak konular arasında bütünlük sağlanması ve konunun sistematik bir biçimde açıklanması yoluna gidilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde; Ombudsmanlık ile ilgili kavramsal çerçeve oluşturularak yönetim kavramı, idare kavramı, idarenin denetlenme yolları açıklanarak Ombudsmanın kısa tarihçesi, türleri, görev alanı, yetkileri ve sorumlulukları ile kararlarının hukuki niteliği hakkında değişik ülke uygulamaları da göz önünde bulundurularak bilgiler verilmiştir. Ayrıca tahkim, uzlaşma, arabuluculuk, müzakere gibi müesseseler ile Ombudsmanlık Kurumu karşılaştırılarak incelenmiştir.

İkinci bölümde; 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu çerçevesinde Kamu Denetçiliği Kurumu ayrıntı bir şekilde irdelenmiştir. Kanun kapsamında Kurumun amacı, görev alanı, yetkileri, idari teşkilat içerisindeki yeri, statüsü, kararlarının hukuki niteliği incelenmiş, Kuruma yapılacak şikâyet başvuruları ve bu başvuruların dava açma sürelerine etkileri de İYUK ve bazı özel kanunlar göz önünde bulundurularak anlatılmıştır. Ayrıca Türkiye’de faaliyet gösteren Devlet Denetleme Kurulu, TBMM Dilekçe Komisyonu, TBMM İnsan Hakları İnceleme Komisyonu, Türkiye İnsan Hakları Kurumu gibi uygulamalar ile Kamu Denetçiliği Kurumu karşılaştırılarak incelenmiştir.

Üçüncü bölümde; öncelikle vergilendirme işlemi ile idari işlem etkileşimi üzerinde durularak; idari işlem teorileri ve idari işlem unsurları açısından vergilendirme sürecine bakılmıştır. Daha sonra vergilendirme işlemlerinde Ombudsmanın rolü hakkında bilgiler verilerek, Ombudsman Kurumunun vergilendirme işlemleri ile ilgili fonksiyonları detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Bu bölümün son kısmında, Vergi Ombudsmanı ve benzer yapıların uygulandığı 15 farklı ülke merceğe altına alınarak özgün bir biçimde karşılaştırmalı analize tabi tutulmuştur.

Dördüncü ve son bölümde ise Kamu Denetçiliği Kurumu’nun faaliyetlerinin değerlendirilmesi ile Türkiye’de Vergi Ombudsmanı yapılanmasına ilişkin nitel bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bu veriler, nitel verilerin içerik analizi yöntemi

kullanılarak yorumlanmıştır. Araştırma sonrasında ise Vergi Ombudsmanı ve benzer yapıların uygulandığı ülkelerden hareketle ülkemiz için de bu tarz bir ihtisas Ombudsmanına (Vergi Kamu Denetçisi) ihtiyaç olup olmadığı konusu tartışılmış, örgütsel ve işlevsel yönlerden önerilerde bulunulmuştur.

İlgili bölümlerin genel olarak değerlendirilmesi ve öneriler ise tezin sonuç kısmında yer almıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

OMBUDSMAN İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE: KAMU YÖNETİMİ VE DENETİM OLGUSU

Çalışmanın genel olarak kavramsal sınırlarının çizilebilmesi için yönetim, kamu yönetimi ve denetim gibi bazı olguların açıklanması gerekmektedir.

1.1. YÖNETİM KAVRAMI

Yönetim olgusu insan yaşamına büyük oranda etki etmekte ve geçmişten günümüze kadar hemen her aşamada varlığını hissettirmektedir¹. Evrensel bir olgu olan yönetim, günlük yaşamımızın her evresinde karşımıza çıkmakta ve günlük işleyiş içerisinde mutlaka yönetim ile meşgul olmak zorunda kalmaktayız². Toplumun en küçük birimi olarak kabul edilen aileden, en büyük siyasi güç olan devlet faaliyetlerine kadar yapılan bütün işler belli bir plan, program ve disiplin içinde yürütülmek zorunda olduğundan yönetim, küçük - büyük bütün gruplarda söz konusudur.

Yönetim kavramı en basit haliyle insanları sevk ve idare etme faaliyeti veya süreci olup belli amaçlar çerçevesinde bir araya gelmiş ve uyumlu bir biçimde çalışan insanlardan oluşan grup faaliyeti olarak tanımlanabilir³. Yönetim olgusu her örgüt içerisinde mutlak olarak yer almakla birlikte aslında birbiri ardınca sıralanan bir süreci ifade etmektedir. Dolayısıyla yönetim kavramı, belirli faaliyetlerin belli bir düzene konulması, ihtiyaç duyulan kaynakların bir araya getirilmesi, belirlenen hedefler doğrultusunda takip edilecek yolların önceden belirlenmesi ve bu sürecin sonucunda kurulan örgütün amaçlar doğrultusunda hareket edip etmediğinin belirlenmesi için denetlenmesini içerir. Yönetim,

¹ Bekir Parlak - Zahid Sobacı, **Kuram ve Uygulamada Kamu Yönetimi Ulusal ve Global Perspektifler**, Alfa Yayınları, Bursa, 2005, s.6.

² Herbert Alexander Simon - Donald W. Smithburg - Victor Alexander Thompson, **Public Administration**, Alfred A. Knopf, New York, 1967, s.6.

³ Bilâl Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaası, İstanbul, 2002, ss.3-4.

bir gruba bağılı kişilerin çalışmalarının ortak bir amaca yöneltilmesine yol gösterme, önderlik etme ve bunların denetimini sağlama olarak özetlenebilir⁴.

Yönetim olgusunun özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz⁵;

- Yönetim, ortak amaçlar etrafında toplanmış kişilerin yer aldığı bir grup içinde gerçekleşir.
- Yönetim; planlama, örgütleme, yönlendirme, koordinasyon ve denetim süreçlerinden oluşur.
- Biçimsel örgütlerde hiyerarşik düzen içinde oluşan yönetim, statü ve rollere göre işleyen bir sistemdir.
- Yönetim, koordinasyonu içine alan, uyumlu ve sistemli faaliyetlerden oluşan bir olgudur.
- Yönetim, belirli bir amacın gerçekleştirilmesine yönelmiş çeşitli faaliyetler bütünüdür.

Yönetim, hem kamu hem de özel kesimi içinde barındıran çok boyutlu bir bilim dalıdır. Kamu yönetimi kavramı, devlet çatısı altında bulunan kamu kurum ve kuruluşlarının sevk ve idaresini ifade ederken; özel yönetim ise, kamu kurum ve kuruluşlarının haricinde kalan özel işletmelerin yönetim uzantısını ifade etmektedir.

Ülkemizde yönetim kavramı yerine idare kavramı da kullanılmaktadır⁶. Özellikle kamu sektöründe idare kavramı sıklıkla kullanılmakla beraber Anglo-Amerikan ülkelerinde “Kamu Yönetimi” kavramının kullanılması tercih edilmektedir⁷.

Kamu yönetimi ve özel yönetim arasında yönetim biliminin birer alt dalı olmaları sebebiyle bir takım benzerlikler ve farklılıklar mevcuttur. Kamu veya özel sektör kuruluşlarının temel amaçları farklı olsa da yönetim süreçleri boyunca amaçlarını gerçekleştirebilmek için kullandıkları temel araçlar ve takip ettikleri yollar birbirleri ile

⁴ William H. Newman, **Yönetim İşletmelerde ve Kamu Yönetiminde Sevk ve İdare**, çev. Kenan Sürgit, TODAİ Yayınları No:186, Ankara, 1979, s.5.

⁵ Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, a.g.e., ss.4-5.

⁶ Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu Yayınları, 11. Baskı, Ankara, 2011, s.2611.

⁷ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Güncelleştirilmiş 17. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2002, s.1.

benzerlikler göstermektedir⁸. Her iki kesimde de kurallar sistemi, örgütsel yapı, personel, malî kaynak ve hizmet binaları gibi ortak öğeler ve sorunlar bulunmaktadır. Esas itibarıyla bütün yönetimler, personel yönetimi, malî yönetim, örgütün yapısı ve işleyişini idare etme gibi temel işlevler üzerine inşa edilmiştir. Bununla birlikte dünyadaki genel değişim ve dönüşümlere paralel olarak kamu yönetimi ve özel yönetim arasında önemli bir yakınlaşma, etkilenme ve işbirliği de görülmektedir. Örneğin; kamu yönetiminin bazı faaliyetlerini ihale ya da başka yöntemler yoluyla özel sektöre yaptırması ve bazı işletmelerini özel yönetimlere kiraya vermesi veya onlardan kiralaması iki yönetim arasında işbirliğinin arttığını gösteren olaylardır⁹.

Farklılıklarının temelinde ise, amaçlarında görülen değişiklik, uygulanma yöntemleri ve sahip oldukları statüleri yatmaktadır¹⁰. Kamu yönetimi ile özel yönetimi birbirinden ayıran en büyük özellik, faaliyetlerini yürütürken taşıdıkları ana amaçtır. Bu amaç, kamu yönetiminde sosyal faydayı maksime ederek vatandaşa hizmet sağlamak iken, özel yönetimde tamamen kâr amacı güdülen faaliyettedir¹¹. Özel sektör her durumda daha fazla kâr elde edebilmenin peşindedir¹². Aslında bu durum özel yönetimin öncelikle kendi çıkarlarına ve kendisine avantaj sağlayacak pozisyonlara göre hareket ettiğini daha sonra ise (ikinci planda) kamu çıkarları doğrultusunda hareket ettiğini bizlere göstermektedir¹³. Sosyal fayda sağlamak ve kâr elde edebilmek temel farklılık olarak değerlendirilmeye birlikte iki yönetim biçimi arasında olan farklılıkları tam olarak ifade

⁸ Turgay Ergun, **Kamu Yönetimi (Kuram, Siyasa, Uygulama)**, TODAİE Yayınları, 1. Baskı, Ankara, Ekim 2004, s.3.

⁹ Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, a.g.e., s.33; Graham T. Allison, “Public and Private Management: Are They Fundamentally Alike in All Unimportant Respects?”, içinde **Classics of Public Administration**, eds. Jay M. Shafritz - Albert C. Hyde, 4. Baskı, Wadsworth Publishing Company, Belmont, 1997, s.460.

¹⁰ Bilâl Eryılmaz, **Kamu Yönetimi Düşünceler, Yapılar, Fonksiyonlar, Politikalar**, 4. Baskı, Okutman Yayıncılık, Ankara, 2011, s.15.

¹¹ Haroon A. Khan, **An Introduction to Public Administration**, University Press of America, Maryland, 2008, s.7.

¹² Burada değinilmesi gereken bir diğer konu da kâr amacı gütmeyen işletmelerin varlığıdır. Kâr amacı güden işletmelerde amaç doğrudan kârlılık iken kâr amacı gütmeyen işletmelerde temel amaç hizmet sunmaktır. Kâr amacı gütmeyen bir işletmede, yönetim kararlarının amacı, elde ki mevcut kaynakları kullanarak en iyi hizmeti sağlamaktır. Başarının ölçüsü ise, kârlılık değil, hizmetin kalitesi ve seviyesidir. Bu tür yapılara dernekler, meslek kuruluşları, vakıflar, kooperatifler, sendikalar vb. kuruluşlar örnek olarak verilebilir. Ayrıntılı bilgi için bkz., Hüseyin Özgen – Murat Türk, “Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerde Yönetim”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 1, 1995, ss.177-185; Davut Aydın, “Kâr Amacı Güden ve Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerin Karşılaştırılması”, **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 1- 2, 1992, ss.235-248.

¹³ Simon - Smithburg - Thompson, a.g.e., s.11.

etmemektedir. Her şeyden önce kamu yönetimi, politik düşüncenin etkisi altındadır¹⁴ ve siyasi otoritenin kamu politikaları vasıtası ile kendisine çizmiş olduğu dar bir çerçevede faaliyet göstermek zorundadır. Kamu idaresinin kuruluşu, örgüt yapısı, görevleri, çalışması ve kamu görevlilerinin faaliyetleri kanunlarla düzenlenmiş olduğundan kamu idaresi alanında sıkı bir şekilde kanuna bağlılık ilkesi geçerlidir. Bu nedenle özel işletmelerin yöneticilerine kıyasla, kamu idarelerinin yöneticileri, karşılaştığı her soruna, tüm ihtimalleri düşünerek serbestçe bir çözüm bulamaz. Buna karşılık özel işletmelerin kuruluşu ve faaliyetlerinde kural olarak serbestlik ilkesi geçerli olduğundan özel işletmelerin yöneticileri, kamu idaresinin yöneticilerine oranla daha serbest hareket etme imkânına sahiptir¹⁵. Kamu personelinin sorumluluğu mevzuata uyulmadan yapılan işlemlerde kendisini daha net gösterirken özel sektörde sorumluluk, yapılan işlemin kötü yürütülmesi (verimsiz, kar amacı dışında) sonucunda ortaya çıkmaktadır¹⁶. Kamu yönetiminin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler ülkenin bütün bireylerini doğrudan etkilemektedir. Alınan kararlar bütün vatandaşlar için geçerlidir ve bu kararların uygulanması aşamasında gerekli olan finansman da yine vatandaşların ödediği vergilerden sağlanmaktadır. Görüldüğü üzere vatandaş, hem maddi kaynak sağlayıcı hem de kararlardan etkilenen konumundadır. Kamu ve özel sektör örgütlerini ayıran unsurlardan biri de karar alma süreçleri ve dolayısıyla da politik etkilerdir. Kamu örgütleri ve yöneticileri, kamuoyu baskı gruplarının isteklerine politik kaygılardan dolayı daha duyarlı olmak durumunda iken, özel sektör için bu grupların etkisi, bu kadar ağır ve belirleyici değildir¹⁷. Bununla bağlantılı olarak ileri sürülen fikirlerden biri de, devletin ve kamu örgütlerinin halkın malı olduğu ve bu nedenle halkın kamu örgütlerinin faaliyetlerini daha fazla incelediği ve talepte bulunduğu¹⁸. Ayrıca kamu idareleri, kamu yararı amacını gerçekleştirebilmek için, “kamu gücüyle” donatılmış olmalarına rağmen işletmeler, kamu gücüne sahip değildirler. Kamu idareleri kamu gücüne sahip oldukları için özel kişiler karşısında üstün konumdadırlar. Özel kişilerin rızaları olmaksızın onlar hakkında işlem yapabilirler. Oysa işletmeler ile özel kişiler arasında eşitlik ilkesi geçerlidir ve işletmeler,

¹⁴ Raj Kumar Pruthi, **Public Administration Problems And Perspectives**, Discovery Publishing House, New Delhi, 2005, s.52.

¹⁵ İsmet Giritli - Pertev Bilgen - Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2001, ss.4-6.

¹⁶ Parlak - Sobacı, a.g.e., s.11.

¹⁷ James L. Perry - Hal G. Rainey, **The Public And Private Distinction In Organization Theory: Critique And Research Strategy**, The Academy Of Management Review, 1988, XII, 2, ss.182-183.

¹⁸ Peter Smith Ring - James L. Perry, **Strategic Management In Public And Private Organizations: Implication Of Distinctive Context And Constraints**, The Academy of Management Review, 1985, X, 2, ss.132-133.

özel kişilerin rızasını almaksızın onlarla ilgili herhangi bir hukukî tasarrufta bulunamazlar¹⁹. Özetle kamu yönetimi ile özel yönetim arasında siyasal çevre, hukuk düzeni, serbestlik, verimlilik, hedefler, kamu gücü, özerklik, kuralların yoğunluğu gibi hususlar açısından farklılıklar mevcuttur²⁰.

1.2. KAMU YÖNETİMİ

Kamu yönetimi, devletin yönetim faaliyetlerini faydacılık açısından inceleyen, yani idarenin en faydalı ve verimli bir şekilde nasıl düzenleneceği sorunu ile uğraşan bilim dalı²¹, kamu idaresi ve amme idaresi²² anlamlarına gelmektedir. Dolayısıyla kamu yönetimi genel anlamıyla, devlet ve ona bağlı olan kuruluşların faaliyet alanlarını belirlemek için kullanılmaktadır²³. Kamu yönetimi, devletin amaçlarını gerçekleştirecek biçimde örgütlenmiş insan gücü ve araç – gereçler ile bunların yönetimini kapsamaktadır. Başka bir yönüyle de kamu yönetimi, siyasal karar organlarına teknik destek sağlayan ve bu organların oluşturduğu politikaları uygulayan örgütler bütünü anlatmaktadır²⁴.

Kamu yönetimi işlevsel ve yapısal olmak üzere iki temel üzerine inşa edilmiştir. Kamu yönetiminin işlevsel boyutunu yasalar ve bu yasalarla birlikte kamu politikalarının önceden belirlenip ardından uygulanma süreçleri oluşturmakta iken yapısal boyutunu ise devletin idari organları oluşturmaktadır. Her devlet kendi ihtiyaçları doğrultusunda idari organlara sahip olmak zorundadır ve bu idari organlar, devletin önceden belirlediği hedeflerine ulaşabilmelerini sağlamaları için birer araç niteliğindedir²⁵.

Disiplinler arası bir bilim dalı olarak kamu yönetiminin başta idare hukuku olmak üzere siyaset bilimi, sosyoloji, psikoloji, maliye gibi birçok alan ile ilişkisi bulunmaktadır²⁶. Modern anlamdaki devletlerin kurulmasından sonra devlet yönetimi anlayışında değişimler gözlenmiş, kamu yönetimleri yapısal bakımdan ve işleyiş açısından daha karmaşık ve teknik boyut kazanmışlardır. Devletin üstlendiği görevlerin çoğalması,

¹⁹ Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, Cilt 1, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009, s.26.

²⁰ Mehmet Akif Özer, **Yeni Kamu Yönetimi**, Barış Kitabevi, Ankara, 2012, ss.31-36.

²¹ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.627.

²² Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu Yayınları, 11. Baskı, Ankara, 2011, s.1291.

²³ Simon - Smithburg - Thompson, a.g.e., s.7.

²⁴ Ergun, a.g.e., s.6.

²⁵ Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, a.g.e., s.6.

²⁶ Henry Wissink - Erwin Schwella - William Fox, **Public Management**, Sun Press, Stellenbosch, 2004, s.2.

toplumun devletten beklediği hizmetlerin farklılaşması ve devlet yönetiminin daha çok teknik konulara el atması sonucunda kamu yönetiminin tanımları da fazlalaşmaktadır. Bu farklı tanımlar kamu yönetiminin ne kadar geniş çerçevede ele alınabileceği konusunda bizlere fikir vermektedir²⁷. Devlet, insanlar arasındaki sosyal ve hukuki ilişkileri düzenlemekle mükelleftir. Bu ilişkileri düzenlerken çeşitli kurallar koyması, kamusal nitelik taşıyan mal ve hizmetleri üretmesi, adaleti sağlaması, ülkenin iç ve dış güvenliğini temin etmesi ve diğer devletlerle uluslararası ilişkileri sağlaması gibi bir takım görevler, devletin asli görevleri sayılmaktadır. Devlet, işte bu asli görevlerini yerine getirirken, kamu yönetimini araç olarak kullanmaktadır²⁸. Bununla beraber değişen dünya düzeni içinde özellikle yeni kamu yönetimi anlayışı ile profesyonel yöneticilik, açıkça belirlenmiş ve yazılmış performans ölçütleri, çıktılar üzerine büyük bir dikkat ve kontrol, rekabet ortamına kayış, özel sektör yönetim tekniklerinin uygulanmasında ısrar, disiplin ve tutumluluk gibi yeni teknikler de kullanılmaya başlanmıştır²⁹.

1.3. DENETİM KAVRAMI

Yönetimin amaçladığı hedeflere ulaşabilmesi için; planlama, örgütlenme, rehberlik etme (yönlendirme) koordinasyon süreçlerinin yanı sıra denetime de ihtiyaç vardır³⁰. Dinamik bir olgu olan denetim, yönetim performansının ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde kaçınılmaz bir süreçtir ve yönetimin tüm evrelerinde kendisini göstermektedir³¹. Zira örgütler genişledikçe, faaliyetleri de karmaşıklaşır ve bu durum denetimin önemini daha da ön plana çıkartır. Yönetici konumunda bulunan kişiler denetim sayesinde, işlerin planlandığı şekilde yürüyüp yürümediğini anlama olanağına sahip olurlar. Denetimle yönetim iç içedir ve bazen de hiyerarşide olduğu gibi yöneten ve denetleyen aynı kişidir. Bu bakımdan planlama ve denetim işlevlerini birbirinden ayırmak oldukça zordur ve bu yüzden siyam ikizlerine benzetilmektedir³². Denetim yoluyla planlardan sapma olup

²⁷ Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, a.g.e., s. 6.

²⁸ Mustafa Ökmen - Bekir Parlak, **Kuramdan Uygulamaya Yerel Yönetimler İlkeler Yaklaşımlar ve Mevzuat**, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2008, s. 5.

²⁹ Christopher Hood, "Beyond Progressivism: A New Global Pradigm in Public Management", **International Journal of Public Administration**, Vol.19, No.2, 1996, ss.151-152.

³⁰ Richard L. Daft, **Management**, Cengage Learning, Tenth Edition, South Western, USA, 2011, s.7.

³¹ Patrick J. Montana - Bruce H. Charnov, **Management**, 4th Edition, Barron's Educational Series, New York, 2008, s.277.

³² Harold Koontz - Heinz Weihrich, **Essentials of Management: An International Perspective**, Seventh Edition, McGraw-Hill Companies, New Delhi, 2006, s.77.

olmadığı ortaya konulur ve eğer bir sapma mevcut ise bu sapmanın düzeltilmesine yönelik çalışmalar yapılır³³. Aralarındaki bu sıkı ilişki; planlamanın, denetim olmadan anlamsız olacağı denetimin de, planlama olmadan kör olacağı³⁴ şeklinde ifade edilmektedir.

Yönetim sürecinin en önemli kavramlarından birisi olarak denetim, yönetimin var oluş nedenini gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin ispatını sağladığından yönetim olgusunun tamamlayıcı bir unsurudur. Yine yapılan faaliyetlerin gelişigüzel ve başıboş bir şekilde uygulanmasını önlemek için de denetim gerekli olduğundan yönetim ve denetim birbirini besleyen bir süreci ifade etmektedir³⁵. Yönetimin ilk hedefi amaçlara ulaşmaktır, ancak yönetimin yalnızca amaçlarını gerçekleştirmiş olması yeterli değildir. Çünkü iyi yönetim hedeflenen amaçlara en uygun şekilde ulaşılması durumunda söz konusudur. Bunun içinde yönetimin, denetimle sınanması, doğrulanması gereklidir. Hem denetimde hem de yönetimde olması gereken ile olan arasında bir karşılaştırma yapma ve bir sonuca ulaşma durumu vardır. Bu nedenle denetimin ve yönetimin işlevleri arasında önemli benzerlikler vardır. Bunun yanı sıra yönetim ve denetim arasında zorunlu bir ilişki de bulunmaktadır. Denetim, içsel veya dışsal olarak yönetimi, eylem veya işlem olarak da yönetim faaliyetlerini denetlemeyi konu alan bir işlev veya yetkidir³⁶.

Denetim hataların frenlenmesine yardımcı olması ve standartlardan sapmaları minimize etmesi dolayısıyla yolsuzlukların oluşumunu engelleyen bir kavram olarak da düşünülebilir³⁷. Bu işlevin uzantısı gereği denetim, ifa ettiği fonksiyonlarla idareye yön vermekte, dolayısıyla da rehberlik etmektedir. Bu yüzden denetimin münferit olaylar içinde boğulmaması, sorunlarla ilgilenirken sistemin bütünü hakkında da bir şeyler söyleyebilmesi gerekmektedir³⁸.

³³ Ergun, a.g.e., s.113.

³⁴ R.K. Singla, **Principles of Management**, V.K. Enterprises, New Delhi, 2009, s.262.

³⁵ Nuri Tortop, “Yönetimin İyileştirilmesi Çalışmalarının Denetlemeye Etkileri ve Yararları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı: 31/2, Haziran 1998, s.15.

³⁶ Cevdet Atay, **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, Alfa Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 1999, s.22.

³⁷ P. K. Saxena, **Principles of Management: A Modern Approach**, Global India Publications Pvt Ltd, New Delhi, 2009, s.31.

³⁸ Erdal Kuluçlu, “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:63, Ekim-Aralık 2006, s.6.

1.3.1. Denetimin Tanımı

Genel olarak denetim, bir faaliyetin sonuçlarının mümkün olduğu kadar planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar konması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltme önlemlerin belirlenmesi olarak tanımlanabilir. Bu bakış açısıyla denetim, iklimlendirme sistemindeki termostata benzetilmiş³⁹ ve böylece yapılmış plan dâhilinde asgari bir standartın sağlanması güvence altına alınmıştır. Bu tanıma göre denetim, stratejik noktalarda denetim standartlarını kurmak, performansı kontrol ve rapor etmek ile düzeltici önlemleri almak gibi aşamalardan oluşmaktadır. Denetimin örgütsel yaşama iki önemli etkisi vardır: Birincisi, yalnızca denetimin varlığı, kamu görevlilerinin davranışlarını sürekli olarak düzeltici etki oluşturur ve denetimin yapılacağı bilgisi hataların düzeltilmesine yol açar. İkincisi ise denetim sonucundaki rapor ve bu raporun sonuçlarında görülür⁴⁰.

Konuya etimolojik açıdan bakarsak; denetim, Arapça menşeli “rabk” ve “rükub” kökünden gelen “murakabe” kelimesinin dilimizdeki kullanım şekli ve karşılığıdır. Bu deyim; bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, teftiş, kontrol⁴¹; bakma, gözetim altında bulundurma, gözetleme anlamlarına gelmektedir⁴². Denetimin batı dillerindeki karşılığı ise Latince bir terim olan “audit” kelimesidir ve dikkatlice dinleme anlamına gelmektedir. Kelime anlamı yukarıda belirttiğimiz şekilde olmasına karşın, yönetim biliminde denetim kavramı için daha kapsamlı bir tanımlama yapılarak denetimin, yönetimin temel öğelerinden biri olduğu kabul edilmiştir.

Denetim genel olarak, bir kurum ya da kuruluşa ait önceden yapılmış olan işlemlerin belirli kriterlere uygunluk derecesini araştırarak sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla tarafsız şekilde kanıt toplayan ve bunları objektif biçimde değerlendiren sistematik bir süreç olarak ifade edilmektedir⁴³. Denetim, bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı,

³⁹ P.C. Tripathi – P.N. Reddy, **Principles Of Management**, Fourth Edition, McGraw-Hill Publishing, New Delhi, 2008, s.328.

⁴⁰ Yücel Ertekin, “Çağdaş Yönetim ve Denetim”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 421, Ankara, Aralık 1998, s.497.

⁴¹ Türk Dil Kurumu, a.g.e., s.624.

⁴² Ferit Devellioğlu, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, Aydın Kitabevi Yayınları, 21. Baskı, Ankara, 2004, s.684; Atay, a.g.e., s.18.

⁴³ Ersin Güredin, **Denetim**, Beta Basım Yayın Dağıtım, 9. Baskı, İstanbul, 1999, s.5; Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, 5. Baskı, İstanbul, 2004, s.1; Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 4. Baskı, İstanbul, 2006, s.23.

işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik, karar, kural v.b.) çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı veya sözlü olarak yapılan bir araştırmadır⁴⁴. İşlem ve eylemlerin, öncesinde (a priori) veya sonrasında (a posteriori), bir tekniğe veya hukuk kuralına uygunluğunun teyit edilmesi denetim sayesinde olmaktadır⁴⁵.

Denetim kavramı yetki ve nüfuz terimleriyle de eş anlamda kullanılarak; şahısların, başka şahıslar üzerindeki etkisini ve başka şahısların davranışlarını bilerek etkilemeleri şeklinde tanımlanmaktadır⁴⁶.

Geniş kapsamlı bir tanımlamaya göre denetim ise, “Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara⁴⁷ göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreçtir”⁴⁸.

Yönetimin tamamlayıcı bir unsuru olarak denetim; hedeflenen bir amacı, istenilen biçime uygun olarak, gerçekleştirmeye yardım etmektedir. Yönetim sürecinde denetim bir amaç değil, örgütü daha verimli bir biçimde yürütme ve amaçlara yöneltmeyi hedefleyen bir araçtır. Denetleme sayesinde, yapılması doğru olmayan ve yapılmasında sakınca görülen işlerin engellenmesi mümkün olabilmektedir. Yine, denetleme sayesinde, amaçların belirlenen doğrultuda gerçekleştirilmesi imkânı doğmaktadır. Bunun yanında, denetleme, işlerin kabul edilen plana, verilen emir ve talimatlara ve saptanan ilkelere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini belirlemeye yaramaktadır. Denetlemenin amacı, rehberlik gayesiyle yanlışlıkları göstermek ve bunların tekrar etmesine engel olmaktır. Denetim olması gereken durum ile mevcut durumun karşılaştırmasını yaptığı için bir geri bildirim (feedback) mekanizmasına ihtiyaç duyar. Geri bildirim, örgütün gerçekleştirdiği

⁴⁴ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000, s. 3.

⁴⁵ Ender Ethem Atay, “Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu”, **Ombudsman Akademik Dergisi**, Aralık 2014, Sayı:1, s.10.

⁴⁶ Arnold Sherwood Tannenbaum, **Control in Organizations**, McGraw-Hill, New York, 1968, s.5.

⁴⁷ Bryan A. Garner (Editor in Chief), **Black’s Law Dictionary**, 8. Baskı, Thomson West, USA, 2004, s.140.

⁴⁸ Devlet Planlama Teşkilatı, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu’nca Hazırlanan Yayımlanmamış Rapor**, Ankara, 2000, s.1.

eylemler (çıktılar) hakkında bilgi toplayıp karar merkezlerine ileten, örgütsel eylemlerin istenen düzeyde gerçekleşmesi için ne gibi düzenlemelerin yapılmasının gerekli olduğuna karar vermeye yardımcı olan bir “geri bildirim halkası”dır. Toplanan bu bilgi, plan ve programlarda yer alan eylemler ile uygulamada gerçekleştirilen eylemler arasında bir karşılaştırma yapılmasına imkân sağladığı için denetim işlevini gerçekleştirmede önemli bir konuma sahiptir⁴⁹.

Niteliği, konusu, amacı ve zamanı yönünden değişik anlamlar kazanması sebebiyle denetim kavramının tam olarak anlaşılabilmesi için, zaman zaman denetimle benzer anlamlı olarak kullanılabilen; teftiş, murakabe, kontrol, revizyon, inceleme, tahkikat, gözetleme⁵⁰ ve ekspertiz gibi kavramların tanımlarını da yapmak gerekmektedir. Çünkü bu olgular sık sık birbiri yerine kullanılmakta ve kavram kargaşası yaşanmaktadır.

Teftiş, Arapça “fetş” kökünden türemiş bir kavram olup, inceleme, araştırma, soruşturma, doğruyu bulmak için arama, tarama, muayene ve kontrol etme anlamlarına gelmektedir⁵¹. Teftiş kavramının Latince karşılığı ise “inspicere” ve “inspectare” kelimelerinden ortaya çıkmıştır. Genellikle orta ve üst hiyerarşi basamakları ile ilgili olan kontrol için kullanılmakta, işlerin iyi yürüyüp yürümediğini incelemek, sorup araştırmak⁵², bir şeyin doğrusunu bulmak için her tarafı arayıp, taramak⁵³, işin yasa ve usulüne uygun olup olmadığını tespit için gözden geçirmek⁵⁴ anlamları taşımaktadır. Gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin amme menfaati açısından mevzuat hükümlerine göre uygun çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesi⁵⁵ şeklinde de tanımlanabilir. Ayrıca, üstlerin astlar üzerindeki kontrol faaliyetleri de teftiş kapsamında değerlendirilmektedir.

Latince'deki “contra” ve “rotulus” kelimelerinden türetilmiş olan kontrol kavramı, kayıt, bilgi, belge, doküman vb. aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu araştırmak ve tahkik etmek demektir. Kontrol kavramı çok geniş ve kapsamlı bir terim olup bakıp gözetme, gözaltında bulundurma anlamını da taşımaktadır. İşletmecilik anlamında kontrol ise, önceden

⁴⁹ Turgay Ergun - Aykut Polatoğlu, **Kamu Yönetimine Giriş**, Sevinç Matbaası, 2.Baskı, Ankara, 1984, s.333.

⁵⁰ Ahmet Arslan, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Maliye Dergisi**, Sayı 140, Mayıs- Ağustos 2002, s.6.

⁵¹ Osman Erdem, **Türk Teftiş Sistemine Genel Bir Bakış**, 1. Teftiş Semineri, Denetim Yayınları, Ankara, 1988, s.12.

⁵² Mehmet Ali Aktuğlu, **Denetleme ve Revizyon**, Barış Yayınları, 3.Baskı, İzmir, 1996, s.2.

⁵³ Devellioğlu, a.g.e., s.1059.

⁵⁴ Yılmaz, a.g.e, s.1204.

⁵⁵ **Türk Hukuk Lügati**, Başbakanlık Basımevi, 4. Baskı, Ankara, 1998, s. 330.

belirlenmiş normlar olması koşuluyla, meydana gelen ile öngörüler arasında sürekli olarak yapılan karşılaştırmaların sonuçlarını ifade eder. Ayrıca yön verme, yöneltme gücü, komuta etme, uygunluğu test etme, bir standartla uygunluğunu kıyaslayarak sapmaları ortaya çıkarma anlamına da gelmektedir⁵⁶. Dolayısıyla kontrol, yalnız araştırma ve inceleme ile yetinmez, denetime esas olacak ölçütleri ve fiili sonuçların bu ölçütlerden sapmalarını ile bu sapmaların düzeltilmesi için mümkün olan önlemleri de saptar ve gösterir.

Revizyon kavramı Latince “revidere” kökünden gelmekte olup, gözden geçirmek, tekrar bakmak, tekrar incelemek, teşhis etmek gibi anlamlar taşır. Revizyon, daha önce yapılmış olan işlemleri; nitelikleri, oluşumları ve sağlıkları bakımından defter kayıtlarına, kanıtlayıcı belgelere dayandırılmak yoluyla, sonradan eleştirel bir görüşle yeniden ele alıp analiz etmeyi hedefler. Revizyon; kontrol, teftiş ve denetleme için zorunlu bir gözden geçirme, bir araştırmadır. Bu durumda kontrol daha kapsamlı, revizyon ise onu tamamlayıcı olmaktadır. Dolayısıyla revizyon; kontrol, teftiş ve denetleme için zorunlu bir gözden geçirme ve araştırmadır⁵⁷.

Murakabe kavramı ise Devletin amme işleri üzerinde haiz olduğu nezaret hakkının kullanılmasıdır. Bu hak, siyasi ve idari olarak karşımıza çıkmaktadır, örneğin Türkiye Büyük Millet Meclisinin icra kuvveti üzerindeki denetimine “siyasi”, icra kuvvetlerinin yine icra müesseseleri üzerindeki denetimine de “idari” denilmektedir⁵⁸.

İnceleme; yetkili makam veya mercilerin onay ve emirleri üzerine, ilgili görevliler tarafından gerçekleştirilen, ihbara veya şikâyete konu olan hususların açıklığa kavuşturulması çalışmalarının ya da denetim çalışmaları sırasında belirlenen bazı durumların, aksaklık ve noksanlıkların ilgili mevzuat yönünden irdelenmesi ve değerlendirilmesi çalışmalarının bütünüdür⁵⁹.

Tahkikat; soruşturma⁶⁰ anlamına gelmekte olup, bir sorunu açıklığa kavuşturmak amacıyla bir idari veya adli makamın yönettiği, ilgililerden ve tanıklardan bilgi toplama, konuyu inceleme işidir.

⁵⁶ Halim Çıtır, **Yönetmelik Denetim Anlayışı ve Örgütlenmesi**, TODAİE Kamu Yönetimi Uzmanlık Tezi, Ankara, 1987, s.6.

⁵⁷ Aktuğlu, **a.g.e.**, s.3.

⁵⁸ **Türk Hukuk Lügati**, Başbakanlık Basımevi, 4. Baskı, Ankara, 1998, s. 247.

⁵⁹ T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, **İnceleme, Soruşturma ve Öninceleme Rehberi**, Teftiş Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2006, s.16.

⁶⁰ Türk Dil Kurumu, **a.g.e.**, s.2243.

Gözetim; bir çalışma ya da uygulama sürecini etkinlik ve amaca uygunluk bakımından yakından denetleme anlamına gelmektedir⁶¹.

Ekspertiz; belli bir konunun uzmanları tarafından yapılan inceleme, araştırma, keşif ve muayene sonucunda konunun aydınlatılması için oluşturulan bir bakıma bilirkişi raporunu ifade etmektedir⁶².

Yönetim yapımızda teftiş şeklinde adlandırılan denetim türü genel olarak soruşturmalar yoluyla faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun denetlenmesi şeklinde yapılmaktadır. Oysaki denetim yönetime önderlik ederek, onun gelişmesine yardımcı olan, etkinliğini artırıcı nitelikteki faaliyetleri kapsayan bir kavramdır⁶³. Ayrıca denetleme süreklilik gösteren ve halen yapılmakta olan etkinlikler üzerinde yapılırken, teftiş yapıp bitirilmiş etkinliklerle ilgili olarak başvuru bir yoldur⁶⁴ ve örgütçe benimsenen amaçların ya da üstlenilen görevlerin eksiksiz, verimli ve zamanında gerçekleşip gerçekleşmediğinin hiyerarşi içinde ve yaptırımli bir şekilde izlenmesidir⁶⁵.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı gibi denetim, teftiş, soruşturma, gözetim, kontrol ve revizyon aynı kavramlar değildir. Denetimi; teftiş, soruşturma, kontrol ve revizyonu da barındırabilen, bu kavramların üstünde yer alan ve daha genel kapsamlı bir kavram olarak düşünmek daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Bir denetim faaliyetinde genel hatlarıyla dört temel aşama bulunmaktadır. Bunlar; mevcut durumu tespit etmek, olması gerekenle olanı karşılaştırmak, olan ve olması

⁶¹ Ülkemizde bu işlevi gören Kuruma örnek olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu verilebilir. Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak amacıyla kurulmuş olan Kurum; kamu gözetimi faaliyetini; “genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesidir.” şeklinde tanımlamaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz.; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 2012 Faaliyet Raporu, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2012.pdf (Erişim Tarihi: 05.02.2014).

Bir diğer örnek olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Tüketicinin Korunması ve Piyasa Gözetimi Genel Müdürlüğü'nün faaliyetleri gösterilebilir. Kurum, piyasa gözetimi denetimi işlevini “ürünün piyasaya arzı veya dağıtımı aşamasında veya ürün piyasada iken ilgili teknik düzenlemeye uygun olarak üretilip üretilmediğinin, güvenli olup olmadığının denetlenmesi veya denetletirilmesi faaliyetidir.” şeklinde tanımlamaktadır. <http://tuketici.gtb.gov.tr/piyasa-gozetimi-ve-denetimi/piyasa-gozetimi-ve-denetimi> (Erişim Tarihi: 05.02.2014).

⁶² Yılmaz, a.g.e., s.321.

⁶³ Erhan Köksal, “Türkiye’de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünün Denetimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, Mart 1974, s.53.

⁶⁴ Yücel Ertekin, “Çağdaş Yönetim ve Denetim”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl: 70, Sayı: 421, 1998 Aralık, s.498.

⁶⁵ Kurthan Fişek, **Yönetim**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1975, s.328.

gereken arasındaki sapmaları veya eksiklikleri belirlemek, son olarak da bir kanaate ya da sonuca ulaşmaktır⁶⁶.

1.3.2. Denetimin Amacı

Farklı denetim türleri ve yolları olsa da denetimin özü aynıdır nitekim denetimde temel amaç, mevcut olanı (fiili durum) ortaya koyup, olması gerekenle (hedeflenen durum) karşılaştırmaktır. Bu niteliği ile denetim, standartlara uygunluk arayışı olarak tanımlanabilir. Denetim sayesinde mevcut durum fotoğraflar, olması gerekenle karşılaştırılır ve uygunluk ya da saptanmadan hangisinin daha büyük olduğu ortaya çıkarılır⁶⁷. Klâsik yaklaşımlarda denetimin temel işlevi, hata ve yolsuzlukların önlenmesi olarak değerlendirilirken, modern yaklaşımlar da denetim bir meslek olmaktan çok, kalkınmanın, çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez halkası, ülkeyi geliştiren itici gücü, bir yerde kalkanıran unsurların birbirleriyle pekişmesi ve kaynaşması için gerekli bir araçtır⁶⁸.

Denetimin yöneldiği amaçlar şöyle sıralanabilir⁶⁹:

- Kurumda hizmetlerin yürütülmesindeki kusur ve eksiklikleri ortaya koymak, düzeltme yollarını bulmak ve ilgililere önermek,
- Devlet kurumlarının, yaptıkları işle orantısız bir şekilde genişleme eğilimlerine engel olmak,
- Kurumun plan ve programlarının amaçlara uygunluğunu inceleyerek, politika ve uygulamaları karşılaştırmak, farkları ortaya koymak, kurumun amaç ve politikasını geliştirmek, amaca ulaşmada ilgililere yardımcı olmak,
- Kamu görevlilerinin mevzuatı keyfi bir şekilde yorumlamalarını önlemek,
- Kamu görevlilerinin, yönetilenlerin haklarını hiçe sayarak zaman zaman buldukları makamları şahsi çıkarları için kullanmalarını engellemek,

⁶⁶ Atay, a.g.e., ss.55-59.

⁶⁷ Acar Örnek, **Kamu Yönetimi**, Meram Yayın Dağıtım, İstanbul, 1992, s.248.

⁶⁸ Türkan Aytuna, "Felsefeci Gözüyle Denetim", **Denetim Dergisi**, Denetimde Yayını, Sayı:10, Ankara, 1986, s.9.

⁶⁹ Nuri Tortop - G. Eyüp İspir - Burhan Aykaç, **Yönetim Bilimi**, Yargı Yayınları, Ankara, 1993, s.248; Haydar Taymaz, **Teftiş: Kavramlar, İlkeler, Yöntemler**, Geliştirilmiş Üçüncü Baskı, Kadioğlu Matbaası, Ankara, 1993, ss.54-55; M. Ulvi Saran, "Türk Kamu Yönetiminde Denetim Sistemi", **Türk İdare Dergisi**, Yıl: 67, Sayı: 409, Aralık 1995, s.67.

- Kamu görevlilerinin, devlet yönetiminde tek başlarına söz sahibi otoriteler haline gelmelerine imkân vermemek,
- Yapılan iş/işlemlerin toplumun ihtiyaçlarını karşılayacak biçimde geliştirilmesine katkıda bulunmak,
- Kurumun etkinlik alanı ile ilgili yenilik ve gelişmeleri izlemek, sonuçlarını ilgililere açıklamak ve yararlanmalarını sağlamak.

Denetim, işleyişteki aksaklıkları saptayarak bunların düzeltilmesini, görevlilerin daha iyi çalışmasını sağlamaya yönelik bir eylemdir. Denetimle idarenin kendisine verilen görevi nasıl ve hangi ölçüde yerine getirdiği/getirmediği araştırılır ve saptanır. İdarenin işleyişindeki eksiklik ve hatalarla, bunların nedenleri, denetim sonucunda anlaşılır ve ortaya çıkar dolayısıyla bunları gidermek ve düzeltmek için önlem alma imkânı doğar. Eğer idarî işlerin yerine getirilmesindeki eksiklik ve aksaklıkların, görevlilerin hatalarından ileri geldiği saptanır ise hatalı görevliler, uygulanacak idari/cezai yaptırımlarla görevlerini daha iyi yapmaya zorlanır. Ancak burada yanlış anlaşılmaya mahal vermemek gerekir çünkü; denetleme sadece emir vermek, baskı yapmak, korku vermek olmayıp işin hedeflenen doğrultuya yöneltilmesi anlamına gelir. Bu anlamda denetlemenin, yapıcı nitelikte olması, kusurların bir daha tekrarlanmaması için, ilgilileri yeterli bilgilerle donatmaya yönelmesi gerekir⁷⁰. Bu bağlamda çağdaş denetime yüklenen en temel misyon yönetimin, denetim bulgularına dayanarak düzeltici eylemlere başvurmasına yardımcı olmaktır.

1.4. İDARENİN DENETLENMESİ

İdare kavramının çok çeşitli tanımları olmasına rağmen, Devletin ve Devlete bağlı amme hükmi şahıslarının devlet nizamı çerçevesi içinde, teşri ve kazai mahiyette olmamak üzere yaptıkları faaliyetler⁷¹ şeklinde kısa bir tanım yapabiliriz. İdarenin varlık sebebinin, toplumun birlikte yaşamaktan kaynaklanan kolektif ihtiyaçlarının karşılanması için kamu hizmetlerine duyulan ihtiyaç olduğu söylenebilir.

İdare kavramını, iki boyut üzerinden değerlendirmek kavramın geniş çerçevesini daraltmak adına önem taşımaktadır. İdare; örgüt (teşkilat), kuruluş, personel boyutunda

⁷⁰ Nuri Tortop, “Yönetimin Denetlenmesi ve Denetleme Biçimleri”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, Mart 1974, s.28; Örnek, **a.g.e.**, s.247.

⁷¹ **Türk Hukuk Lügati**, Başbakanlık Basımevi, 4. Baskı, Ankara, 1998, s.143.

değerlendirilecek olursa organik anlamda idare kavramı sonucuna varılır. Devletin yürütme organının Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu dışında kalan kısımları ile devlet kapsamı dışındaki diğer kamu tüzel kişileri organik anlamda idare olarak kabul edilmektedir. Bunun yanında, idarenin idari işlem ve eylemleri boyutunda değerlendirilmesi sonucunda ise işlevsel (fonksiyonel) anlamda idare kavramı ortaya çıkmaktadır. İşlevsel anlamda idare kavramı yargı ve yasama organlarının yaptığı işlemler de dâhil olmak üzere birçok faaliyeti içinde barındırmaktadır⁷².

Çağdaş devlet yönetiminde kamu hizmetinin kapsamı ve niteliği değiştiğinden, denetim ihtiyacı daha fazla önem kazanmış ve işlevi daha da artmıştır. Devletin görevlerinin giderek artması ve yapısının karmaşıklaşması onun denetlenmesi ihtiyacını beraberinde getirmiştir⁷³. Yürütme organının bir uzantısı olan idare cihazının denetlenmesi, idarenin yapmış olduğu faaliyetlerin biçimsel denetimini ifade etmektedir. İdarenin denetlenmesi, geniş anlamı ile idari kurum ve kuruluşların kuruluşu, organları, personeli, malları, işlem ve eylemlerinin denetlenmesi olarak ifade edilebilir⁷⁴. İdarenin denetlenmesi, idarenin tutum ve davranışlarının hukuka uygun olmasını sağlama amacına ek olarak idareyi hukuk içinde tutma; öte yandan idarenin durumunu değerlendirerek aksayan yönlerini tespit etmeyi sağlamak için çeşitli denetim araçlarının kullanılması olarak ifade edilmektedir⁷⁵. İdare adına hareket eden kişilerin hukuka, anayasa ve yasalara uygun davranmasını sağlama idarenin denetlenmesinin odak noktasını oluşturmaktadır⁷⁶.

İdarenin denetlenmesi esasen, idarenin kamu hizmetini amaca uygun bir şekilde yerine getirebilmesi için yargısal ve yargısal olmayan denetim yolları ile idarenin faaliyetleri üzerinde yapılan karşılaştırma, saptama ve uygunluk belirlemesi olarak ifade edilebilir. Bu belirlemeler hukuka uygunluk, yerindelik ve etkinlik olarak ortaya çıkmaktadır.

İdarenin denetlenmesinde konu olan durum, İdarenin her türlü eylem ve işlemlerinin denetimidir. İdari işlemler kısaca, idare hukukuna ve keza uyumsuzluk hâlinde idarî yargıya tâbi olan kamu gücüne dayanan hukukî işlemler; yani hukukî sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamaları⁷⁷ olup tek yanlı irade ile yapılan kesin ve

⁷² Yasin Melikşah, **İdarenin Yasama Tarafından Denetlenmesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s.3; Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, Cilt 1, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009, ss.27-46.

⁷³ Brian Chapman, **İdare Mesleği**, çev. Cahit Tutum, TODAİE Yayınları No:114, Ankara, 1970, s.173.

⁷⁴ Atay, a.g.e., s.29.

⁷⁵ A. Şeref Gözübüyük, a.g.e, s.331.

⁷⁶ Tortop - İspir - Aykaç, a.g.e., s.158.

⁷⁷ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., s.661.

yürütülmesi zorunlu her türlü işlemlerdir⁷⁸. Danıştay, bir idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu sayılabilmesi için; hukuk âleminde varlık kazanabilmesi için gerekli olan bütün aşamalarının gerçekleştirilmiş, başka bir idari makamın onayına gerek kalmaksızın hukuk düzeninde değişiklikler meydana getiren, idare edilenlerin hukukunu olumlu veya olumsuz şekilde etkileyen bir işlem olması gerektiğini belirtmiştir⁷⁹. Böylece, idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu olabilmesi için Danıştay, söz konusu işlemin hukuki olarak tamamlanıp bir neticeyle sonlanması gerektiğini belirtmiştir. İdari işlemlerin, geçerli ve hukuka uygun bir biçimde yapılabilmesi için, öğelerinde bir sakatlık yapılmamış olması gerekir. İdari işlemler hukuki işlemlerin bir türüdür ancak hukuki işlemlerden farklı olarak, idari işlemlerde iradenin açıklanması bir “devlet yetkisidir” ve “kamu gücü ayrıcalıkları” ile donatılmıştır⁸⁰. İdari işlemler; yetki, şekil, usul, sebep, konu ve amaç olmak üzere altı temel öğeden oluşur⁸¹. İdari eylem ise kısaca; İdarenin kamu hizmetini yerine getirirken kamu görevlilerinin yapmış oldukları hareketler, olaylar, tutumlar ve çalışmaların hukuksal sonuçlar doğurması sureti ile ortaya çıkan maddi fiiller olarak tanımlanabilir⁸².

1.4.1. İdarenin Denetlenmesinin Konusu ve Amacı

İdarenin denetlenmesine konu olan durum idarenin faaliyetlerinin biçimsel denetimidir. Biçimsel denetimin nesnelere idare cihazını meydana getiren kurum ve kuruluşların kuruluşu, personeli, organları, malları, eylem ve işlemleridir⁸³.

Devletin bir tüzel kişi olması sıfatı ile kendi başına irade açıklama veya eylem ve işlemde bulunma kabiliyeti yoktur. Devlet veya idare bunu gerçek kişiler yani personeli aracılığı ile yapmaktadır. Kişiler ise kolaylıkla keyfi davranma eğilimine girebilirler⁸⁴. Dolayısıyla idarenin faaliyette bulunurken icra ettiği hukuka aykırı olabilecek eylemlerin önlenmesi veya sonucunun değerlendirilmesi, idari işlemlerin hukuka ve yasaya uygunluğunun denetlenmesi, denetim konusunun temelini oluşturmaktadır.

⁷⁸ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, Ağustos 2012, s.68.

⁷⁹ Dnş. 14. D. 01.06.2011 Tarih, E. 2011/5212, K. 2011/7 Sayılı Kararı.

⁸⁰ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.3.

⁸¹ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.773-774.

⁸² Selami Demirkol, “İdare Hukukunda İdari Eylem Olgusu”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 40, Ocak-Mart 2001, s.63.

⁸³ Atay, a.g.e., s.29.

⁸⁴ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s.13.

İdarenin eylem ve işlem yapma kabiliyeti devletin artan görevleri ile beraber kişi hak ve özgürlükleri üzerinde büyük bir tehdit olmaya başlamıştır. İdare kamu hizmetini yerine getirirken yaptığı faaliyetler ile kişilerin temel hak ve özgürlüklerini olumsuz etkileyebilmektedir. İdarenin denetlenmesinde temel amaç kişilerin kamu gücüne karşı korunmasıdır. Devletin iyi örgütlendiği ve denetim olgusunun iyi kurgulandığı bir ortamda idare ile kişiler arasındaki ihtilaflar da azalır ve denetim kendisinden beklenen faydayı daha iyi gösterebilir⁸⁵. İdarenin denetlenmesiyle denetim olgusu süreklilik kazanır ve kişi ve kurumlardan bağımsız olarak sürekli var olan bir olguya dönüşür. İdare sınırlanır, hatalar düzeltilir, parçalar arasında kopuk olan ilişkiler birbirine bağlanır ve yönetim olgusu tamamlanarak verimli ve etkili bir yönetim ortaya çıkar⁸⁶.

1.4.2. İdarenin Üzerinde Uygulanan Denetim Türleri

Demokratik hukuk devleti anlayışında idare çeşitli denetim türleri ile denetlenebilir. İdare üzerinde temel olarak üç tür denetim yapıldığı kabul edilmektedir. Bunlar hukuka uygunluk denetimi, yerindelik denetimi ve etkinlik-verimlilik denetimidir. Hukuka uygunluk; vatandaşları ve idareyi yasalara uymaya zorlar, uymama durumunda yaptırım veya tedbir uygulanması sonucunu doğurur; yerindelik ise idarenin yürütme ve yasama organın politikalarına uygun hareket etmesini gerektirir⁸⁷. İdarenin işleyişi denetlenirken esas olarak faaliyetlerin hukuka uygun ve yerinde faaliyetler olması araştırılır. Bu durum hukuk devletinin bir sonucudur. Etkinlik ve verimlilik denetimi de kamu kaynaklarının israfının önlenmesine ve verimsizliğe karşı geliştirilmiş bir denetim türüdür.

1.4.2.1. Hukuka Uygunluk Denetimi

Hukuka uygunluk denetimi; idarenin eylem ve işlemlerinin pozitif hukuk düzenlemelerine, yargı içtihatlarına ve hukukun genel ilkelerine aykırı olmamasını gerektiren bir denetim türüdür. İdarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi Anayasanın 125/4 hükmü gereği⁸⁸ hukuka uygunluk denetimi ile sınırlıdır. Hukuka

⁸⁵ Nuri Tortop, “Yönetimin İyileştirilmesi Çalışmalarının Denetlemeye Etkileri ve Yararları”, a.g.m., s.15.

⁸⁶ Atay, a.g.e., s.33.

⁸⁷ Chapman, a.g.e., s.173.

⁸⁸ 1982 Anayasa’sının 125. Maddesinin 4. fıkrası; Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme

uygunluk denetimi temelde yargısal yolla yapılabildiği gibi idari denetim, vesayet denetimi gibi yargı dışı denetim yolları ile de yapılabilir.

İdari işlem ve eylemlerin hukuk kurallarına aykırı olmaması yani hukuka uygun olması gerekir. Hukuka aykırı olmama alt sınır olarak hukuksal işlemin yürürlükteki yasalara ve hukuka uygun yapılmasını gerektirir. Bu durum takdir yetkisi ile ilgilidir. Hukuka uygunluk ise üst sınır olarak bağlı yetkinin kullanılması anlamı taşır⁸⁹. Bağlı yetki, belirli şart ve durumların oluşması halinde idareye, önceden belli olan çözüm şeklini uygulama ödevi yükler ve dolayısıyla bu gibi konularda idarenin başkaca hareket şansının bulunmadığı bir durumu ifade etmektedir⁹⁰. Takdir yetkisi ise idareye verilmiş olan yetkinin, nedenlerde ve sonuçta seçim ve değerlendirme yapabilme olanağı taşıdığı durumları anlatmak için kullanılır⁹¹. Takdir yetkisinde idareye bir miktar hareket serbestisi tanımaktadır. Ancak bu serbesti temelde anayasal ilke ve kurallar, hukukun genel ilkeleri, takdir yetkisine konu olan mevzuattaki esaslarla sınırlanmıştır. Takdir yetkisine dayanılarak yapılan işlemler 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi⁹² gereği sadece hukuka uygunluk denetimi ile sınırlıdır. Takdir yetkisi hukuka aykırı kullanılmasından zarar oluşursa idare bundan hizmet kusuru ile sorumlu olacaktır⁹³.

Hukuka uygunluk denetimi; hâkimin burada durmasını, daha öteye geçmemesini, idari işlemin yerinde olup olmadığını denetlememesini, iptal edilen idari işlem yerine, idareye ait yetkileri kullanarak, davacının idareden istediği işlemi yapmamasını⁹⁴ ya da bu konuda idareye talimat vermemesini gerektirir⁹⁵.

görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez.

⁸⁹ Atay, a.g.e., s.43.

⁹⁰ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara,1970/72, s.134.

⁹¹ Karahanoğulları, a.g.e., s.498.

⁹² 20.01.1982 Tarih ve 17580 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. Maddesinin 2. Fıkrası; İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.

⁹³ Halil Kalabalık, "İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, S.1, Haziran 1998, s.236.

⁹⁴ Dnş. 3. D., 15.12.1989 Tarih, E. 1989/1325, K. 1989/2825 Sayılı Kararı (Aktaran: Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.245, dipnot no:431).

⁹⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz., Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.244-253.

1.4.2.2. Yerindelik Denetimi

İdare üzerinde uygulanan bir başka denetim türü yerindelik denetimi olup yerindelik denetimine “ihtiyaca uygunluk” veya “hizmet gereklerine uygunluk” da denmektedir⁹⁶. İdarenin işlemleri, faaliyetleri veya tutum ve davranışlarının hukuk kurallarına uygun olmasının yanında aynı zamanda isabetli olarak da icra edilmesi gerekir. Bu durum kamu hizmetini en iyi biçimde yerine getirme, yararlı ve verimli olma şeklinde gerçekleşmelidir⁹⁷. Yerindelik, idarenin, zaman, mekân, hal ve şartların icaplarına göre takdir yetkisi bulunan bir işlemde, kendisine yasanın tanıdığı ve sağladığı seçme serbestliğini ifade eder. Dolayısıyla yerindelik, takdir yetkisinin hukuka uygunluk denetimine tabi tutulmayan bölümüdür⁹⁸.

İdarenin yaptığı işlemler veya kararlar bir sorunun çözümü veya kamu hizmetinin en iyi biçimde yapılması amacı taşıdığından bu kararların hukuka uygunluk kadar yerinde ve isabetli olması da gerekir. Bu sayede etkin ve verimli bir idarenin mevcudiyeti söz konusu olur. İdare işlem tesis ederken zaman, amaç, çevre, maliyet, etkinlik gibi ölçütleri dikkate alarak en uygun çözümü üretebilir. Yerindelik denetimi takdir yetkisinin varlığı halinde daha geniş olarak uygulanabilmektedir⁹⁹.

Yerindeliğin denetimi, idari yargıcın görev alanına girmez. İdari faaliyetlerin yerindeliğinin denetimi, kendi iç denetim yollarıyla; örneğin, hiyerarşik amirin veya vesayet makamının denetimiyle olanaklıdır. İdari yargıç, idare tarafından yapılan seçimin, alınan önlemin hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinmek zorundadır. İdarece alınan önlemin, idari davaya konu edilmesi koşuluyla, şu ya da bu yönü bakımından hukuka aykırı olduğunu; bu önlemin alınmasında kamu yararı olmadığını söyleyebilir; ancak, bu önlemin yerine, idarenin önündeki seçeneklerden diğerinin alınması gerektiğini söyleyemez¹⁰⁰. Örneğin; bir Bakanlığın genel müdürlük kadrosunun boş olduğu ve genel müdür atanabilecek adaylar arasından, Bakanlığın birini seçip, boş genel müdür kadrosuna atadığını düşünelim. Atama işlemi, diğer adaylar tarafından idari davaya konu edilebilir. Açılan davada, hâkim, genel müdür olarak atanan adayın, bu kadro için gerekli niteliklerden yoksun olduğunu saptayarak, atama işleminin iptaline karar verebilir; ancak,

⁹⁶ Şükrü Karatepe, **İdare Hukuku**, Üniversite Kitabevi, 2. Baskı, İzmir, 1995, s.239.

⁹⁷ Gözübüyük, a.g.e., s.305.

⁹⁸ Metin Günday, “1982 Anayasası’na Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı ve Sınırları”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, I. Kitap, Ankara 1-4 Mayıs 1990, s.139.

⁹⁹ Atay, a.g.e., s.43.

¹⁰⁰ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.246.

genel müdür olarak atanmaya ehil birden çok aday arasından, atanan aday dışındakilerden, birinin bu görevi daha iyi yürüteceğini iddia ederek, iptal kararı veremez. Çünkü böyle bir durumda yerindelik denetimi yapılmış olur¹⁰¹.

Yerindelik denetimi yargı organı tarafından yapılamadığı için yargı dışı denetim yollarının önemi ön plana çıkmaktadır. İdari işlem ve eylemlerde yerindelik yerine şahsi çıkarların ön plana çıkarılarak kamu yararının gözetilmemesi ve idarenin takdir yetkisi bahanesine sığınarak takındığı bir takım tutum ve davranışlar, idari işlem ve eylemlerin denetlenmesinin önemini açıkça ortaya koymaktadır.

1.4.2.3. Etkinlik ve Verimlilik Denetimi

Etkinlik, genel veya özel bir amacın gerçekleştirilme derecesi olup faaliyetlerin yapılmasıyla elde edilen çıktının değerini yansıtır. Dolayısıyla çıktıların parasal değerinin ötesinde bir kavram olan etkinlik, çıktıların sonuçları ve bunların amaçlarla ilişkisi üzerinde durur¹⁰². Etkinlik alınan kararın amaca ne kadar uygun olduğu, nasıl bir fayda getireceği ve bir sorun durumunda bunun nasıl giderileceğinin denetimidir. Etkinlik denetimi, hedefe zamanında, hızlı ve en kısa yoldan ulaşılmasını sağlama amacı güder¹⁰³.

Verimlilik; bir üretim ya da hizmet sisteminin ürettiği çıktı ile, bu çıktıyı oluşturmak için kullanılan girdi arasındaki ilişkidir ve kaynakların etken bir şekilde kullanılması anlamına gelir¹⁰⁴. Verimlilik denetimi¹⁰⁵ etkinliğin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Etkin olarak icra edilen eylem ve işlemler sonucu elde edilen sonuçlar verimlilik anlamı taşır. Kamuda asıl amaç karlılık olmadığı için verimlilikten kasıt, idari faaliyetlerin kamuya yararlı olmasıdır. İdarenin faaliyetlerinin önceleri sadece hukuka uygun olması yeterli iken devletin yapısının değişmesi sosyal ve ekonomik devlet anlayışı ile birlikte hukuka uygunluğun yanında, kalkınma planlarına uygunluk, programlara uygunluk, etkinlik, verimlilik, tutumluluk anlayışını esas alan bir denetim tarzı ortaya çıkmıştır. Etkinlik ve

¹⁰¹ Dnş. 5. D., 23.10.1986 Tarih, E. 1985/596, K. 1986/1084 Sayılı Kararı (Aktaran: Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.247, dipnot no:434).

¹⁰² Nihat Falay, “Denetim, Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk (VET) ve Sayıştay” **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 29, Nisan- Mayıs 1997, ss.20-21.

¹⁰³ Atay, a.g.e., s.44.

¹⁰⁴ Joseph Prokopenko, **Verimlilik Yönetimi Uygulamalı El Kitabı**, çev. Olcay Baykal – Nevda Atalay – Erdemir Fidan, Milli Prodüktive Merkezi Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 1998, s.3.

¹⁰⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz., T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No:10, Ankara, Kasım 1997.

verimlilik denetiminin gelişimi demokratik gelişme ile paralel bir seyir izlemektedir. Vatandaşlar devletin faaliyetlerini sorgulamakta, devlet ise etkili denetimden faydalanarak kısıtlı imkânlarla en iyi hizmeti vatandaşlara götürme çabasına girmektedir¹⁰⁶.

Etkinlik ve verimlilik denetimi, idari işlem ve eylemlerin uygulamaya döküldüğü safhada onlardan beklenen faydayı en üst düzeye çekmek için kullanılacak bir yöntem olup kamudaki kaynak kaybı ve verimsizliği önleyebilmek amacıyla geliştirilen bir denetim türüdür. Etkinlik ve verimlilik denetimine Sayıştay'ın yaptığı denetim¹⁰⁷ örnek olarak verilebilir. Sayıştay denetime tabi tuttuğu kurum ve kuruluşların kaynaklarını ne ölçüde verimli, etkin, ekonomik ve hukuka uygun kullandıklarını denetlemektedir¹⁰⁸. Bu denetim Sayıştay'ın dışında vesayet ve hiyerarşi gibi denetim yolları ile de sağlanabilir.

1.4.3. İdarenin Denetlenme Yolları

İdarenin yapmış olduğu iş ve işlemleri değerlendirmek varsa aksayan yönlerini saptamak için demokratik hukuk devleti anlayışında idare, çeşitli denetim türleri vasıtasıyla, çeşitli biçimlerde denetlenmektedir. Doktrinde idarenin denetlenmesi ele alınırken ikili bir ayrıma gidildiği görülmektedir. Birinci olarak idarenin yargı yolu ile denetimi, ikinci olarak idarenin yargı dışı yollardan denetlenmesi şeklindedir. Yargı dışı denetim ise yine denetimi yapan organa göre idari denetim, siyasi denetim, kamuoyu denetimi, uluslararası denetim ve Ombudsman tarafından yapılan denetim olarak alt başlıklar halinde incelenebilir¹⁰⁹.

1.4.3.1. İdarenin Yargı Yolu İle Denetimi

İdarenin yargı yoluyla denetlenmesinde dünyada iki sistem uygulanmaktadır. Bunlardan birincisi, Anglo-Sakson ülkelerinde (İngiltere ve ABD gibi ülkelerde)

¹⁰⁶ Atilla İnan, "Sayıştay'ca Verimlilik Denetimi Yapılması Gerekliği ", **Belediye Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 1999, s.23.

¹⁰⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz., Tolga Demirbaş, **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Araştırma-İnceleme-Çeviri Dizisi No: 17, Ankara, Nisan 2001.

¹⁰⁸ 19.12.2010 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35. Maddesine göre; "Denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir."

¹⁰⁹ Cengiz Akın, "Kamu Yönetimimizde Yeniden Yapılanma Çalışmaları ve Denetim Sistemimiz", **Türk İdare Dergisi**, Sayı 427, Haziran 2000, ss.77-108.

uygulanan “yargı birliği sistemi”, öteki ise başta Fransa, Almanya ve İtalya olmak üzere Türkiye’nin de dâhil olduğu, Kıt’a Avrupa’sı ülkelerinde uygulanan “idari yargı sistemi”dir¹¹⁰.

İdarenin yargı yolu ile denetimi¹¹¹, demokratik hukuk devleti kavramının zorunlu bir sonucu olarak bütün demokratik yönetimlerde kabul görmektedir. Yargısal denetim bir yandan vatandaşları, idarenin hukuka aykırı eylem ve işlemlerine karşı korumakta, diğer yandan idarenin çıkarlarının muhafaza edilmesi suretiyle kamu düzeninin korunmasını sağlamaktadır. İdare üzerinde uygulanan ve idarenin dışındaki denetim yollarından en etkilisi yargı denetimidir. Demokratik bir toplumda, idarenin kendini hukuk kurallarına bağlı sayması, bu kuralların dışına çıktığında, kendini bir yaptırım karşısında bulması, hukuk devleti anlayışının zorunlu bir ögesi ve aynı zamanda doğal bir sonucudur¹¹². Anayasa Mahkemesi bir kararında¹¹³, “Hukuk devletinin olmazsa olmaz koşulu idarenin yargısal denetimidir. Bu kural, idarenin, kamu hukuku ya da özel hukuk alanına giren tüm eylem ve işlemlerini kapsamaktadır.” buyurarak konuyu dikkat çekici bir şekilde vurgulamıştır.

İdarenin yargısal denetimi tek başına yeterli olmasa bile gerekliliği ve varlığı konusunda doktrinde ve yargı içtihatlarında görüş birliği mevcuttur ki bu da zaten hukuk devleti olmanın temel bir şartıdır¹¹⁴. İdarenin yargısal denetimi, 1982 Anayasası’nın 125. maddesinde “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” şeklinde vurgulanmıştır¹¹⁵. Hukuk devleti ilkesinin geçerli olduğu bir düzende yargısal denetimin olabildiğince geniş tutulması esastır¹¹⁶. Ancak bazen anayasa ve yasalarca bazı işlemlerin yargı dışında tutulduğu görülmektedir. Bunlara örnek olarak; Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemler (Anayasa, md.105/2 ve 125/2), Yüksek Askeri Şura Kararları (Anayasa,

¹¹⁰ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.50-52.

¹¹¹ Ayrıntılı bilgi için bkz., A. Şeref Gözübüyük – Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt 2: İdari Yargılama Hukuku**, 5. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Ocak 2012; A. Şeref Gözübüyük – Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü: Kanun-Açıklama-İçtihat**, Turhan Kitabevi, Ankara, Ocak 2001.

¹¹² A. Şeref Gözübüyük - Turgut Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, 1. Cilt, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2001, s.964.

¹¹³ Anayasa Mahkemesinin 19.03.2015 Tarih, 2014/146 Esas ve 2015/31 Sayılı Kararı.

¹¹⁴ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Ankara, 2005, s.113.

¹¹⁵ “İdarî yargı denetiminin temel amacı; idarenin, idare hukuku alanı ve kanun çerçevesi içinde kalmasını sağlamaktır. Başka bir anlatımla idarenin kanunların verdiği yetkileri aşması veya kötüye kullanması ya da hukuka aykırı işlem tesis etmesi veya eylemde bulunması hallerinde bu işlemleri yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden iptal etmek veya hukuka aykırı eylem nedeniyle ilgililere verilen zararın tazminine hükmetmek suretiyle idareyi hukuk alanı içinde kalmaya zorlamaktır.” Anayasa Mahkemesi’nin 22.12.2011 Tarih ve E.2010/65, K.2011/169 Sayılı Kararı.

¹¹⁶ İl Han Özay, “Türkiye’de İdari Yargının İşlev ve Kapsamı”, **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu**, Ankara, 10-12 Haziran 1982, s.22.

md. 125/2), Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu kararları (Anayasa, md. 159/10) ve sıkıyönetim komutanının işlemleri (1402 sayılı Sıkıyönetim Kanunu, Ek md.3) gösterilebilir.

İdarenin yargı tarafından denetlenmesinin amacı, tarafların başvurularını inceleyerek, idarenin kanunlara uygun tasarruflarda bulunmasını sağlamaktır. Bu ekseninde idarenin yargısal denetimi, yönetim mekanizmasının işleyişinden doğan uyumsuzlukları kesin çözüme bağlama yetkisinin, yönetimden ayrı ve bağımsız bir organa verilmesi amacını gütmektedir¹¹⁷.

Yargısal denetimin üç önemli özelliği vardır¹¹⁸;

- Yargısal denetim, idarenin faaliyette bulunmasından; örneğin, idari işlem yapılmasından sonra işler. Hâlbuki diğer denetim araçlarının, her zaman idarenin faaliyetinden sonra olması gerekmez. İdarenin faaliyetinin herhangi bir aşamasında bu denetim biçimleri devreye girebilir.
- Yargısal denetim, yargıç tarafından gerçekleştirilir. Yargıç, açılan davayı sonuçlandırmak zorundadır; herhangi bir aşamasında denetimi terk edemez.
- Yargıç, denetim sonucunu gerekçeli kararında ortaya koymak zorundadır.

Devlet hayatının yargısal denetimi ve hukuk normları içinde bulunması, hukuk devleti anlayışının da temelini oluşturmaktadır. Kamu makamları ile vatandaşlar arasında veya bunların kendi aralarında meydana gelebilecek her türlü anlaşmazlığın usulünce giderilmesi ancak yargısal yöntemlere göre verilecek kararlarla mümkün olmaktadır. Bu çerçevede hukuk hem yönetime yol göstermekte hem de yönetimi sınırlamaktadır. Dolayısıyla, yönetim ile hukuk birbirinden ayrılmaz bir bütündür. Burada özellikle, idarenin hukukla ve yargı kararları ile bağlı olduğu, idare üzerinde ikame olunan yargı denetiminin, idarenin takdir yetkisinin kötüye kullanılmasını önlemekte etkili olduğu; bu anlamda idari yargı merciinin üçüncü kişiler için aldığı kararların idare için örnek teşkil ettiği söylenebilir¹¹⁹.

¹¹⁷ Tortop - İsbir - Aykaç, a.g.e., s.178.

¹¹⁸ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.6.

¹¹⁹ Ramazan Cengiz Derdiman, **İdari Yargının Genel Esasları**, Aktüel Yayınları, İstanbul, 2004, s.12.

1.4.3.2. İdarenin Yargı Dışı Yollardan Denetlenmesi

Demokratik hukuk devletinde idare sadece yargısal yolla değil yargı dışı yollardan da denetlenmektedir. Ancak, önemle ifade edilmelidir ki yargı dışı denetim yolları, yargısal denetime alternatif değil onu güçlendirecek ve onun yükünü hafifletecek mekanizmalardır. Dolayısıyla yargı dışı yollar etkin bir yargısal denetime yardımcı olacak olan denetim yollarıdır. Yargı dışı yollar farklı niteliklere ve araçlara sahip olan yollardır. Yargı dışı yollar yargı denetiminin aksine icrai kararlar alamadıkları için vatandaşlar için güvenceli değildirler. Yargı denetimi sonunda ortaya bir yargı kararı çıkar ve bu karar uygulanmak zorundadır. Oysa yargı dışı yollarda ortaya çıkan idari karar kesin ve yürütülebilir değildir.

1.4.3.2.1. İdari Denetim

İdari denetim, idarî eylem ve işlemlerin ya da hukukî nitelikli kararların idarî kurumlar tarafından, idarî araç ve yöntemlerle yapılan denetimidir. Yani bu denetim türünde idare; yasama veya yargı tarafından değil yine idare tarafından denetlenmektedir¹²⁰.

Denetçi ile denetlenen arasındaki hukuki ilişkinin esas alındığı sınıflandırma çerçevesinde örgütün tüm faaliyetlerinin o örgüte bağlı olarak görev yapan denetçiler vasıtasıyla denetlenmesi iç denetimin; o örgütün dışında görev yapan, kendi elamanı olmayan denetçilerce denetlenmesi ise dış denetimin konusunu oluşturur¹²¹. Bu bağlamda “İdarinin İç Denetimi”; hiyerarşik denetim, isti’taf yoluyla denetim (idarenin kendini denetlemesi), iç denetçiler eliyle yapılan denetim ve idari organik denetim başlıkları altında, “İdarinin Dış Denetimi” ise vesayet denetimi, Sayıştay denetimi ve Bağımsız İdari Otoriteler tarafından yapılan denetim başlıkları altında kısaca incelenecektir.

1.4.3.2.1.1. İdarenin İç Denetim Yolları

İdarenin iç denetim yolları başlığı altında; hiyerarşik denetim, isti’taf yoluyla denetim, 5018 sayılı kanuna göre iç denetim birimlerince yapılan denetim ve idari organik denetim anlatılacaktır.

¹²⁰ Balta, **İdare Hukuku I**, a.g.e., s.120.

¹²¹ Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 1. Cilt, 5. Baskı, İstanbul, 2013, s.16.

1.4.3.2.1.1.1. Hiyerarşik Denetim:

Hiyerarşik Denetim¹²² tek bir kamu tüzel kişinin kendi içinde bütünlüğünü sağlamaya yöneliktir. Dolayısıyla aynı kamu tüzel kişisi içinde yer alıp, aynı yapı içerisinde yer alan astın, üste hiyerarşi ilişkisiyle bağlı olmasından kaynaklanan ve üstün hiyerarşi yetkisinden doğan denetim araçlarını, astı üzerinde kullanmasıyla gerçekleşen bir denetim biçimidir. Hiyerarşik denetim yoluyla idarenin işlemlerinin ve eylemlerinin keyfi uygulanmasının önüne geçilerek idarî işlem ve eylemlerde bir ahenk, uyum ve düzenlilik sağlanmaktadır¹²³.

1.4.3.2.1.1.2. İsti'taf Yoluyla Denetim (İdarenin Kendini Denetlemesi):

Terim olarak isti'taf, kararından hoşnut olunmayan idari makamların bizzat kendilerine (idareye) başvurularak olumsuz kararın düzeltilmesini talep etmek¹²⁴ anlamına gelmektedir. İdarenin bir eylem ve işlemiyle menfaat veya hakları ihlâl edilen kişinin, bizzat bu eylemi yapan veya bu işlemi tesis eden idari makama başvurarak söz konusu idari işlemin geri alınmasını, ilga edilmesini veya değiştirilmesini, söz konusu eyleme son verilmesini ve varsa bu eylem ve işlemde dolayı uğradığı zararın tazmin edilmesini istemesidir. İlgilinin başvurusu üzerine, ilgili makam, yaptığı eylem veya işlemin hukuka uygunluğunu veya yerindeliliğini tekrar inceleyebilir. Böylece bu makam, kendi kendini denetlemiş olur. İsti'taf başvurusunun yapılabilmesi için bu hakkın illa kanunla öngörülmesine gerek yoktur. Vatandaşlar bu başvuru hakkına "bihakkın" (tamamıyla) sahiptirler¹²⁵.

¹²² Ayrıntılı bilgi için bkz., Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Hak Kitabevi, İsmail Akgün Matbaası, Cilt 2, 3. Baskı, İstanbul, 1966, ss.598-610; Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.196-207.

¹²³ Halil Eroğlu, **İdare Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s.295.

¹²⁴ Yılmaz, a.g.e., s.585.

¹²⁵ Kemal Gözler - Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Yayınevi, 12. Baskı, Bursa, Eylül 2012, ss.805-806.

1.4.3.2.1.1.3. 5018 Sayılı Kanuna¹²⁶ Göre Kurulan İç Denetim Birimlerince Yapılan Denetim:

İç denetim, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak tanımlanmaktadır. İç denetimin amacı, kuruluşun sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmesinde, kuruluş personeline yardımcı olmaktır. İç denetim, kuruluşun mensuplarını incelenen faaliyetlere ilişkin analizler, değerlendirmeler, görüşler, tavsiyeler ve bilgilerle donatmak suretiyle onlara yardımcı olur¹²⁷. 5018 sayılı Kanun'a göre iç denetim¹²⁸; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, kamu idarelerinde görev alan iç denetçiler vasıtasıyla yapılır.

1.4.3.2.1.1.4. İdari Organik Denetim:

Denetleme organlarının vasıtasıyla yapılan denetime, organik idari denetim denmektedir. Organik idari denetim, aynı tüzel kişilik içinde yer alan bir organın yapmış olduğu işlemin, yetkili bir başka organ tarafından denetlenmesidir. Organik idari denetim, demokrasinin en önemli temel taşlarından birisi olan kuvvetler ayrılığı ve kuvvetlerin birbirini denetlemesi ve dengelemesi ilkesinin idare teşkilatına yansımından başka bir şey değildir¹²⁹. Bu denetim tipine en uygun örnek; bakanlıkların veya kamu tüzel kişiliklerinin bünyelerinde yer alan ve asıl işleri denetim görevini ifa etmek için (sırf

¹²⁶ 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmî Gazetede Yayımlanan 5018 numaralı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

¹²⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz., Baran Özeren, **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Ankara, Ağustos 2000; Örsan Ö. Akbulut vd., **Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim**, TODAİ Yayınları, Ankara, 2012, s.63-67.

¹²⁸ 5018 numaralı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 63 ila 67. maddeleri arası.

¹²⁹ Peter L. Strauss, "The Rule Of Law in American (Administrative) State", **II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, 10-14 Mayıs 1993, Danıştay Yayınları, Ankara, s.43.

denetim amacıyla) özel olarak kurulmuş olan Teftiş Kurulu Başkanlıklarıdır¹³⁰. Bu kurullar bağlı oldukları hizmet birimlerince yapılan tüm işlem ve eylemlerin denetim, inceleme ve soruşturma işlemlerini yürütmekle görevlidirler.

1.4.3.2.1.1. İdarinin Dış Denetim Yolları

İdarenin dış denetim yolları başlığı altında; idari vesayet, Sayıştay denetimi ve Bağımsız İdari Otoriteler (BİO) eliyle yapılan denetim anlatılacaktır.

1.4.3.2.1.2.1. İdari Vesayet:

İdari Vesayet¹³¹ kanunla öngörülmüş durumlarda merkezi idarenin yerinden yönetim kuruluşlarının eylem ve işlemleri üzerinde sahip olduğu sınırlı bir denetim yetkisi olup, bu yetki genellikle onama, onamama, değiştirerek onama veya erteleme gibi yetkileri içermektedir. Bu denetim biçiminde bir kamu tüzel kişinin kendi kadrosu içinde bulunmayan başka bir kamu tüzel kişisini dışarıdan denetlemesidir. Devletin yerel yönetimler üzerindeki denetim ve gözetiminin amaçları; devletin genel çıkarlarını ulusal birlik ve bütünlüğü korumak, bu bağlamda yerel yönetimlerin ulusal makro ekonomik politikalara uymalarını sağlamak, kamu hizmetlerinin görülmesinde birimler ve kademeler arasında uyum ve eşgüdüm sağlamak, yerel yönetimlerin seçimle ve atamayla gelen kadrolarında görev yapan kimselerin yetkilerini aşmalarından ve kötüye kullanmalarından halkın korunmasını sağlamak, alt basamaklarda bulunan birimleri merkezin ve merkezi erkin elinde bulunduran güçlerin denetimi altında, kendine bağımlı tutmaktır¹³².

¹³⁰ 03.05.2011 tarih ve 27923 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “6223 sayılı Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkileri ile Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanununa” istinaden farklı Kanun Hükmünde Kararnamelerle Bakanlıkların teşkilat yapıları yeniden düzenlenerek, Denetim Hizmetleri Başkanlığı, Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı, Rehberlik ve Denetim Başkanlığı, Teftiş Dairesi Başkanlığı oluşturulmuştur. Metin içinde her ne kadar “Teftiş Kurulu Başkanlığı” ibaresi kullanılsa da yukarıda sayılan Başkanlıklar da aynı fonksiyonu icra etmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz., İbrahim Halıcı, “Kanun Hükmünde Kararnameler Sonrası Denetim Elemanlarının Bakanlık Teşkilatlarındaki İdari Yapısı”, **Denetim**, Sayı:117, Ocak-Mart 2012, ss.4-13.

¹³¹ Ayrıntılı bilgi için bkz., Onar, a.g.e., ss.622-639; Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.208-235; Atay, a.g.e., ss.170-191.

¹³² Ruşen Keleş, “Yerel Yönetimlerde Denetim”, **Avrupa’da Yerel Yönetimler Üzerinde Denetim ve Türkiye Konferans Notları**, Ankara, 1996, s.27.

1.4.3.2.1.2.2. Sayıştay Denetimi:

Sayıştay Denetimi kaynağını Anayasadan alan, bağımsız, meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatlara sahip olduğu, çoğu ülkede yargısal yetkilerle de donatılmış ve Parlamento adına yürütülen denetimi tanımlamaktadır¹³³. Anayasal bir kuruluş olan Sayıştay'ın görev çerçevesi Anayasanın 160. Maddesinde¹³⁴ hüküm altına alınmıştır. Buradan anlaşıldığı üzere, dül bir yapıya sahip olan Sayıştay'ın biri idari (denetim) ve diğeri ise yargısal nitelikli olmak üzere iki ayrı görevi bulunmaktadır¹³⁵. Bunlardan birincisi; idari nitelikte bir görev olan inceleme ve denetleme faaliyetleridir. Nitekim Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına incelenmekte ve denetlemektedir. Ayrıca, mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi de Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Sayıştay'ın ikincisi görevi ise; merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve gider “sorumlularının hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak”tır. Yine mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanması da Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Sayıştay'ın bu “kesin hükme bağlama” görevi ise yargısal nitelikli bir faaliyettir. Çünkü yapılan denetim ve incelemeler sonucunda kanuna aykırılıkları ortaya çıkan sorumlular hakkında “tazmin” kararı verilir. Bu karara karşı, ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere yine Sayıştay'dan karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Sayıştay'ın karar düzeltmesi isteminden sonra verdiği kararlar kesin hüküm oluşturmaktadır. Bu kararlara karşı başka bir başvuru yolu bulunmamaktadır¹³⁶.

¹³³ Erol Akbulut, “Sayıştay Denetimi ve Yolsuzluklarla Mücadeledeki İşlevi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 50-51, Temmuz-Aralık, 2003, s. 4.

¹³⁴ Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz. Ayrıca, mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması da Sayıştay tarafından yapılır.

¹³⁵ Murat Altun - Erdal Kuluçlu, “Doktrin ve Mevzuat ışığında Kamuoyu Denetimine Genel Bir Bakış”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 56, 2005, s.31.

¹³⁶ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.313-322.

1.4.3.2.1.2.3. Bağımsız İdari Otoriteler (BİO) Eliyle Yapılan Denetim:

Bağımsız İdari Otoriteler¹³⁷, kamusal hayatın hassas olarak nitelendirilen belli alanlarında (enerji, bankacılık, sermaye piyasası gibi) düzenleme ve denetleme faaliyeti gösteren, icrai karar alma yetkisi ile donatılmış, kararları yargı denetimine tâbi, bağımsız, kamu tüzel kişiliğini haiz, klasik idari birimlerin dışında, nevi şahsına münhasır (sui generis) kuruluşlardır. İcrai karar alabilme yetkileri dolayısıyla danışma organlarından ayrılırlar¹³⁸. BİO'lar faaliyet alanına giren hususlarda gözetim ve denetim yetkisine sahiptirler. İlgili gerçek ve tüzel kişilerin üst kurum veya kurulların istemiş olduğu bilgi ve belgeleri verme yükümlülüğü bulunmaktadır¹³⁹. BİO'lar yaptıkları incelemeler neticesinde, ilgililere yaptırım (müeyyide) uygulama yetkisi da bulunmaktadır. Yaptırım uygulama yetkisi faaliyet alanına göre yapmış oldukları düzenleme ve denetleme yetkilerinin bir uzantısı olarak görülebilir. İdari müeyyide niteliğinde olan bu tedbirler; para cezası, izin ve ruhsatın iptali, yayın durdurma, faaliyeti askıya alma gibi işlemleri içermektedir¹⁴⁰.

İdari denetim, kendiliğinden var olan, yönetim işlevinde saklı olan bir yetkidir. Buna karşın, yargı denetimi kendiliğinden (re'sen) harekete geçemez. Yargı denetimi, sadece "hukukilik denetimi"nden ibarettir. Ancak, idari denetim, ele alınan konunun sadece hukuki yanları ile sınırlı olmayıp, her bakımından yapılır. Buna idari işlemin alınış ve uygulanışında izlenen idari politikalar, ekonomik ve sosyal amaçlar da girmektedir¹⁴¹.

1.4.3.2.2. Siyasi Denetim

İdare üzerinde uygulanan en önemli denetim yollarından biri de siyasi organlarca yapılan denetimdir. Her ülkede yasama organı, bütçe kanunu görüşmeleri, araştırma, soruşturma, genel görüşme ve soru önermeleri ile ve ayrıca da yasa tasarısı ve tekliflerinin görüşülmesi esnasında kamu yönetimini (bürokrasiyi) denetlemektedir. Ancak, yasama

¹³⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz., Müslüm Akıncı, **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yayınları, İstanbul, 1999, ss.100-265; Ali Ulusoy, **Bağımsız İdari Otoriteler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, ss.5-164; Emrah Uran, **Türkiye'deki Bağımsız İdari Otoritelerin İdari Yaptırım Yetkisi**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, Ağustos 2012, ss.153-383.

¹³⁸ Ender Ethem Atay, "Bağımsız İdari Otoriteler ve Türkiye Uygulaması", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. X, S.1,2, 2006, s.271.

¹³⁹ Turgut Tan, "Bağımsız İdari Otoriteler veya Düzenleyici Kurullar", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 35, Sayı 2, Haziran 2002, s.28.

¹⁴⁰ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., s.589.

¹⁴¹ Tekin Akıllıoğlu, "Yönetim Yargı Denetiminin Etkinliği", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 23, Sayı 1, Mart 1990, s. 6.

organının bürokrasi üzerindeki denetimi doğrudan değil, dolaylıdır. Çünkü parlamento bürokrasiyi, hükümet vasıtasıyla denetlemeye çalışmaktadır¹⁴².

TBMM'nin görev ve yetkilerinden biri de “Bakanlar Kurulu ve Bakanları denetlemek”tir. Meclisin, Hükümeti denetlemesini sağlayan araçlara denetim yolları denilmektedir. Bu denetim yolları 1982 Anayasa'sının 98, 99 ve 100. maddelerinde “Soru, Genel Görüşme, Meclis Soruşturması, Meclis Araştırması ve Gensoru” şeklinde düzenlenmiştir¹⁴³. Bunlara kısaca değinmek gerekirse;

Soru; kısa, gerekçesiz ve kişisel görüş ileri sürülmeksizin; kişilik ve özel yaşama ilişkin konuları içermeyen bir önerge ile Hükümet adına sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılmak üzere, Başbakan veya bir bakandan açık ve belli konular hakkında bilgi istemektir¹⁴⁴. Soru önergesi, sadece bir milletvekili tarafından bile istenebilir. Soru önergesi Hükümetin veya Bakanlar Kurulunun düşmesine yol açmaz. Ancak, belli bir konuda soru sorularak, Hükümet veya bir bakan uyarılmış olur.

Genel Görüşme; toplumu ve Devlet faaliyetlerini ilgilendiren belli bir konunun, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda görüşülmesidir¹⁴⁵. Genel görüşme açılmasını, Hükümet, siyasî parti grupları veya en az yirmi milletvekili önergeyle isteyebilir. Genel görüşme sonucunda Hükümetin siyasal sorumluluğunu doğuracak bir oylama yapılmaz. Genel görüşme açılıp açılmaması Genel Kurulun kararına bağlıdır. Parlâmentoda çoğunluğa sahip ve genel görüşme açılmasını istemeyen bir Hükümet, genel görüşme açılmasını engelleyebilir. Ancak, genel görüşme açılıp açılmaması konusunda yapılan görüşme ve oylama dahi Hükümet üzerinde Meclis için bir denetim yolu oluşturmaktadır.

Meclis Araştırması¹⁴⁶; belli bir konuda bilgi edinilmek için yapılan incelemeden ibarettir¹⁴⁷. Meclis araştırması yapılması, Hükümet, siyasî parti grupları veya en az yirmi milletvekili tarafından bir önergeyle istenebilir. TBMM Genel Kurulu, Meclis araştırması açılmasına karar verdiği takdirde, bu araştırmanın yürütülmesi, genel hükümlere göre seçilecek bir özel komisyona verilir. Ancak; Devlet sırları ile ticarî sırlar, Meclis araştırması

¹⁴² Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, a.g.e., s.303.

¹⁴³ Ayrıntılı bilgi için bkz.; Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, ss.415-433.

¹⁴⁴ Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün 96. maddesi.

¹⁴⁵ T.C. Anayasa'sının 98. Maddesi.

¹⁴⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz.; Erdal Onar, **Meclis Araştırması**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:419, Ankara, 1977, ss.3-48.

¹⁴⁷ T.C. Anayasa'sının 98. Maddesi.

kapsamının dışında kalır¹⁴⁸. Meclis araştırması komisyonu, araştırma faaliyetini tamamladığında TBMM'ye bir rapor sunar. Bu rapor hakkında TBMM Genel Kurulunda genel görüşme açılır. Genel görüşme neticesinde Genel Kurulda herhangi bir karar alınması ve Hükümetin siyasal sorumluluğunun doğması mümkün değildir. Meclis araştırması da Hükümetin düşmesine yol açan bir denetim aracı değildir. Ancak Meclis araştırması Hükümetin faaliyetlerinin kusurlu yanlarını ortaya koymuşsa, bu bulgulara dayanılarak bir gensoru önergesi verilmek suretiyle Hükümetin siyasal sorumluluğu tehdit edilebilir. Ancak Meclis araştırması doğrudan doğruya Hükümetin düşmesine yol açacak bir usul değildir.

Meclis Soruşturması¹⁴⁹; Başbakan ve bakanların görevleriyle ilgili cezaî sorumluluklarının araştırılmasını sağlayan bir denetim aracıdır. Dolayısıyla bu sayılanlar dışında kalanlar için örneğin bir milletvekili için bu yol işletilemez. TBMM üye tamsayısının en az onda birinin (55 milletvekili) vereceği önerge ile soruşturma açılması istenebilir. Meclis soruşturması açılmasına karar verilmesi hâlinde, soruşturmayı yapmak üzere bir komisyon kurulur. Komisyon, soruşturma sonucu belirtilen raporunu iki ay içinde Meclise sunar¹⁵⁰. Komisyon raporu Genel Kurulda karara bağlanır. Genel Kurul, Başbakan veya bakanın “yüce divana sevkine” ancak üye tamsayısının salt çoğunluğuyla karar verebilir. Meclis soruşturması sonucunda Yüce Divana sevk edilen bakan, bakanlıktan düşer. Başbakanın Yüce Divana sevk hâlinde ise Hükümet istifa etmiş sayılır¹⁵¹. Ancak, Yüce Divana sevk edilen Başbakanın ve milletvekili ise bakanın milletvekillikleri düşmez.

Gensoru; Bakanlar Kurulunun veya bir bakanın siyasal sorumluluğunu doğuran bir denetleme yoludur. Gensoru önergesi, bir siyasî parti grubu adına veya en az yirmi milletvekilinin imzasıyla verilir. Gensoru önergesinin gündeme alınıp alınmayacağına Meclis Genel Kurulu karar verir. Bakanlar Kurulunun veya bir bakanın düşürülebilmesi için, üye tamsayısının salt çoğunluğu gerekir. Oylama da hükümetin saygınlığını sarsmamak için sadece güvensizlik oyları sayılır. Gensoru sadece siyasal sorumluluk aracı olduğu için oylama sonucunda Başbakan veya bakanın Yüce Divan'a sevk söz konusu değildir.

Siyasi denetimin bir başka yolu da bütçe uygulamaları sırasında gerçekleşmektedir. Parlatonun denetimi bütçe hakkının bir gereğidir. Parlamento, bütçe hakkına sahip

¹⁴⁸ Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün 105. maddesi.

¹⁴⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz., Metin Feyzioğlu, **Meclis Soruşturması**, Savaş Yayınları, Ankara, Ekim 2006; Ferhat Kapıcı, **Meclis Soruşturması**, Adil Yayınevi, Ankara, 2001.

¹⁵⁰ T.C. Anayasa'sının 100. maddesi.

¹⁵¹ T.C. Anayasa'sının 113. maddesi.

olmasının doğal sonucu olarak hükümeti denetlemektedir. Parlamenter demokratik sistemle idare edilen ülkelerde bütçe denetiminin temeli; bütçelerin öncelikle parlamento tarafından onaylanması, böylece yürütmeye gelir toplama ve harcama yapma yetkisinin verilmesi, bütçe uygulaması sona erdikten sonra uygulama sonuçlarının denetiminin de yine parlamento tarafından yapılmasıdır. Yasama organınca yapılan ilk denetim bütçe tasarısının incelenmesidir. Bu incelemede, bütçe henüz uygulanmasına geçilmemiş bir tasarı ise de, parlamento üyeleri uygulanmakta olan bütçe hakkında her türlü açıklamayı isteyebilirler. Yasama organının bütçe uygulamasından sonra yaptığı denetim Anayasa gereğince Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ye sunulan Kesin Hesap Kanunu Tasarısının görüşülmesi ve onaylanması ile gerçekleştirilir. Kesin Hesap Kanunu, daha önce yürütme organına verilmiş bulunan harcama yetkisinin, kanunlara ve performans yaklaşımının mantığına uygun olarak etkin, verimli ve ekonomik şekilde kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi anlamını taşır. TBMM Kesin Hesap Kanunu tasarılarını onaylamak suretiyle yürütme organını aklamış olur. Tasarının reddi halinde, merkezi yönetim bütçe tasarısında olduğu gibi, hükümetin düşmesi sonucu doğabilir. Ayrıca sorumlular hakkında yasal işlemler başlatılır¹⁵².

Ayrıca, yönetilenlerin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne, 1982 Anayasası'nın 74. maddesinde¹⁵³ de belirttiği üzere dilekçe ile başvurarak, yönetimi denetlemeleri de mümkündür. Anayasa dilekçe hakkını¹⁵⁴ sadece kişisel işler için değil, geniş anlamda kamu ile ilgili yani resmi bütün konular için tanımıştır. Öyleyse, dilekçe hakkını yalnızca hukuka aykırılığın giderilmesi için değil, hukuka uygun olan veya yetkili makamların takdirine bırakılan herhangi bir konuda da kullanmak vatandaşların hakkıdır¹⁵⁵.

Bunların yanında TBMM'de faaliyet gösteren; İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu, Dilekçe Komisyonu, Kadın Erkek Fırsat Eşitliği Komisyonu ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) Komisyonu da fonksiyon itibarıyla siyasi denetim işlevi görmektedirler¹⁵⁶. İnsan

¹⁵² Nihat Edizdoğan – Özhan Çetinkaya, **Kamu Bütçesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010, ss.370-372.

¹⁵³ 1982 Anayasası'nın "Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı" başlıklı 74. Maddesinin 1. Fıkrasında; Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar, kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir.

¹⁵⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz., Ömer Anayurt, "1982 Anayasası ve 3071 Sayılı Kanuna Göre Dilekçe Hakkı", **İnsan Hakları Yıllığı**, Cilt: 23-24, 2001-2002, ss. 95-128.

¹⁵⁵ Özkan Tikveş, "Dilekçe Hakkı", **Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, AÜHF Yayınları**, Ankara, 1981, s. 147.

¹⁵⁶ Habip Kocaman, **Parlamenter Denetim Yolları: Genel Görüşme, Meclis Araştırması, Meclis Soruşturması ve Gensoru**, Kadınlara Yönelik Çalışmalar Yürüten Sivil Toplum Kuruluşlarının Yasama

Haklarını İnceleme Komisyonu; dünyada ve Türkiye'de insan haklarına saygı ve bu konudaki gelişmeleri izlemek ve gelecek başvuruları incelemek üzere kurulmuştur. Dilekçe Komisyonu; kişisel veya kamusal konularla ilgili bireylerden gelen dilek ve şikâyetleri incelemek üzere kurulmuştur. Kadın Erkek Fırsat Eşitliği Komisyonu; kadın haklarının korunması ve geliştirilmesi, kadın erkek eşitliğinin sağlanmasına yönelik olarak ülkemizde ve uluslararası alandaki gelişmeleri izlemek ve kadın erkek fırsat eşitliğine ilişkin sorunların gerek yasal düzeyde gerekse de uygulamada iyileştirilmesini sağlayarak etkili bir parlamenter denetim sağlamak üzere kurulmuştur. KİT Komisyonu; sermayesinin yarısından fazlası devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıkları, yani KİT'lerin meclis tarafından denetlenmesini sağlamaktadır.

1.4.3.2.3. Baskı Grupları ve Kamuoyu Denetimi

Baskı grupları, ortak çıkarlar etrafında birleşen ve bunları gerçekleştirmek için siyasi ve idari otoriteler üzerinde etki yapmaya çalışan örgütlü ve bilinçli gruplardır. Geniş bir alanda değerlendirilen baskı gruplarına; lobi, çıkar grubu, örgütlü grup, siyasi grup ve sivil toplum kuruluşları örnek olarak gösterilebilir. Bu gruplandırma kendi içerisinde alt başlıklara ayrılarak meslek kuruluşları, işçi sendikaları, ticari dernekler, medya kuruluşları, kitle örgütleri ve gönüllü kuruluşlar olarak kendilerini göstermektedirler¹⁵⁷. Baskı grupları, amaçlarını gerçekleştirmek için çeşitli faaliyetler yaparlar ve bu amaçla değişik yöntemlere başvururlar. Baskı grupları siyasi sürece etki edebilmek için yürütmede görevli kişilerle iletişime geçebilmekte, siyasi partilerle yakın ilişkiler kurabilmekte, medya araçlarını etkin bir şekilde kullanabilmekte, gösteri yürüyüşleri düzenlemekte, iş yavaşlatma ve grev gibi yollara başvurabilmektedirler. Bu çalışmalar, ya mevcut bir kararı etkilemek ya da yönetimin hazırlamakta olduğu bir projenin içeriği hakkında bilgi edinmektir. Baskı grupları, kendi taleplerinin haklılığına yönetimi inandırmak için, bazen yetkili otoritelere raporlar hazırlattırırlar, geniş bir kitlenin memnuniyetsizliğini ya da gösteri ihtimallerini ortaya atarak yöneticileri psikolojik ve politik olarak ikna etmeye gayret ederler. Baskı grupları, yönetimi dışarıdan etkilemeye çalıştıkları gibi, bir de “idari komisyonlar”a

Sürecine Katılımlarının Güçlendirilmesi Semineri, Yasader, Ankara, 5-6 Kasım 2009, s.3; Ayrıca ayrıntılı bilgi için Türkiye Büyük Millet Meclisi resmi sitesi ziyaret edilebilir. http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyonlar_sd.liste (Erişim Tarihi: 05.01.2014).

¹⁵⁷ Tayyar Arı, **Uluslararası İlişkiler ve Dış Politika**, 8. Baskı, Marmara Kitap Merkezi Yayıncılık, Bursa, 2009, s.76.

katılmak suretiyle de idarenin içinde yer alırlar. Baskı gruplarının yöneticileri, kendileriyle ilgili konulardaki kararların, bürokratlardan ve kendi temsilcilerinden oluşan komisyon ya da kurullarda alınmasını isterler¹⁵⁸.

Kamuoyu denetimi kavramsal olarak, idarenin halkı ilgilendiren faaliyetlerinin sonucunda halkın haksız ve zararına olabilecek kararlara tepki göstererek itiraz etmesi anlamına gelmektedir¹⁵⁹. Kamuoyu halkın yaşantısını konu edinen veya halkı doğrudan etkileyebilecek bir sorun hakkında, bu sorunla ilgilenen ve doğrudan ilişkisi olan kişilerin veya grupların taşıdıkları inanışların ortak bir ifadesidir. Kamuoyu, bir konudaki görüş birliğini ifade ettiği için her konu ile ilgili ayrı kamuoyu ortaya çıkabilir. Kamuoyunu etkilemenin başlıca tekniği, basın-yayın yoluyla yapılan propaganda çalışmalarıdır. Gazete, dergi, broşür, radyo, televizyon ve internet bu amaçla kullanılan önemli araçlardır. Basının önemli olayları gündeme getirerek ya da gizli bir olayı açığa çıkararak, hükümet krizlerine bile neden olabilmesi; kamuoyu oluşturmadaki etkisini özetlemekte yeterli olacaktır. Vatandaşlardan çeşitli yollarla kendisine ulaşan talepleri “genel yarar” gözetimiyle sürece dâhil etmektedir. Böyle bir durumda sendika, dernek, vakıf ve siyasi parti gibi unsurlar sürece doğrudan müdahale ederler¹⁶⁰. Demokratik yöntemlerle yönetilen ülkelerde siyasal iktidar halktan gelen talepleri göz önünde bulundurmaya zorundadır. Siyasi iktidarın varlığını devam ettirebilmesi ve bir sonraki seçimlerde tekrar iktidar olabilmesi için halk ile sürekli iletişim içinde olması gerekmektedir. Bu iletişim varlığı da kamuoyu denetimini zorunlu hale getirmektedir¹⁶¹.

1.4.3.2.4. Uluslararası Denetim

Küreselleşme kavramının, literatürde yoğun olarak kullanılmasına karşın, henüz sınırları kesin çizgilerle belirlenmiş bir tanımı mevcut değildir. Basit bir şekilde; “dünyanın tek bir mekân olarak tasavvur edilebilecek şekilde sıkışıp küçülmesi ve dünya genelinde devletler ve toplumlar arasındaki etkileşimlerin derinleşmesi anlamına gelen bir süreci”¹⁶²

¹⁵⁸ Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, a.g.e., ss.318-319.

¹⁵⁹ B. Zakir Aşar, **Ombudsman İyi Yönetilen Türkiye İçin Kamu Hakemi**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2007, s.21.

¹⁶⁰ Akıncı, a.g.e., ss.56-58.

¹⁶¹ Serdar Mutta, **İdarenin Denetlenmesi ve Ombudsman Sistemi**, Kazancı Kitabevi Yayınları, İstanbul, 2005, s.44.

¹⁶² Rajen Harshe, “The Limits of Globalisation: Unveiling Resilience and the Primacy of the Nation State in World Politics”, **India Quarterly: A Journal of International Affairs**, Vol. 70, No. 1, 2014, s.47.

tanımlayan küreselleşme, ekonomik, siyasal, sosyal ve kültürel değerlerin ve bu değerler çerçevesinde oluşmuş birikimlerin ulusal sınırlar dışına taşarak dünya geneline yayılması¹⁶³ olarak değerlendirilmektedir.

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arası ilişkiler ister istemez yoğunlaşmıştır. Ülkelerin karar almalarında ve bu kararları uygulamalarında iç dinamiklerle birlikte dış faktörler de önemli rol oynamaktadır. Dolayısıyla içte cereyan eden hadiselerle muhtelif saiklerle yabancı devletler veya uluslararası kuruluşlar da müdahil olmaktadır.

Ülkemizde bazı konularla ilgili içeride alınan kararlar ve eylemler Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından denetlenmektedir. Bu durum idarelerin, yapmış oldukları ve yapacakları iş ve eylemlerde hukuk ilkelerine daha duyarlı olmalarını sağlamıştır¹⁶⁴.

1.4.3.2.5. Ombudsman Denetimi

Kamu yönetimini denetleyen modern bir kurum olarak tanımlayabileceğimiz Ombudsmanlık Kurumu, yönetimin hukuk dışına taşan, hakkaniyete uymayan, yasaların yanlış yorumlanması sonucu amacından sapan uygulamalarını hukuk devleti adına filtre eden, ıslah eden, ayrıca hukuk devletine olan inancı ve saygıyı pekiştiren bağımsız bir kamu otoritesidir¹⁶⁵. Uygulamada Ombudsman, devlet ile halk arasında köprü görevi görmektedir. Vatandaşlar, idarenin yapmış olduğu iş ve işlemlerden rahatsız olduklarında Ombudsmanı harekete geçirip, idarenin denetimine katkı sağlamaktadırlar. Çeşitli ülkelerde uygulanan Ombudsman sisteminin, ülkeler arasındaki farklılıkları yanında, Ombudsmanın yürütme organı karşısında bağımsız olması, şikâyetlerin kişiler tarafından yapılması ve idarenin neden olduğu olumsuz iş ve eylemlerin adilane bir şekilde değerlendirilip sonuçlar önerilmesi gibi bazı ortak noktaları bulunmaktadır¹⁶⁶.

Ombudsman, halkın şikâyetlerini izlemek ve yurttaş ile yönetim arasındaki anlaşmazlıklarda bir çeşit hakem rolü oynamakla görevli yüksek düzeyli görevliyi ifade eder. Genel olarak yasama organı tarafından görevlendirilen ve bağımsız olarak hareket eden Ombudsman yöneticiler tarafından gerçekleştirilen idarî eylem ve işlemlere karşı

¹⁶³ Yusuf Erbay, “Kavram Olarak Küreselleşme”, **Yeni Türkiye**, 21. Yüzyıl Özel Sayısı-I, Sayı: 19, s.170.

¹⁶⁴ Kuluçlu, a.g.m., s.8.

¹⁶⁵ Akıncı, a.g.e., s.265.

¹⁶⁶ Nuri Tortop, “Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı:31/1, Mart 1998, s.4.

yapılan şikâyetleri dinler ve yönetimin hukuka uygun hareket etmesine dikkat çeker. Ombudsman araştırma, eleştirme, düzeltici eylemler önerme ve bulguları kamuoyuna duyurma yetkisini sahiptir ancak hukuken bir yaptırım yetkisi yoktur¹⁶⁷. Ombudsman bazen tüm çabalarına rağmen bir takım iş/işlemlerin hakkaniyetli bir hale getiremez. Bu durumda Ombudsman için yapılacak şey, parlamentoya o konunun düzeltilmesiyle ilgili yasa önerileri sunmaktır¹⁶⁸.

Ombudsmanının yaptığı işler yarı – yargısal (quasi-judicial)¹⁶⁹ mahiyettedir. Ombudsman çalışmalarını yaparken kalıplaşmış (rigid) hukuk kuralları ile bağlı değildir. Kendisinden işlevlerini yerine getirirken adil ve makul olması ve o şekilde karar vermesi beklenir¹⁷⁰.

Ombudsman Denetimi hakkında burada kısa bilgi verilmiş olup konunun ayrıntıları ve detaylandırılması ileriki başlıklara bırakılmıştır.

2. OMBUDSMAN KAVRAMI

Kamu yönetiminin denetlenmesini, vatandaşların idarenin gerçekleştirmiş olduğu eylemleri karşısında korunmasını ve kamu yönetiminin sorunlarını ortaya çıkartmayı amaçlayan denetim yöntemlerinden biri de Ombudsman Kurumudur. Ombudsman, birimler hakkında vatandaştan gelen şikâyetleri tarafsız bir biçimde inceler. Bu sayede kamu yönetiminin etkin denetimini sağlarken, aksayan yönlerini de ortaya çıkartmış olur. İncelemeleri sonucu elde ettiği bulguları bir rapor halinde parlamentoya sunar.

2.1. OMBUDSMAN KAVRAMI VE DÜNYADAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

Ombudsman Kurumu insanların daha özgür bir ortamda yaşamaları, idarenin uygulamalarından olumsuz bir biçimde etkilenmemeleri, idare karşısında haklarını ararken maddi ve manevi yönden sıkıntı çekmemeleri, şikâyetlerinin zaman geçirilmeden çözüme

¹⁶⁷ Hans Gammeltoft-Hansen, “Ombudsman Kavramı”, çev. Turgay Ergun, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:29, Sayı:3, Eylül 1996, s.195.

¹⁶⁸ Mehmet Öztürk, **AB Ülkelerinde Ombudsman Denetimi Uygulamaları ve Türkiye**, Yeni Yüzyıl Yayınevi, İstanbul, Ağustos 2012, s.12.

¹⁶⁹ Simone Cadeddu, “The Proceedings of the European Ombudsman”, **Law and Contemporary Problems**, Volume: 68, No 1, Winter 2004, s.163.

¹⁷⁰ **Income Tax Ombudsman**, Tax Payers Information Series – 40, New Delhi, 2008, s.6.

kavuşturulması ve toplumun genel olarak huzurunun temin edilmesi için günümüzde birçok ülkede uygulanmaktadır¹⁷¹.

2.1.1. Ombudsman Kavramı

Ombudsman kelimesi İsveççe kökenli bir kelime olup vekil-temsilci¹⁷² anlamında “ombud” ile kişi anlamında “man” sözcüklerinden türetilmiştir. Genellikle delege, avukat, vekil, bir kişi adına hareket etmeye ve haklarını korumaya yetkili kılınmış kimse¹⁷³ veya kısaca yurttaşı koruyan kamu görevlisini¹⁷⁴ ifade etmek için kullanılmaktadır. Ombudsman, Parlamento tarafından atanan vatandaşların karşılaştığı kötü yönetime veya adaletsizliğe ilişkin şikâyetlerini inceleyerek sorunları çözen¹⁷⁵, vatandaşlar için kurtarıcı mesabesinde olan ve mekik diplomasisi yapan¹⁷⁶ ve sorunlara tatmin edici çözümler bulmaya çalışan kamuoyu tarafından güvenilir bir şahıstır. Ombudsmanın gücü, şikâyet edilen konularda idareyi denetleyebilmesi, kamuoyu oluşturabilmesi ve konuyla ilgili raporlar hazırlayarak meclise sunmasından kaynaklanır ama hiçbir şekilde idare adına işlem tesis etme yetkisi yoktur¹⁷⁷. Ombudsmanın, taraflar arasında iletişim sağlama, güvenilir tavsiyelerde bulunma, rehberlik etme, araştırma, uzlaşma, arabuluculuk ve konuyla ilgili hüküm verme gibi fonksiyonları bulunmaktadır¹⁷⁸.

Ombudsman nedir? sorusu cevaplandırılmadan önce onun “ne olmadığını” anlatmak, konunun daha iyi kavranmasına ve meselenin çerçevesinin daha sağlıklı bir zemine oturtulmasına yardımcı olacaktır. Bu açıdan Ombudsman öncelikle bir mahkeme (yargı organı) değildir çünkü hukuken bağlayıcı kararlar veremez. Ancak mahkemeden

¹⁷¹ Kemal Özden, **Ombudsman (Kamu Denetçisi) ve Türkiye’deki Tartışmalar**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.186.

¹⁷² **International Ombuds Association**, <http://www.ombudsassociation.org/resources/frequently-asked-questions> (Erişim Tarihi: 21.06.2013).

¹⁷³ Ömer Baylan, **Vatandaşın Devlet Yönetimi Hakkındaki Şikâyetleri ve Türkiye için İsveç Ombudsman Formülü**, T.C., İçişleri Bakanlığı Tetkik Kurulu Başkanlığı Yayınları, No: 12, Ankara, 1978, ss.1-2.

¹⁷⁴ Yılmaz, a.g.e., s.934.

¹⁷⁵ William J. Stewart - Robert Burgess, **Collins Dictionary of Law**, Harper Collins Publishers, Glasgow, 1996, s.282; S. Stephenson Smith, **The New International Webster's Comprehensive Dictionary**, Florida, 1996, s.881; William Morris, **The Grolier International Dictionary**, 2. Cilt, Massachusetts, 1987, s.917.

¹⁷⁶ James T. Ziegenfuss – Patricia O’Rourke, **The Ombudsman Handbook: Designing and Managing an Effective Problem-Solving Program**, McFarland Company, Shutterstock, 2011, s.29.

¹⁷⁷ Bryan A. Garner (Editor in Chief), **Black’s Law Dictionary**, 8. Edition, Thomson West, USA, 2004, s.1121.

¹⁷⁸ Ziegenfuss – O’Rourke, a.g.e., s.49.

daha esnektir ve daha fazla manevra kabiliyeti bulunmaktadır. Ombudsman bir teftiş mekanizması gibi idari denetim de yapmamaktadır çünkü idari anlamda yetkiyi kullanan organdan bağımsız şekilde hareket etmektedir. Ayrıca cezalandırmaya dayalı klasik teftiş zihniyetinin aksine Ombudsman, rehberlik eden, yol gösteren bir işlev üstlenmektedir. Bunun yanı sıra Ombudsman siyasi denetim de yapmamaktadır çünkü siyasi denetimde idarenin iş/işlemlerinden zarar görenlerin korunması gibi doğrudan bir amaç güdülmemektedir. Görüldüğü gibi Ombudsman bu yöntemlerden farklı kendine has özellikleri olan nevi şahsına münhasır bir yapıdır.

Ombudsman, genel olarak, kamu idaresinin işlemleri, eylemleri veya ihmalleri hakkında vatandaşlardan gelen itiraz ve şikâyetleri ele alır. Bununla beraber kamu görevlilerinin davranışları ile ilgili şikâyetleri de inceleme yetkisine sahiptir¹⁷⁹. Bu nedenle Ombudsman; hak ihlali, hata, ihmal, gecikme, hakkaniyet dışı işlem, yetki suiistimali ve kötü yönetime karşı vatandaşların korunması konusunda rol üstlenen etkili bir makamdır. Ombudsmanın birey haklarının korunması için üstlendiği farklı işlevleri şöyle sıralayabiliriz;

- Kamu idaresinin hukuka veya hakkaniyete aykırı davranıp davranmadığını araştırmak,
- İdarenin bu türden işlem veya eylemlerde bulunduğu belirlenmesi halinde, idarenin söz konusu aykırı işlem ve eylemi değiştirmesi konusunda tavsiyede bulunmak¹⁸⁰,
- Çalışmaları ve incelemeleri konusunda yasama organına ve genel olarak kamuya yıllık raporlar hazırlamak¹⁸¹.

Ombudsmanın biri halka diğeri ise bürokrasiye bakan iki yönü bulunmaktadır. Ombudsman halk açısından; kamu kuruluşlarınca hizmetlerden yararlanan bireylere iyi, zamanında ve haklarına saygılı bir şekilde hizmet götürülmesinin güvencesini veren bir kurumdur. Bürokrasi açısından ise; kamu hizmetlerinin sağlanması sırasında yapılan

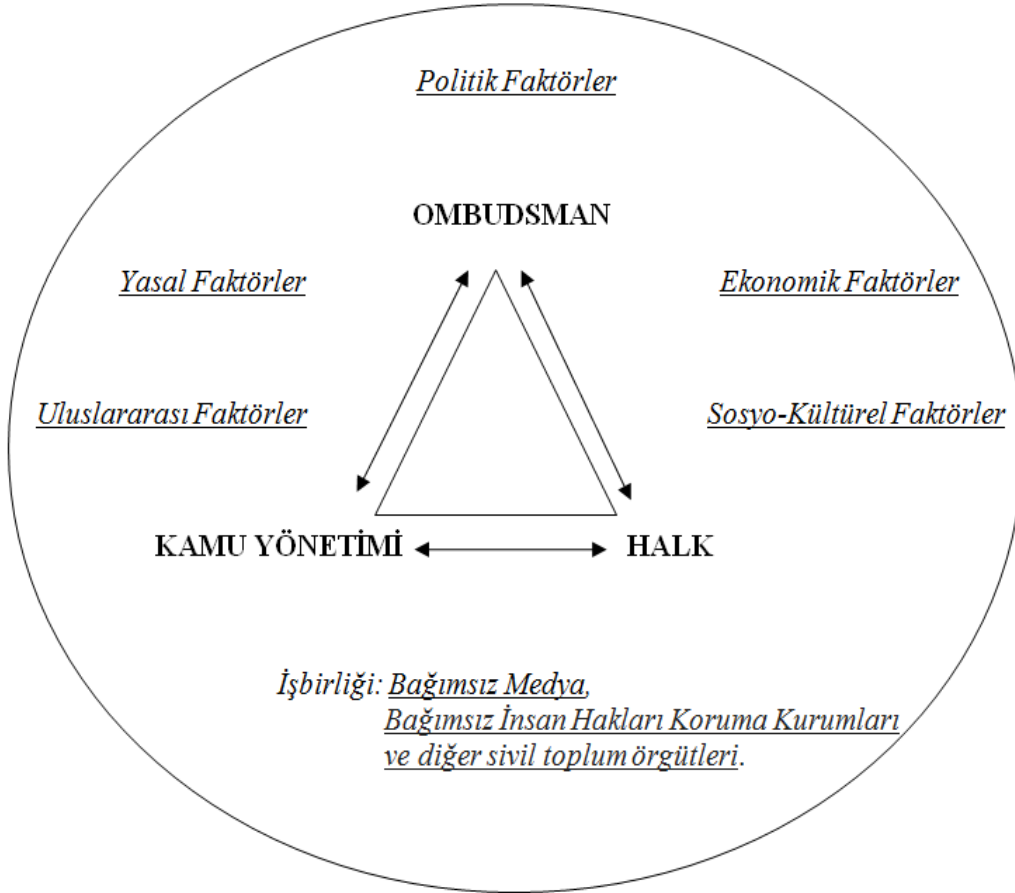
¹⁷⁹ Joseph LaPalombara (Editor), **Politics Within Nations**, Contemporary Comparative Politics Series, Prentice-Hall, USA, 1974, s.165.

¹⁸⁰ Fernando Serrano, "The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection", içinde **Protection of Taxpayer's Rights - European, International and Domestic Tax Law Perspective**, eds. Wlodzimierz Nykiel - Malgorzata Şek, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, s.136.

¹⁸¹ LaPalombara, a.g.e., s.165.

işlemlerde saptanamamış yanlışlıkların tespitini ve düzeltilmesini sağlayan ek bir denetim mekanizması olarak değerlendirilebilir¹⁸².

Şekil-1: Ombudsman Üçgeni ve Kapsamı



Kaynak: Ulziibayar Vangansuren, **The Institution of the Ombudsman in the Former Communist Countries**, The Charles and Kathleen Manatt Democracy Studies Fellowship at IFES July - August, 2002, International Foundation for Election Systems, Washington, s.29.

Ombudsman, toplumdaki farklı aktörler arasında denge sağlayarak, aktörler arası iletişim olanaklarını artırmakta, bu aktörlerin birbirleri arasındaki etkileşimini geliştirmekte ve sistemin düzenli ve verimli bir şekilde çalışmasına yardımcı olmaktadır. Ana hatları ile temel toplum aktörleri Ombudsman, halk ve idare (kamu yönetimi) şeklinde sayılabilir ve aralarındaki ilişki “Ombudsman Üçgeni ve Kapsamı” yardımı ile

¹⁸² Victor J. Pickl, “Ombudsman ve Yönetimde Reform”, çev. Turgay Ergun, **Amme İdaresi Dergisi**, TODAİE Yayınları, Ankara, C. 19, S. 4, 1986, s.39.

açıklanabilir. Nitekim yukarıdaki şekilde yer alan çift yönlü oklar; “Kamu Yönetimi, Halk ve Ombudsman” arasındaki iletişimi ifade etmekte ve aralarındaki güven ilişkisini güçlendirerek toplum içerisinde meydana gelen sorunların azaltılması sağlanmaktadır. Aynı zamanda bu aktörleri etkileyen faktörler de (politik, ekonomik, yasal, uluslararası, sosyo-kültürel) yine şekil üzerinde gösterilerek sistemin, gerçek hayata yansımaları anlatılmaya çalışılmıştır. Ombudsman bu fonksiyonlarını yerine getirirken medya organları, insan haklarını koruma kurumları ve sivil toplum örgütleri ile işbirliği içine girerek beraber çalışmakta ve etkisini daha da artırmaktadır¹⁸³.

İsveç diline ait olan Ombudsman terimi, tüm dünyada bu şekilde kabul görmüş ve literatüre bu şekilde geçmesine rağmen, görev aldığı ülkelerin hukuki, siyasi, sosyal veya kültürel sistemlerine göre farklı isimler altında anıldığı görülmektedir. Fransa’da¹⁸⁴ “Hakların Savunucusu” (Le Défenseur des droits), Hollanda’da¹⁸⁵ “Ulusal Ombudsman” (Nationale Ombudsman), İspanya’da¹⁸⁶ “Halkın Savunucusu” (Defensor del Pueblo), İngiltere’de¹⁸⁷ “Parlamento ve Sağlık Hizmetleri Ombudsmanı” (Parliamentary and Health Service Ombudsman), Finlandiya’da¹⁸⁸ “Parlamento Ombudsmanı” (The Parliamentary Ombudsman), Avusturya¹⁸⁹ (Volksanwaltschaft) ve Romanya’da¹⁹⁰ (the People’s Advocate) “Halkın Avukatı”, Macaristan’da¹⁹¹ “Temel Haklar Komiseri”, Slovenya’da¹⁹² “İnsan Hakları Ombudsmanı”, Rusya’da “İnsan Hakları Komiseri” ifadeleri kullanılmaktadır¹⁹³. Türkiye’de ise 6328 sayılı Kanun’da¹⁹⁴ “Kamu Denetçisi” terimi tercih edilmiştir.

Yukarıda Ombudsmana ait değişik ülkelerde ifade edilen isimlerin yanı sıra Ombudsman Kurumunun ilgilenmiş olduğu konular, görev aldığı ülkelerin farklı sosyal,

¹⁸³ Ulziibayar Vangansuren, **The Institution of the Ombudsman in the Former Communist Countries**, The Charles and Kathleen Manatt Democracy Studies Fellowship at IFES July - August, 2002, International Foundation for Election Systems, Washington, ss.24-34.

¹⁸⁴ <http://www.defenseurdesdroits.fr/> (Erişim Tarihi:02.04.2015).

¹⁸⁵ <https://www.nationaleombudsman.nl/home> (Erişim Tarihi:02.04.2015).

¹⁸⁶ <http://www.defensordelpueblo.es/es/index.html> (Erişim Tarihi:02.04.2015).

¹⁸⁷ <http://www.ombudsman.org.uk/> (Erişim Tarihi:02.04.2015).

¹⁸⁸ <http://www.oikeusasiamies.fi/Resource.phx/eoa/index.htm> (Erişim Tarihi:02.04.2015).

¹⁸⁹ <http://volksanwaltschaft.gv.at/en> (Erişim Tarihi:02.04.2015).

¹⁹⁰ http://www.avp.ro/index.php?option=com_content&view=article&id=47&lang=en&Itemid=54 (Erişim Tarihi: 02.04.2015).

¹⁹¹ <http://www.ajbh.hu/en/web/ajbh-en/> (Erişim Tarihi:02.04.2015).

¹⁹² <http://www.varuh-rs.si/index.php?id=1&L=6> (Erişim Tarihi:02.04.2015).

¹⁹³ Nuri Tortop, “Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması”, a.g.m., ss.3-4.

¹⁹⁴ 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6328 numaralı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu.

kültürel, idari ve hukuki yapılarına göre değişiklik gösterdiği için Ombudsman kurumunun tek bir tanımının yapılması zordur. Bu nedenle farklı yazarların eserlerinden yararlanılarak Ombudsman Kurumunun genel olarak tanımı şu şekilde yapılabilir; Ombudsman idarenin eylem, işlem ve faaliyetlerini vatandaşlardan gelen şikâyet üzerine ya da re'sen harekete geçerek hukuka, hakkaniyete, insan haklarına ve iyi yönetim ilkelerine uygunluk açısından denetleyen, inceleme sonucunda bir karara vararak bunu taraflara ileten ancak verdiği kararın hukuken bağlayıcılığı bulunmayan, yıllık çalışmalarını Meclise ve kamuoyuna rapor halinde sunan bağımsız ve özerk bir devlet kurumudur¹⁹⁵.

Ombudsman Kurumu genel anlamı ile, yasama organı tarafından atanan, hükümete ve yasama organına karşı bağımsız olan, idarenin haksız eylem ve işlemlerinden dolayı zarar gören vatandaşların sözlü veya yazılı başvuruları sonucu ve gerektiği zamanda re'sen harekete geçen, idarenin her türlü işlemleri üzerinde geniş bir denetleme yetkisi ile donatılmış, idarenin haksız eylemlerini ortaya çıkartmak, yasalar çerçevesinde hareket edilmesini sağlamak, kesin ve bağlayıcı hükümler vermeden önerilerde bulunmak ve kamu hizmetlerinin vatandaşa sunulurken haksızlığı önlemek amaçlarını taşıyan, kanuna uygun ama hakkaniyete uygun olmayan kararlara karşı da bireyleri koruyan bir yapıdır¹⁹⁶. Başka bir ifade tarzı ile Ombudsman Kurumu, vatandaşların idare ile arasında yaşanan olumsuzlukları anlatabildikleri, re'sen veya başvuru yolu ile harekete geçebilen, çoğunlukla arabulucu görevini üstlenen fakat gerektiği durumda idari kurumun, devlet gizliliğini içermediği sürece, gizli belgelerini dahi inceleme yetkisiyle donatılmış, yasama organı tarafından atanan ve bu organa karşı sorumlu olan bağımsız bir denetleme kurumudur. Ombudsman Kurumu kökleşmiş sorunları hızlı ve pratik bir şekilde çözmeye çalışır ve gücünü kamuoyuna yapacağı açıklamalardan ve hazırlayacağı raporlardan, yetkisini ise yasama organından almaktadır¹⁹⁷.

¹⁹⁵ Larry B. Hill, **The Model Ombudsman: Institutionalizing New Zealand's Democratic Experiment**, Princeton University Press, Princeton, New Jersey, 1976, s.12; Kadir Caner Doğan, **Karşılaştırmalı Ülke İncelemeleri Bağlamında Türk Kamu Yönetiminde Ombudsmanın Uygulanabilirlik Analizi**, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Bursa, 2014, ss.71-76; Erhürman, a.g.m., s.89.

¹⁹⁶ Muammer Oytan, "Ombudsman Eli İle İdarenin Denetimi Konusunda Kıyaslamalı Bir İnceleme", **Danıştay Dergisi**, Yıl:5, Sayı:18-19, 1975, ss.195-196.

¹⁹⁷ Nuri Tortop, **Yönetim Bilimi (Temel İlkeler)**, Yayın No:89, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Ankara, 1975, s.161.

2.1.2. Ombudsmannın Dünyadaki Tarihsel Gelişimi

Ombudsmannın dünya üzerindeki tarihsel gelişimi, çeşitli ülkelerdeki gelişim ve Türk-İslam Devletlerindeki gelişim şeklinde incelenecektir.

2.1.2.1. Çeşitli Ülkelerde Tarihsel Gelişim

Bazı yazarlar, Ombudsmannın temellerinin Sparta Uygarlığında yer alan “Eforlara” kadar ulaştırırken¹⁹⁸ bir kısım yazarlar Roma tarihinde “Halk Tribünlerine”¹⁹⁹ kadar götürmektedir. Eforlar, Sparta’nın üst düzey yargıçları olup beş kişilik bir heyettir ve temel görevi Devletin tüm yönetimini kontrol etmektir. Tribün (Latince= tribunus) ise Roma Cumhuriyeti ve İmparatorluğu döneminde seçilmiş olan idari veya askeri görevlilerce paylaşılan unvan anlamına gelmektedir. Bu mekanizma, halk tabakasının (avam) çıkarlarını ve haklarını, soylu sınıf (aristokrat) karşısında korumaktaydı²⁰⁰.

Bazı yazarlar da 17. yüzyıl Amerikan kolonilerindeki “Censors Kurumu” arasında²⁰¹ benzerlikler kurmaktadır.

Bazıları ise Çin’de M.Ö.206-M.S.220 tarihleri arasında hüküm sürmüş olan Han Hanedanlığı sırasında var olan “Control Yuan” kurumu arasında benzerlikler kurmuşlardır²⁰². Control Yuan Kurumu günümüzde de faaliyet göstermekte olup Çin Halk Cumhuriyeti Hükümetinin beş ana kolundan biridir ve hükümetin diğer kollarını araştırma ve denetleme yetkisine sahip olan kuruluştur. Bu yönü ile Avrupa Birliği Sayıştayına, siyasi Ombudsmana veya idari soruşturma daimi komisyonlarına benzetilebilir. Kurumun idareyi denetleme, teftiş yetkisi olup sorumluları mahkemeye gönderebilmektedir. Ayrıca insan haklarının korunması noktasında da büyük etkisi bulunmaktadır. Kurum; Başkan, Başkan Yardımcısı, 27 üyeli bir Konsey ve Ulusal Denetleme Ofisinden oluşmaktadır. Ana çalışma konuları; etnik ve azınlık işleri, ulusal savunma ve istihbarat işleri, finans ve ekonomi işleri, yargı ve cezaevi işleri, eğitim ve kültür işleri gibi konulardır. Bununla

¹⁹⁸ Enika Hajdari, “Ombudsman- Historical Views”, **European Scientific Journal**, Special Edition, Vol.1, February 2014, s.516.

¹⁹⁹ John Clarke Adams, “In Quest of the Ombudsman in the Mediterranean Area”, **American Academy of Political and Social Science**, Volume 377, Issue 1, May 1968, s.98.

²⁰⁰ Anand Satyanand, “Growth of the Ombudsman Concept”, **Journal of South Pacific Law**, Volume 3, 1999, s.76.

²⁰¹ Walter Gellhorn, “The Swedish Justitieombudsman”, **The Yale Law Journal**, Vol. 75, No. 1, November 1965, s.1.

²⁰² Geofferey Sawyer, **Ombudsmen**, Melbourne University Press, Victoria, 1968, s.6.

birlikte gerektiğinde insan haklarını koruma, yolsuzlukla mücadele ve danışma kurulu gibi ihtisas komiteleri ile gerekli çalışmalar yapılabilir²⁰³. Kurum kısaca, vatandaşların şikâyetlerini alarak değerlendirir, devlet kurumlarının yolsuzluk, suiistimal ve ihmallerini araştırır, hukuku ihlal ettiği ithamıyla karşılaşan kamu görevlilerinin çalışmalarını inceler, insanların hak ve menfaatlerinin korunması, sosyal adaletin yaygın hale getirilmesi ve daha şeffaf, yetkili ve etkin bir idare yapısının teşvik edilmesi için düzeltici tedbirler önerir²⁰⁴.

Ombudsmannın, bir ölçüde Montesquieu'nün kuvvetler ayrılığı ilkesi hakkındaki fikirlerine dayandığı da savunulmaktadır²⁰⁵. Hatta Ombudsmanı yasama, yürütme ve yargının dışında, ayrı bir organ olarak ve bu üç gücün arasındaki dengeyi bir tampon misali kurmakla sorumlu, “dördüncü güç” şeklinde tanımlayanlar da bulunmaktadır²⁰⁶.

Ancak, kurumu ilham alan ülkeler, Ombudsmanın örneğini İsveç'te öncü²⁰⁷ olarak bulmuşlar ve daha gerilere gitme gereği duymamışlardır. Bu yüzden Ombudsmanın modern tarihi genellikle 18. yüzyılın başlarına dayandırılmaktadır.

Ombudsmanlık Kurumunun yapısal olarak ortaya çıkışı, Osmanlı tarihi ve İsveç tarihinin kesişme noktasına denk gelmektedir²⁰⁸. Rusya'yı ele geçirmek için çıktığı seferde İsveç Kralı XII. Charles'ın (Demirbaş Şarl) ordusu Poltava Meydan Savaşında²⁰⁹ yenilgiye uğramış, Kral ve beraberindekiler Osmanlı Devleti'ne sığınmıştır. Beş yıl boyunca Osmanlı topraklarında sürgünde olan Demirbaş Şarl, ülkesinden gelen rüşvet, adam kayırma, vergi toplamada adaletsizlik ve yolsuzluk gibi haberler karşısında, hem halkın yöneticiler karşısında çektiği sıkıntıları dindirmek hem de kendisinin yokluğundan faydalanan yöneticilerin haksız davranışlarına bir son vermek amacıyla Osmanlıdaki bazı

²⁰³ The Control Yuan, Republic of China (Taiwan) <http://www.cy.gov.tw/mp.asp?mp=21> (Erişim Tarihi: 23.08.2014).

²⁰⁴ Fernando Serrano, “The Taxpayer’s Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, **Intertax**, Volume 35, Issue 5, 2007, s.332.

²⁰⁵ Kristiina Aima, “A European Tax Ombudsman?” içinde **Legal Remedies in European Tax Law**, ed. Pasquale Pistone, IBFD, Amsterdam, 2009, s.180.

²⁰⁶ Henk Addink, “The Ombudsman As The Fourth Power On The Foundations Of Ombudsman Law From a Comparative Perspective”, içinde **Judicial Lawmaking and Administrative Law**, eds. Frits Stroink – Eveline van der Linden, Ius Commune: European and Comparative Law Series, Vol. 52, Temmuz 2005, Antwerpen, ss.272-276.

²⁰⁷ Joseph LaPalombara (Editor), **Politics Within Nations**, Contemporary Comparative Politics Series, Prentice-Hall, USA, 1974, s.165.

²⁰⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz., C. McKenna Lang, “A Western King and an Ancient Notion: Reflections on the Origins of Ombudsing”, **Journal of Conflictology**, Volume 2, Issue 2, 2011, ss.56-64.

²⁰⁹ Poltava Savaşı; 27 Haziran 1709 tarihinde Rusya çarı I. Petro'nun İsveç kralı XII. Charles'ı (Demirbaş Şarl) büyük bir yenilgiye uğrattığı muharebedir. Savaşta mağlubiyete uğrayan Demirbaş Şarl, askerleriyle birlikte kaçarak Osmanlı Devletine sığınmış ve Boğdan'da bulunan Bender kentinde beş yıl sürgünde yaşamıştır.

sistemlerden esinlenerek 1713'te bir kişiyi yüksek denetçi olarak (His Majesty's Supreme Ombudsman = Majestelerinin Yüksek Denetçi) tayin etmiştir. Böylece 1713 yılında İsveç'te Ombudsmanlık Kurumu'nu kurmuştur²¹⁰. Demirbaş Şarl'ın 1718 tarihinde ölümünden sonra tüm yetkiler Meclis'e (Riksdag²¹¹) geçmiştir. 1719 yılında Ombudsmanlık Kurumunun adı Justutiekansler (JK=Kraliyet Denetçisi) olarak değiştirilmiştir. 1766 yılında ise "uzaktaki kralın gözü kulağı" olarak da nitelendirilen Ombudsmanları atama yetkisi Kral'dan tamamen alınarak Meclis'e (Riksdag) devrolmuş ve Parlamento Ombudsmanı (JO=Justitieombudsman) ihdas edilmiştir. 1800'lü yılların başlarında, Kral III. Gustav'ın otokratik yönetimi hafızalarda taze iken, yeni anayasaya, Parlatentonun yürütme organı üzerinde bir kontrol sağlamak amacıyla Ombudsman sistemi eklenmiştir. Dolayısıyla 1809 tarihli İsveç Anayasasında Parlamento Adalet Ombudsmanına (Riksdagens Justite Ombudsman) ilk defa yer verilmiş²¹² daha sonraki İsveç Anayasalarında ise bu kurum geliştirilmiştir²¹³. Tüm idare ve yargı organlarını, kamu adına denetlemek ve gerektiğinde dava açma yetkisine sahip olan Ombudsman'ın yetki sahasına 1957 yılında yerel yönetimlerde dâhil edilmiştir. 1976 yılında ise artan iş yükü nedeniyle Ombudsman sayısı dört kişiye çıkarılmıştır²¹⁴.

Modern manada ilk resmi Ombudsmanın uygulaması, İsveç'te başarılı olunca 1919 yılında Finlandiya'da faaliyete başlamıştır. Bu iki ülke hariç olmak üzere İkinci Dünya Savaşı sonrasına kadar Ombudsmanlık Kurumu diğer ülkelerin pek dikkatini çekmemiştir. Nitekim 1950'li yıllardan sonra Ombudsmanın dünya sahnesinde yavaş yavaş yayılmaya başladığı görülmektedir. Özellikle II. Dünya Savaşı'ndan sonra pek çok ülkede, çeşitli şekillerde uygulanma imkânı bulan ve yönetimde adaletin sağlanması noktasında, kamu yönetiminde önemli bir yere sahip olan Ombudsmanlığın genişlemesi ile demokratikleşmenin dünyaya yayılması arasında da sıkı bir ilişki kurulabilir. Ombudsmanlık İsveç'ten sonra, 1950-1960 yılları arasında birinci dalga olarak nitelenen dönemde İskandinavya ülkelerinde (sırasıyla Norveç'te 1952, Danimarka'da 1953 yılında)

²¹⁰ Bengt Wieslander, **The Parliamentary Ombudsman in Sweden**, Second Revised Edition, Stockholm, Sweden, 2005, s.13.

²¹¹ Ülkenin ulusal yasama meclisi ve yüksek karar organı olup, 349 üyeye sahiptir.

²¹² **The Constitution of Sweden The Fundamental Laws and the Riksdag Act**, s.14.

²¹³ The Parliamentary Ombudsmen, <http://www.jo.se/en/About-JO/History/> (Erişim Tarihi:16.07.2014)

²¹⁴ Linda C. Reif, **The Ombudsman, Good Governance, and the International Human Rights System**, Martinus Nijhoff Publishers, Netherlands, 2004, ss.4-6.

kurulmuştur²¹⁵. Ombudsmanlığın yayılmasında ikinci dalga Avrupa ülkelerine (Batı Almanya'da 1957, Fransa'da 1973, İtalya'da 1974 yılında) doğru olmuştur. Üçüncü dalga da Anglo-Sakson ülkeleri (Yeni Zelanda'da 1962, Arizona-ABD'de 1966, İngiltere'de 1967 ve Kuzey İrlanda'da 1970 yılında) Ombudsmanlığı kabul etmiştir. Dördüncü dalga ise Rusya ve Eski Sovyet Ülkelerini (Romanya'da 1994, Rusya Federasyonu'nda 1997 yılında) kapsamaktadır²¹⁶.

Konuya uluslararası perspektiften bakıldığında;

- Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi'nin 1957 yılında "İnsan Hakları Yüksek Komiserliği"nin kurulmasına ilişkin kararı,
- Birleşmiş Milletler Genel Kurulunca 1966 yılında onaylanan Medeni ve Sosyal Haklar Konvansiyonu hükümlerinde yer alan "Ombudsman Clause" kavramı,
- 1971'de Viyana'da toplanan İnsan Hakları Üzerinde Avrupa Parlamentosu Konferansı'nda "Hükümete bağlı birimlerin işlemlerine karşı şikâyet hakkına dayalı, olarak kişisel şikâyetlerin alınması ve incelenmesi için yetkili kılınan ve İskandinav ülkelerinde Ombudsman olarak bilinen örgütün çizgilerine göre işlev yapan bir organın kurulmasının" kararlaştırılması,
- Avrupa Konseyi İstişari Asamblesi'nin 1975 tarihli ve 457 sayılı kararıyla da üye devletlere Ombudsmanlık müessesesinin kurulmasını tavsiye etmesi,
- Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, 23 Eylül 1985 tarih ve R (85) 13 sayılı (Recommendation No. R (85) 13 on the Institution of the Ombudsman) kararı ile,

Ombudsmanın ulusal, yerel ve sektörel bazda farklı ülkelerde kurumsallaşmasına ve yaygınlaşmasına yardımcı olmuştur²¹⁷. Bu tavsiye kararlarında, yargı kontrolünün tamamlanması, kişilerin idari mercilerin işlemlerine karşı korunması ve parlamento

²¹⁵ Mary Seneviratne, **Ombudsmen: Public Services and Administrative Justice**, Cambridge University Press, Scotland, 2002, s.2.

²¹⁶ Hasan Tahsin Fendoğlu, **Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, ss.61-62.

²¹⁷ İsmet Tayşi, "Ombudsman Kurumu ve Ülkemizde Uygulanabilirliği", **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 1997, s.109.

gücünün artırılması amacıyla, bir Ombudsman atanması ve Ombudsmanın yetkilerinin artırılması önerilmiştir²¹⁸.

Benzer şekilde Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 20.12.1993 tarih ve 48/134 sayılı Kararı ile de üye ülkeler Ombudsman ve benzeri işlev gören kurumları kurmaya veya mevcut kurumlarını daha aktif hale getirmeye davet edilmiştir.

2.1.2.2. Türk-İslam Devletlerinde Tarihsel Gelişim

Çeşitli ülkelerde bu ve benzeri bir tarihsel gelişimden bahsedilirken bazı yazarlar da Ombudsman ile Türk-İslam Devletlerinde bulunan bir takım sistemler (Muhtesip Kurumu, Şurta Teşkilatı, Ahilik, Divan-ı Mezalim, Kazaskerlik, Kadılık, Sulh Meclisi gibi) arasında yakın ilişki kurmuşlardır. Şöyle ki; Ombudsmanlığın modern manada ilk olarak İsveç'te ortaya çıktığı genel kabul görse de, İslam Devletleri'nde halktan gelen şikâyetleri değerlendirmek, etkin ve hızlı bir şekilde hükme bağlamak İslam Devleti olma özelliğinin temelini oluşturduğundan²¹⁹ kurumun benzer örneklerine İslam Devletlerinde çokça rastlanmaktadır²²⁰.

İslam dininden önce bedevi kabilelerinde gerçek anlamda bir idare kavramı yoktu. Yoğunluk olarak bedevilerin yaşadığı kentlerde dahi yalnızca basit usullerle sürdürülen idare sistemleri mevcuttu. Peygamber Hz. Muhammed İslam dinini yaymaya başladıktan sonra idari sistemi ve bu sistemde görev yapacak idari personeli ilk defa halka tanıtmış; oluşturduğu idari birimlere de vali, hâkim ve vergi toplayıcıları gibi memurlar atamıştı. Bu görevlilerin tamamı, yaptıkları iş ve işlemlerden dolayı devletin başında bulunan Hz. Muhammed'e karşı sorumluydular²²¹. Daha sonraki dönemlerde Hz. Ömer zamanında kurulmuş ve daha sonra birçok İslam ülkesinde uygulanmış olan "Muhtesip Kurumu" da Ombudsmanlığa benzetilmiştir²²². Bunların yanında, dünyada birçok ülkede bulunan Ombudsmanlık müessesesiyle, 13. yüzyılda Anadolu'da uygulanan Ahilik Sistemi arasında

²¹⁸ Mustafa Serdar Özbek, **Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s.492.

²¹⁹ Tayşi, a.g.m., s.108.

²²⁰ Federal Tax Ombudsman, **Annual Report 2013**, İslamabad, 2014, s.35.

²²¹ Victor J. Pickl, "Ombudsman Sistemlerinin İslami Temelleri", çev. Taykan Ataman, **Yeni Türkiye Dergisi**, Siyasette Yozlaşma Özel Sayısı II, Yıl:3, Sayı: 14, 1997, s.801.

²²² Rudolf Machacek, "Law And Justice: Two Sides Of The Same Coin", **Law and Politics**, Volume 1, No 5, 2001, s.571; Victor J. Pickl, "Ombudsman ve Yönetimde Reform", a.g.m., s.39.

da benzerlik kurulmuştur²²³. Daha önce değindiğimiz gibi, İsveç Kralı Demirbaş Şarl'ın görevlendirdiği ilk Ombudsmanın, Osmanlı topraklarında sürgündeyken atanmış olması, Kral'ın yakından tanıma fırsatı bulduğu Osmanlı devlet yönetimindeki benzer uygulamalardan etkilendiği görüşlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur²²⁴. Nitekim Paris Yerel Yönetim Ombudsmanı'nın yıllık raporunda, “kurum her ne kadar 18. yy başında İsveç'te ortaya çıkmışsa da İsveç Kralı'nın Osmanlı İmparatorluğu'nda görüp kendi ülkesine uyarladığı bir kurumdur”²²⁵ şeklinde belirtilmiştir. Benzer bir görüş olarak; Demirbaş Şarl'ın Osmanlı topraklarında yaşadığı zamanlarda “Kadıaskerlik Kurumunu” inceleyerek esinlendiği ve kendi ülkesinde de böyle bir kurum kurulmasını istediği öne sürülmüştür²²⁶. Ombudsmanlığı, “Şeyhülislamlık” ve “Divan-ı Hümayun” gibi kurumlara benzetenler de olmuştur²²⁷.

Bu bağlamda düşünüldüğünde, tarih boyunca Emeviler, Selçuklular, Abbasiler, Osmanlılar gibi birçok Türk-İslam devletinin kendi hukuk sistemleri içerisinde Ombudsmana benzer kurumlara yer verdikleri görülmektedir. Konu bütünlüğünün sağlanması açısından Muhtesip Kurumu (Hisbe Teşkilatı), Divan-ı Hümayun, Kazasker (Kadıaskerlik) ve Kadılık Müessesesi, Şurta Teşkilatı, Uzlaştırma Heyeti (Sulh Meclisi), Ahilik Teşkilatı ve Divan-ı Mezalim Kurumu (Haksızlıklar Divanı) bu çerçevede kısaca incelenecektir.

Bu kurumların ortak özelliği, adaleti gerçekleştirme ilkesinden hareketle bir nevi kamu denetimi fonksiyonunu icra etmeye çalışmalarıdır. Aynı zamanda bu kurumlar ve onların teşekkülünde yatan temel felsefe incelendiğinde Ombudsmanlığın ahlaki arka planını da tespit etmek mümkündür²²⁸. Zira tarihi süreçte bir kurumun çıkış temelini ararken birebir aynısını değil, üstlenmiş olduğu işlevleri ve temel felsefesini aramak gerekir. Dolayısıyla aşağıda açıklanacak müesseselere bu bakış açısıyla yaklaşılacaktır.

²²³ Mustafa Köksal, **Ahilik Kültürünün Dünü ve Bugünü**, Türk Standartları Enstitüsü Kültür Yayınları, Ankara, 2001, s.9.

²²⁴ Zekeriya Temizel, **Yurttaşın Yönetime Karşı Korunmasında Bağımsız Bir Denetim Organı: Ombudsman**, Uluslararası Yerel Yönetimler Birliği Doğu Akdeniz ve Ortadoğu Bölge Teşkilatı Yayını, İstanbul, 1997, s.765.

²²⁵ Kemal Özden - Ertuğrul Gündoğan, “Ombudsmanlık Sistemi: Tanımı, Tarihi Gelişimi, Dünyadaki Uygulamalar ve Türkiye'deki Uygulanabilirlik Tartışmaları”, **Türkiye Günlüğü**, 2000, S. 62, s.50.

²²⁶ İbrahim al-Wahab, **The Swedish Institution of Ombudsman**, Liber Förlag, Stockholm, 1978, s.24.

²²⁷ Galip Demir, **Ombudsman Aranıyor**, Ahi Kültürünü Araştırma Yayınları, İstanbul, 2002, s.62.

²²⁸ Yasin Kurban, “Divân-ı Mezalim'den Ombudsmanlığa: Kamu Denetçiliğinin Tarihi Arka Planı”, **EKEV Akademi Dergisi**, Yıl: 16, Sayı: 52, Yaz 2012, s.94.

2.1.2.2.1. Hisbe Teşkilatı (Muhtesip Kurumu)

İkinci Halife Hz. Ömer'in (634-644) halkın ırk, dil, cinsiyet ve din ayırımı yapılmadan başvuru yapabileceği, idare aleyhine şikâyetlerini dile getirebileceği bir idari denetim organı olarak kurduğu ve genel ahlâkı, kamu düzenini korumak ve denetlemekle görevli olan teşkilata "Hisbe Teşkilatı" denilmektedir²²⁹. Teşkilâtın temelini teşkil eden muhtesiplerin görevlerini²³⁰ iktisadi, sosyal, adli ve ahlaki görevler şeklinde özetleyebiliriz. Bu teşkilat halkın manevi ve ahlaki bakımdan kontrolünü yapar, üretici ve tüketicinin aldanıp, aldatmalarının önüne geçme gayesi güderdi²³¹. Muhtesiplerin görevleri, çarşı ve panayırda gezerek halkın yönetim hakkındaki şikâyetlerini dinlemek, idari kuruluşları, halkın bu şikâyetleri doğrultusunda denetlemek ve hâkimlerin görevlerini titizlikle yerine getirip getirmediğini incelemektir²³². Bu bağlamda muhtesipler, üstlendiği sorumluluklar ve ifa ettiği görevler bakımından adeta birer müfettiş²³³ gibi hizmet görmekteydi. Muhtesip, ihtisab vergisini topladığı için bu yönüyle maliyeyi ilgilendirirken, diğer yönüyle sanat ve ticaret hayatını düzenleyen bir görevli idi. Esnafın konulan nizâmlara uyulup uyulmadığını denetler, işyerlerine açma ruhsatı verirdi. Muhtesibin esnaf üzerindeki en etkili ve önemli kontrol mekanizmalarından biri de narh (fiyat) kontrolü ile para rayicinin denetlenmesi ve hammadde kontrolü yapmasıydı²³⁴. Bunların yanında Osmanlı Devleti'nde zaruri ihtiyaç maddeleri ile stratejik önemi olan ürünlerin ihraç edilmesi yasak olduğu için, yabancı gemiler muhtesip tarafından kontrol edilmeden limanlardan ayrılamazlardı²³⁵.

2.1.2.2.2. Divan-ı Hümayun

İlk kuruluşu Hz. Ömer devrine kadar uzanan Divan, Osmanlı devlet yönetiminde çeşitli dönemlerde en önemli mahkeme, savaşa ve barışa karar veren merci, bakanlar

²²⁹ Avşar, a.g.e., s.35; Yusuf Ziya Kavakçı, **Hisbe Teşkilatı**, Baylan Matbaası, Ankara, 1975, ss.11-13.

²³⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz., Cengiz Kallek, "Asr-ı Saadette Devlet Piyasa İlişkisi", içinde **Bütün Yönleriyle Asr-ı Saadet'te İslam**, ed. Vecdi Akyüz, Cilt:3, Beyan Yayınları, İstanbul, 1994, ss.458-471.

²³¹ Hüseyin Algül - Osman Çetin, **İslam Tarihi**, Gonca Yayınevi, Cilt:2, İstanbul, 1991, s.319.

²³² Metin Kazancı, "Osmanlı'da Halkla İlişkiler", **Selçuk İletişim Dergisi**, C. 4, S. 3, 2006, s.15.

²³³ Robert Mantran, "Hisba", **The Encyclopedia of Islam**, C. III, New Edition, Leiden-London, 1970, s.489.

²³⁴ İbrahim Erdoğan, "Osmanlı İktisadi Düzeninde İhtisab Müessesesi ve Muhtesiplik Üzerine Bir Deneme", **Ankara Üniversitesi Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi (OTAM)**, Sayı:11, ss.133-141.

²³⁵ Ahmet Akgündüz - Said Öztürk, **Bilinmeyen Osmanlı**, Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları, İstanbul, 1999, s.474.

kurulu, meclis, padişahın özel meclisi ve nihayet en yetkili karar organı olarak tanımlanabilir²³⁶. Divan-ı Hümayun'un asli görevlerinden biri de yakınmaları dinleyip sorunları çözmektir. Divan'da siyasi, idari, askeri, örfi, şer'i, adli ve mali işler ile şikâyet ve davalar görüşülüp alakadarlar tarafından tetkik edildikten sonra bir karara bağlanırdı. Divana, hangi din ve millete mensup olursa olsun, hangi sınıf ve tabakadan bulunursa bulunsun, sosyal mevki, yaş, din, dil, cinsiyet farkı gözetilmeksizin herkes dilekçe ile veya vekille başvurabileceği gibi bizzat Padişah'a da başvuru yapılabilirdi. Birey, hiç bir kısıtlama olmaksızın, kurulun önüne çıkarak şikâyetini veya davasını anlatabilirdi. Üyeler bütün şikâyetleri dinlemek zorunda olup, konuyla ilgili görüşlerini söylemekte tamamen özgürdü. Divan-ı Hümayun'da verilen kararlar Padişah'a arz edildikten sonra kesinleşirdi yani Divan-ı Hümayun kararına rağmen son söz padişahındı²³⁷. Memleketin herhangi bir yerinde haksızlığa uğrayan, zulüm gören veya mahalli kadılarca haklarında yanlış hüküm verilmiş olanlar, valilerden, askeri sınıflardan şikâyeti bulunanlar, vakıf mütevellilerinin haksız muamelelerine uğrayanlar ve benzeri davacılar için Divan kapısı açıktı²³⁸. Divan-ı Hümayun, olağanüstü yetkili bir yargı organı olduğu gibi aynı zamanda kadı kararlarının da temyiz merciidir. Sistemik temyizin bulunmadığı Osmanlı Devletinde, Padişah Divanı, yargıyı temyizen denetlemektedir. Ayrıca kadı, yargılama faaliyetinden kaçınmışsa, Padişah Divanı ilk ve son derece mahkemesi olarak bu görevi de yerine getirirdi. Kesin hükme bağlanmış bir karar, Padişah veya Divan kararıyla yeniden yargılama konusu yapılabilirdi. Eğer kadılarla ilgili şikâyet varsa, kadıların denetlenmesi için "Mehayif" adı verilen müfettişler (özel kadı) görevlendirilirdi. Kadıların yanlış kararlarına itiraz ise Divan-ı Hümayuna yapılırdı. Divan-ı Hümayunda görüşülen dava, padişahın onayı ile kesinleşirdi. Görüldüğü üzere Divan, yasa egemenliğini sağlayan önemli bir mahkeme görevi görmekteydi²³⁹.

²³⁶ Fendoğlu, **Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık)**, a.g.e., s.50.

²³⁷ Recai G. Okandan, **Âmme Hukukumuzun Ana Hatları**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1957, s.37.

²³⁸ İsmail Hakkı Uzunçarşılı, **Osmanlı Devletinin Merkez ve Bahriye Teşkilatı**, Türk Tarih Kurumu Yayınları, VIII. Seri, No: 16, Ankara, 1948, s.13.

²³⁹ Fendoğlu, **Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık)**, a.g.e., s.51.

2.1.2.2.3. Kadılık Müessesesi

Kadı, hukukî uyuşmazlıkları ve davaları karara bağlamak üzere devletçe tayin edilen ve pozitif hukuku uygulamakla sorumlu olan kişidir. Kadıların asıl görevi insanlar arasında meydana gelen hukukî ihtilâfları sonuçlandırmak, hukuka aykırı davranışların cezasını hükme bağlamak, verdikleri hüküm ve cezaları icra ve infaz etmektir. Kadıların mülkî, adlî, beledî, malî ve askerî alanlarda değişik görevleri bulunmaktaydı. Dolayısıyla kadı, faal bir idareci, malî memur, müfettiş ve taşrada devletin rüknü olan bir görevlidir²⁴⁰.

2.1.2.2.4. Ahilik Teşkilatı

Ahilik, Türk toplumunun sanat ve meslek alanlarında yetişmesi ve aynı zamanda da ahlaki yönden olgunlaşması amacıyla oluşturulmuş²⁴¹; dini, ahlakî ve iktisadi kuralları birleştirerek sosyal bir yapıya kavuşturan teşkilattir²⁴². Ahilik kurumu, idare ve vatandaş arasında meydana gelen sorunların çözümünde vatandaş adına savunuculuk yapmış ve vatandaşın haksızlığa uğramaması için sürekli bir gözetim ve denetim içerisinde olmuştur²⁴³. Ahi birliklerinde kurulan bu sistem sayesinde esnaf ve sanatkârların meslek ahlâkına uygun tutum ve davranış içinde bulunup bulunmadıkları sıkı bir şekilde denetlenmiştir. Denetimin etkin ve etkili olabilmesi için şikâyet kapıları herkese açık bırakılmıştı. Teşkilatın önemli bir görevi de, esnaf ve sanatkârlıkla büyük bir problem olan üretici ve tüketici ilişkilerini, taraflara zarar vermeyecek şekilde dengelemek ve yeri geldiğinde hakemlik yapmaktır²⁴⁴. Ahilik teşkilatı, çalışma alanı ve amacı bakımından günümüz sivil toplum örgütlerine benzer şekilde (Esnaf Odaları, İşveren Sendikaları, Ticaret ve Sanayi Odaları gibi) görev yapmış ve bu gibi kurum ve kuruluşların temelini oluşturmuştur²⁴⁵. Ahilik kuruluşlarında önemli görevler üstlenen ahi babalar (daha

²⁴⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz., Fendoğlu, **Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık)**, a.g.e., ss.40-50; Fahrettin Atar, **İslam Ansiklopedisi (İSAM)**, Cilt 24, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, Ankara, 2001, ss.66-69; İlber Ortaylı, **İslam Ansiklopedisi (İSAM)**, Cilt 24, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, Ankara, 2001, ss.69-73.

²⁴¹ Avşar, a.g.e., s.51.

²⁴² **Dini Kavramlar Sözlüğü**, Diyanet İşleri Başkanlığı Yayınları, No:589, Ankara, 2006, s.12.

²⁴³ Hasan Abdioğlu, “Yönetişim İlkelerinin Uygulanmasında Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumu ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Açısından Önemi”, **İTİCU Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:6, Sayı:11, Bahar 2007/2, s.81.

²⁴⁴ Neşet Çağatay, **Bir Türk Kurumu Olarak Ahilik**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1974, s.101.

²⁴⁵ Nurettin Öztürk, “Ahilik Teşkilatı ve Günümüz Ekonomisi, Çalışma Hayatı ve İş Ahlakı Açısından Değerlendirilmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 7, Aralık 2002, ss.3-4; Yakup Karasoy, “Ahi Kelimesi ve Türk Kelimesinde Ahilik”, **Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi**, Sayı:14, 2004, ss.1-15.

sonraları kethüda, kâhya ve yiğitbaşı) denetim görevini ifa etmeleri nedeniyle Ombudsmana benzer bir işleve sahiptiler. Şöyle ki; ahi babalar kendine bağlı esnaf ve sanat birliklerinin denetimini yapan ve onların talep ve şikâyetlerini dinleyip çözen kişilerdi. Ayrıca ahi babalar, vatandaşların, esnaf ve sanat birliklerine karşı olan şikâyetlerini de dinler, çözüm yolları üretir ve gerektiği zamanda idari otoriteye öneriler sunarak şikâyetlerin çözülmesi için çalışan kişilerdi²⁴⁶.

2.1.2.2.5. Uzlaştırma Heyeti (Sulh Meclisi)

Uzlaştırma Heyeti mahkemeye intikal eden bazı davaların hâkimin kararıyla değil de, Kadı tarafından taraflara yapılan çağrı üzerine, uzlaştırma heyeti marifetiyle anlaşmazlığın sonuçlandırılmasını içermektedir. Uzlaştırma heyeti en az üç kişiden oluşan; borç, alacak, tazminat gibi konuların çözümünde etkili bir rol oynayan, müslüman olan veya olmayan herkesin başvurabileceği sistemli bir uygulamadır. Uzlaşmada her iki taraf da fedakârlıkta bulunur ve oturum sonunda uzlaşma heyetinin aracılığıyla ortak bir noktada uzlaşma anlaşması yapılırdı. Uzlaşma işlemi tamamlandıktan sonra bu işlem Kadı Sicillerine uzlaşma kararı olarak kaydedilir ve taraflara birer nüsha verilirdi. Hukuk davalarının azımsanmayacak bir miktarının sulh yoluyla çözülmüş olması, bir taraftan mahkemelerdeki dava yoğunluğunu azaltırken, adaletin de çabuklaşmasını sağlamış ve toplumdaki barışının sağlanmasına önemli katkıda bulunmuştur²⁴⁷.

2.1.2.2.6. Şurta Teşkilatı

İslâm devletlerinde Şurta Teşkilatının görevleri dönemlere ve coğrafyaya göre değişiklik gösterse de genellikle idari-sosyal alanla ilgili olanlar ve yargı alanını içerenler olmak üzere ikiye ayrılabilir. İdari ve sosyal alanla ilgili görevlere fiyatların denetlenmesi, rüşveti engelleme, malların kontrolü, vergi toplama veya vergi memurlarına yardım etme, vergilerin denetimi, sınır ve gümrük kontrolü gibi örnekler verilebilir. Ayrıca haksız rekabet, ölçü ve tartıda hile yapmak, yolsuzluk gibi fiillere karşı mücadele etmekle de görevliyidiler. Yargıya ilişkin görevlere ise sanıkların yakalanıp sorguya çekilmesi,

²⁴⁶ Avşar, a.g.e., s.54.

²⁴⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz., Abdülmecid Mutaf, “Amicable Settlement in Ottoman Law: Sulh System”, **TURCICA**, C.36, 2004, ss.125-140.

suçluların ortaya çıkarılması ve suçu sabit olanlar hakkında verilen cezaların infazı, suçlara engel olma gibi örnekler verilebilir²⁴⁸.

2.1.2.2.7. *Divan-ı Mezalim (Haksızlıklar Divanı)*

İdarî ve hukukî bir müessese olarak ise Mezâlim Divanı²⁴⁹ ceza ve hukuk davalarını karara bağlamak ve uygulamak, idarî şikâyetleri dinlemek ve incelemek üzere oluşturulmuş yüksek kurul şeklinde tanımlanabilir²⁵⁰. Kurumun modern hukuktaki izdüşümlerini, “yüce divân” ve “temyiz mahkemeleri” şeklinde gösterebiliriz²⁵¹. Dîvân-ı Mezâlimin görevleri yalnızca yargı ile değil, yasama ve yürütme fonksiyonu ile de yakından ilgilidir. Görevlerinden bazılarına; hak ve adalet yolundan sapan zâlim idareciler hakkındaki şikâyetleri incelemek, memurların vergi tahsil ederken yaptıkları haksızlıkları gidermek, vakıfların işlerini kontrol etmek, mahkemelerin verdiği kararları uygulamak, dîvan kâtiplerini denetlemek örnek olarak gösterilebilir²⁵².

2.2. OMBUDSMAN KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞ SEBEPLERİ

Daha önce belirtildiği üzere Ombudsmanlık Kurumu 19. yüzyıl başında İsveç'te Anayasal bir kurum haline dönüştükten sonra benzer devlet yapılanmasına ve kültürlere sahip ülkelerde (Finlandiya, Norveç, Danimarka gibi) kısa sürede yayılmıştır. Buna karşılık farklı hukuk sistemlerine ve kültürlerine sahip birçok ülke de, kendi ihtiyaçlarına uygun bir şekilde bu kurumu hukuk sistemlerine adapte etmiştir. Farklı hukuki, siyasi, idari yapılara ve kültürel değerlere sahip ülkelerde başarıyla uygulanmasıyla kuruma olan ilgi gittikçe artmıştır²⁵³. Bu başlık altında niçin böyle bir kuruma ihtiyaç duyulduğu sorusunun cevabı aranacaktır. Çözüm kapsamında verilecek cevaplar ise iki alt başlık altında

²⁴⁸ Metin Yılmaz, **İslam Ansiklopedisi (İSAM)**, Cilt 39, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, Ankara, 2010, ss.242-244.

²⁴⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz., Vecdi Akyüz, **İslam Hukukunda Yüksek Yargı ve Denetim (Divan-ı Mezalim)**, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Vakfı Yayınları, İstanbul, 1995.

²⁵⁰ Celal Yeniçeri, **İslam Ansiklopedisi (İSAM)**, Cilt 29, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, Ankara, ss.516-517.

²⁵¹ Hayreddin Karaman, **İslam Hukuku Tarihi**, İz Yayıncılık, İstanbul, 2001, s.245.

²⁵² Hüseyin Çeliker, **İslam Hukukunda Yargı Bağımsızlığı**, Hacegan Akademi Kitaplığı, İstanbul, 2005, s.155.

²⁵³ Oktay Bahadır, “Ombudsmanlık Kurumunun İsveç, İngiltere ve Fransa İle Karşılaştırmalı İncelenmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)**, Nisan 2010, Sayı 1, s.369.

toplansarak; “geleneksel denetim yollarının yetersizliği” ve “modern devletin artan işlevleri” şeklinde incelenecektir.

2.2.1. Geleneksel Denetim Yollarının Yetersizliği

İdarenin iş ve işlemlerinin; yargısal denetim, idari denetim, siyasal denetim, kamuoyu denetimi ve uluslararası denetim gibi klasik şekillerde denetlendiği konusunda daha önce bilgi verilmişti. Ancak bu denetim biçimlerinden her birinin bazı sakıncaları ve eksiklikleri bulunmaktadır. İşte mevcut denetim araçlarıyla yapılan denetimlerin yetersiz kalması, mağduriyeti tam olarak giderememesi ve kendilerinden beklenen etkiyi gösterememesinden ötürü yeni arayışlara yelken açılmıştır.

Hukuk devletinde idarenin işlemlerinin yargı tarafından denetlenmesi hukuk devleti ilkesinin gereği olarak idari yargı makamlarınca yapılır. Dolayısıyla denetim yolları içinde yönetimin hukuka uygunluğunu sağlamada en etkili olanı yargısal denetimdir. Ancak yargı denetimi sınırlı ve aşırı biçimsel bir denetimdir. Yargı denetimi her şeyden önce uyuşmazlığın dava yoluyla mahkemeye taşınması durumunda ortaya çıkar. Yargı süreci oldukça yavaş işlemekte dolayısıyla çok defa geç sonuç alınmaktadır. Sonucun geç alınması neticesinde uyuşmazlığa konu olan durum değerini kaybetmekte, dava sonuçlandığında beklenen yarar sağlanamamaktadır. Yine yargı giderlerinin pahalı oluşu²⁵⁴, ödenecek yargı giderlerinin çok defa usulüne uygun olarak yerine getirilmemesi, ya davanın kabulüne engel olmakta veya uzamasına neden olmaktadır²⁵⁵. Ayrıca yargısal denetim yerindelik denetimi yapamayıp sadece hukuka uygunluk denetimi yapabileceğinden, idarenin hukuka uygun fakat yerinde olmayan ve keyfi icraatlarına karşı bir denetim mekanizması içermemektedir²⁵⁶. Bunun yanı sıra mahkemeler proaktif işleyişten yoksundur ve bu nedenle mahkemelerin karar vermedeki rolü sadece kendilerine ileri sürülen konular ile sınırlıdır²⁵⁷. Bu ve bunun gibi nedenlerden ötürü işlerin sürüncemede kalması yargı denetimine karşı ilgisizliği ortaya koyduğu gibi, yargı organına

²⁵⁴ Henry S. Reuss - Stanley V. Anderson, “The Ombudsman: Tribune of the People”, **Annals of the American Academy of Political and Social Science**, Vol. 363, Ethics in America: Norms and Deviations, January 1966, s.44.

²⁵⁵ Hamza Eroğlu, **İdare Hukuku (Genel Esaslar, İdari Teşkilat ve İdarenin Denetlenmesi)**, Dördüncü Bası, Işın Yayıncılık, Ankara, 1984, s.335.

²⁵⁶ Temizel, a.g.e., ss.26-27.

²⁵⁷ İlke Göçmen, “Avrupa Ombudsmanının Soruşturması”, **Prof. Dr. Gürkan Çelebican’a Armağan**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2011, s.532.

karşı güveni de sarsmaktadır. Bu eksikliği gidermek amacıyla kamu denetçiliği, yargısal denetimi destekleyen ve tamamlayan bir denetim mekanizması olarak da düşünülmektedir.

İdari denetim; idarenin yine idare içinde oluşturulan birtakım mekanizmalarca denetlenmesidir. Her ne kadar denetim neticesinde idarenin alacağı kararlar icrai nitelikte olsa da denetimin idarenin kendi ajanlarınca yapılması ve idarenin hem denetleyen hem de denetlenen bir kurum olması sebebiyle, böyle bir denetimin objektif ve sağlıklı bir denetim olması beklenemez. Kısacası idare ile kişiler arasındaki bir uyumsuzluğun, başvuruda bulunan kişinin istediği şekilde çözümlenmesi ihtimali düşüktür²⁵⁸. Yetki ve sorumluluk ikileminin sağlıklı yürümesi için, denetimin mutlaka yetki kullanan organdan bağımsız olması gerekir. Oysa idari denetimde, denetimi yapan organ yine yetkiyi kullanan organın bir parçasıdır. Bu sebeple, gerçek anlamda idari denetimin, yine yönetimce yerine getirilmesi işin doğasına aykırıdır. Örneğin kurumların teftiş kurulları, o kurumda idareyle ilgili şikâyetleri araştırmakla görevlidir. Bu kurullar yine denetledikleri organın bir parçası olmaları nedeniyle eleştirilmektedir²⁵⁹. Bunun yanı sıra diğer bir handikapın da idari denetimin geç işlemesi olduğu söylenebilir. Nitekim şikâyet dilekçesini alan herhangi bir idari denetim birimi öncelikle, şikâyet konularını ihbar değerlendirme komisyonlarında değerlendirdikten sonra eğer iddia konularını ciddi bulur ise denetim programına almaktadır. Daha sonra ise denetim programının yoğunluğuna göre belirli bir sıra doğrultusunda denetim yapılmaktadır. Buradan da görüleceği üzere idari denetim mekanizmasını hızlı ve esnek bir şekilde harekete geçirmek kolay olmamaktadır.

Siyasal denetim dolaylı bir denetim yolu olup, idarenin başı olan başbakan ve bakanların icraatlarından dolayı, anayasada sayılan araçlar vasıtasıyla meclise hesap vermeleri yoluyla gerçekleşir. Örneğin; Meclis, gensoru yoluyla Başbakanı, Hükümeti veya bir bakanı görevden alabilir. Ancak bu denetim araçlarının, mecliste nitelikli bir çoğunluğa sahip olan hükümetler için pek fazla önemi olmayabilir. Siyasi denetim yoluyla, idarenin eylem ve işlemleriyle menfaat veya hakları ihlâl edilen vatandaşlar, idarenin bu eylem ve işlemlerinin ortadan kaldırılması, varsa uğradıkları zararın parasal olarak tazmin edilmesi sonuçlarına ulaşmaları oldukça zordur²⁶⁰. Ayrıca hantal bir yapıya sahip olan siyasi denetimi harekete geçirebilmek ve sonuç alabilmek oldukça güçtür. Dolayısıyla

²⁵⁸ Gözler - Kaplan, a.g.e., s.809.

²⁵⁹ Osman Ermumcu, "İdarenin Denetiminde İdari Savcılık Önerisi", <http://www.aydinbim.adalet.gov.tr/MAKALELER/%C4%B0DAR%C4%B0%20SAVCILIK.htm> (Erişim Tarihi: 05.01.2013).

²⁶⁰ Gözler - Kaplan, a.g.e., s.805.

siyasi denetimin, kişi hak ve özgürlükleri ile ilgili konularda veya idarenin iş ve işlemlerinden zarar görenlerin korunması gibi konularda, hızlı ve etkili bir denetim işlevini yerine getirmesi pek mümkün değildir. Kısacası, siyasi denetimin, pratikte etkili bir denetim yolu olmadığını söylemek yanlış olmaz.

Kamuoyu denetimi; örgütlenmiş halk tarafından, yönetimin icraatının takip edilmesi, idarenin haksız eylem ve işlemlerine karşı gerekli tepkisini, eğilimini ve isteklerini ortaya koymasındır²⁶¹. Kamuoyu ve baskı gruplarının etkili olabilmesinin temel şartı demokratik hukuk devletinin tüm unsurları ile yaşama sirayet etmesidir. Aynı şekilde kişilerin hak arama bilincine sahip olması, duyarlı olması, idarenin eylem ve işlemlerini sorgulama isteğine sahip olması da kamuoyu ve baskı grupları denetiminin olmazsa olmazları arasındadır. Ancak güçlü bir kamuoyu denetimi için gereken bu şartlar, özellikle az gelişmiş toplumlarda, ya oluşturulamamakta ya da belirli egemen güçlerin istekleri doğrultusunda oluşturulmaktadır. Dolayısıyla daha işin başında etkili bir sonuç alabilme imkânı ortadan kalkmaktadır.

Uluslararası denetim ise, yalnızca uluslararası hukukta kabul gören ve uluslararası antlaşmalarla belirlenen hususlara ilişkin olduğundan, idarenin denetlenmesinde istenilen etkiyi gösterememektedir. Aynı zamanda uluslararası denetimin, uzun zaman alması ve biçimsel olması bu denetim türünün eksiklikleri arasında sayılmaktadır.

Elde edilen tecrübeler göstermektedir ki, bu ve benzeri denetim mekanizmalarının varlığı kırtasiyeciliğin ve bürokratik zorlukların ortaya çıkmasına, yasal süreçlerin yavaşlamasına, zamanın tükenmesine ve daha fazla maliyete neden olmaktadır²⁶². Dolayısıyla Ombudsman denetimi sayesinde, diğer (klasik) denetim yolları arasında kombinasyon sağlanmakta ve onların kesişim kümesi oluşturulmaktadır.

2.2.2. Modern Devletin Artan İşlevleri

Devlet kavramının tarihsel süreç içerisinde farklı tanımlarının yapılmış olması, devlete yüklenen görev ve fonksiyonların aşamalar halinde değişmesiyle ilişkilidir. Zira devlet tanımlaması, yaşanan çağın özelliklerine, siyasi ve idari yapısına ve ideolojik

²⁶¹ Murat Altun - Erdal Kuluçlu, “Doktrin ve Mevzuat ışığında Kamuoyu Denetimine Genel Bir Bakış”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 56, 2005, s.31.

²⁶² Robert D. Pursley – Neil Snortland, **Managing Government Organizations: An Introduction to Public Administration**, Duxbury Press, Massachusetts, 1980, s.96.

yaklaşımlara göre farklı şekiller almaktadır²⁶³. Toplumun iç ve dış güvenliğinin sağlanması, asayiş ve adaletin tesis edilmesi gibi sınırlı kamu hizmetlerinin yapılmasını öngören “koruyucu devlet” görüşü günümüzde gittikçe niteliğini kaybetmiştir. Devletin niteliğindeki değişime bağlı olarak kamu hizmetlerinin yapısı ve niteliği de değişerek, kamu hizmetlerinin önemi daha da artmıştır²⁶⁴. Yirminci yüzyıl, devletin artan fonksiyonlarına bağlı olarak, harcama ve buna paralel olarak da gelirlerinin arttığı bir yüzyıl olmuştur. Devlet anlayışındaki değişiklikler devleti, ekonomik ve sosyal hayattan ayrı düşünülemez bir kavram haline getirmiştir²⁶⁵. Devletteki bu anlayış değişikliği ile beraber kamu kesiminin “müşteri (vatandaş) odaklı” bir yönetim anlayışına geçmesi de elzem bir hâl almıştır²⁶⁶. Madalyonun diğer yüzü ise modern devletin, artan iş yükü ve bunun sonucu olarak karmaşıklaşan yapısı karşısında bireylerin, haklarının ve sorumluluklarının kapsam ve sınırları hakkında yeterli bilgiye sahip olmaktan gittikçe uzaklaşmasıdır. Bireylerin haklarını arama ve savunmada yeterli bilgiye sahip olmamalarına karşın, devletin sahip olduğu gücü etkin hukuki sınırlamalar olmaksızın ve hatta “keyfi” uygulamalarla kullanması vatandaşları, devlet karşısında daha da savunmasız hale getirmektedir. Her ne kadar devlet gücünü kullananların, bu gücü kullanırken sınırlandırılacak; mevcut denetim yolları, kuvvetler ayrılığı, insan hakları bildirgeleri gibi çeşitli demokratik araçlar olsa da, bu araçlara yardımcı yeni unsurlara ihtiyaç olduğu aşikârdır²⁶⁷. Çünkü çağdaş yönetimin işleyişi, klasik denetim araçlarının başa çıkamayacağı bir hızla gelişmekte ve büyümektedir. Aynı şekilde devletin “hizmet eden devlet” anlayışına yönelmesiyle beraber, devlet - vatandaş ilişkilerinde normal hukuk kurallarının yetersiz kaldığı görülmüş ve yeni denetim mekanizmalarına şiddetle ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır²⁶⁸.

²⁶³ Mehmet Özkara, “Devlet Anlayışında Ortaya Çıkan Değişikliklerin Sonucu Olarak Vergilemeye Yüklenen Fonksiyonlar”, 2005, http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_devlet_anlayisinda.htm (Erişim Tarihi: 02.01.2013).

²⁶⁴ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onuncu Baskı, Ankara, 2006, ss.38-39.

²⁶⁵ Metin Erdem - Doğan Şenyüz - İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, 2.Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1998, s. 51.

²⁶⁶ Adnan Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, **İş, Güç, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Cilt 5, Sayı 2, No 146, 2003, <http://isguc.org/?p=article&id=146&cilt=5&sayi=2&yil=2003> (Erişim Tarihi: 18.01.2014).

²⁶⁷ Coşkun Can Aktan, “Devletin Yeniden Yapılanması Olmazsa Olmaz...”, **Mercek Dergisi**, Ocak 2002, s. 10.

²⁶⁸ R. Kılavuz - A. Yılmaz - F. İzci, “Etkin Bir Denetim Aracı Olarak Ombudsmanlık ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 4, Sayı 1, 2003, s. 49.

Bu çerçevede yukarıda ifade edilen klasik denetim yollarının eksiklikleri ve devlet anlayışındaki değişiklikler ülkeleri; çağdaş, yenilikçi, esnek, devlet - vatandaş ilişkilerinde hukuka ve hakkaniyete ağırlık veren, idarenin bünyesine kolaylıkla girip nüfuz edebilen, daha az biçimci, daha ucuz, daha hızlı, herkesin rahatlıkla ulaşabileceği ve yerindelik denetimi yapabilen, gereksiz formalite ve gerilimin önüne geçen, keyfilikle mücadelede daha etkin olabilecek ve karşılıklı ilişkilerde önemli bir boşluğu doldurabilecek²⁶⁹ yeni bir denetim yolu arayışına itmiştir. Bu arayış neticesinde hak ve adalet tesisine yardımcı olabilecek Ombudsmanlık Kurumu ortaya çıkmıştır. Nitekim Ombudsmanın, modern refah devletinde bürokrasinin sürekli artarak karmaşıklaşan problemlerinin etkin bir şekilde çözümüne yardımcı olduğu tüm dünyaca bilinmektedir²⁷⁰. Böylece Ombudsman, mevcut denetim yollarının aksaklıklarının giderilmesi, insan haklarının korunması, demokratik devlet ve daha iyi bir yönetim anlayışının gerçekleşmesi için günümüzde birçok ülkede uygulana gelen bir sistemdir. Ombudsman hukuk devleti olabilmenin asli bir unsuru değildir ancak hukuk devleti ilkesini gerçekleştirmede önemli bir araçtır. Ombudsman, yukarıda izah ettiğimiz klasik denetim yollarının haricinde bir denetim yoludur ve onlarla yarışan pozisyonda değildir. Yine Ombudsman, bu denetim mekanizmalarına alternatif değil, onların eksikliklerini tamamlayıcı, yardımcı, uyumlaştırıcı bir işlev üstlenmektedir²⁷¹.

2.3. OMBUDSMANIN TEMEL ÖZELLİKLERİ, GÖREV ALANI, STATÜSÜ, YETKİLERİ VE SORUMLULUKLARI

Ombudsmanlık, uygulandığı ülkelerde farklı yasal ve anayasal düzenlemelerle kurulmaktadır. Bu durum Ombudsmanın temel özelliklerinin, görevlerinin, çalışma alanların ve yetkilerinin ülkeden ülkeye farklılık göstermesine neden olmaktadır. Ancak bu farklılıklara rağmen yine de özelliklerini, görevlerini ve yetkilerini genel olarak belirlemek mümkündür.

²⁶⁹ Hamza Eroğlu, a.g.e., s.335; Alexandros Tsadiras, “The Ombudsman”, içinde **EU Administrative Law**, ed. Paul P. Craig, Oxford University Press, New York, 2006, s.851.

²⁷⁰ Seneviratne, a.g.e., s.10.

²⁷¹ Billur Yaltı, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144. Yıl**, Ankara, 11.05.2012, s.191.

2.3.1. Ombudsmannın Özellikleri

Ombudsman kurumu uzun süre İsveç'te varlık gösterdikten sonra İsveç'in komşusu olan ülkelerden başlayarak tüm dünyaya yayılmıştır. Ombudsman kurumunu oluşturan ülkelerin Ombudsmanı kendi hukuk sistemlerine uyarlayarak kurdukları görülmektedir. Ombudsmannın, ülkeden ülkeye farklı uygulamaları olmasına rağmen bazı temel özelliklerinin tüm ülkelerde ortak olduğunu söyleyebiliriz.

Ombudsmannın temel özelliklerinden birincisi ve en önemlisi bağımsız²⁷² ve fonksiyonel özerk²⁷³ bir kurum olmasıdır. Bu bağımsızlık temelde yürütme, idare ve siyasi partilere karşı²⁷⁴ olduğu gibi yasama ve yargı organına karşı da bağımsızlığı ifade etmektedir. Ombudsman denetimini farklı kılan kendisini atayan sistem de dâhil herhangi bir kişi veya kuruluşun emir ve talimatlarına bağlı olmamasıdır zira idarenin denetlenebilmesi için bağımsızlık şarttır. Çeşitli etkiler ve baskılar altında kalan Ombudsman klasik bir denetim mekanizmasına dönüşebilir. Ancak; Ombudsmannın bağımsız olması, onu devletten ayırık bir kurum olduğu anlamına gelmez. Ombudsman devlet teşkilatının içinde olan dolayısıyla devletin yapısı ve işleyişini bilen, görev alanına giren kişi ve kurumları denetleyen fakat bu kişi veya kurumlara bağlı olmayan bağımsız bir denetim organıdır²⁷⁵. Ombudsmannın bağımsızlığını; kurumu oluşturan anayasal veya yasal metinler, seçilme ve atanma biçimleri, dokunulmazlık statüsü, Ombudsmanlık görevinin başka bir görevle birleşmemesi, mali imkânlar gibi etkenler sağlamaktadır²⁷⁶.

Ombudsmannın temel özelliklerinden ikincisi, Ombudsmannın yasama organı tarafından seçilmesidir. Bu durum onun bağımsızlığını sağlamak, saygınlığını ve gücünü arttırmak için öngörülen bir özelliktir. İskandinav modeli başta olmak üzere Ombudsmannın birçok ülkede yasama organı tarafından seçilmesi²⁷⁷ onun vekil veya temsilci sıfatına kavuşmasını sağlamıştır.

²⁷² Bernard Frank, "The Ombudsman And Human Rights", **Administrative Law Review**, Vol. 22, No. 3 April 1970, s.467.

²⁷³ Larry B. Hill, "Institutionalization, The Ombudsman and Bureaucracy", **The American Political Science Review**, Vol. 68, No 3, September 1974, s.1077.

²⁷⁴ Erhürman, a.g.m., s.91.

²⁷⁵ Yıldırım Uluer, "Ombudsman (Kamu Denetçisi)" 1.Ulusal İdare Hukuku Kongresi-Üçüncü, **Danıştay Yayınları**, Ankara, 1992, s.1025.

²⁷⁶ Temizel, a.g.e., s.56.

²⁷⁷ Avşar, a.g.e., s.67.

Ombudsmanı belirgin kılan üçüncü özellik Ombudsmanın geniş bir denetim yetkisine sahip olmasıdır²⁷⁸. Ombudsmanın denetim yapma ve yasal koruma sağlama fonksiyonları onun görünürde mahkeme (pseudo-court) ve parlamentonun temsilcisi olarak görülmesini sağlamaktadır²⁷⁹. Ombudsman idarenin tüm eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını denetleyebilir. Kural olarak özel kesim faaliyetleri, yasama ve yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin faaliyetler Ombudsmanın görev alanı dışındadır²⁸⁰. Ombudsmanın denetim faaliyetindeki temel amacı, karşılaştıkları her sorunu sabırlı ve kapsamlı bir şekilde araştırıp yorumlamak ve idareye/muhataba gerekli tavsiyelerde bulunarak, doğruları tespit etmeye çalışmaktır²⁸¹.

Ombudsmanın temel özelliklerinden dördüncüsü ise Ombudsmanın hukuken bağlayıcı kararlar alamamasıdır²⁸². Ombudsman kendisine yapılan şikâyetleri araştırır ve sonucu ilgili kişiye ve idareye sunar, bu durum idare yönünden hukuka aykırılığın, yanlışlığın veya haksızlığın tespit edilmesi anlamına gelir iken şikâyetçi açısından adaletin gerçekleşmesi için bir araçtır²⁸³, ancak Ombudsmanın çözüm için sunduğu öneriler her iki taraf için de zorlayıcı (icrailik) güce sahip değildir²⁸⁴. Literatürde Ombudsman kararlarının (önerilerinin) bu özelliği yumuşak güç (soft power)²⁸⁵ olarak ifade edilmektedir. Çünkü kararlar hukuken bağlayıcı olmasa da etkilenen tarafın (İdare) rızası bulunduğu için kararlara azami şekilde riayet edilir. Bunun yanı sıra Ombudsmanın saygınlığı, arkasındaki kamuoyu ve yasama desteği sayesinde kararların uygulanması yönünde idare üzerinde baskı oluşacaktır. Dolayısıyla bu manevi baskı vasıtasıyla, Ombudsman kararlarının uygulanma ihtimali yükselmektedir. Örneğin idare, yapmış olduğu hukuka aykırı bir işlemi, Ombudsmanın yapacağı tespitlerin ve önerilerin haklılığını görerek kaldırabilecek,

²⁷⁸ Victor Moore, “Some Reflections on the Role of the Ombudsman”, **International Institute of Administrative Science**, Copenhagen, 1991, s.1.

²⁷⁹ Henk Addink, “The Ombudsman As The Fourth Power On The Foundations Of Ombudsman Law From a Comparative Perspective”, içinde **Judicial Lawmaking and Administrative Law**, eds. Frits Stroink – Eveline van der Linden, Ius Commune: European and Comparative Law Series, Vol. 52, Temmuz 2005, Antwerpen, s.272.

²⁸⁰ Erhürman, a.g.m., s.89.

²⁸¹ Ziegenfuss – O’Rourke, a.g.e., s.45.

²⁸² Dean M. Gottehrer – Michael Hostina, “The Classical Ombudsman Model”, içinde **Righting Wrongs: The Ombudsman in Six Continents**, ed. Roy Gregory - Philip James Giddings, IOS Press, Netherlands, 2000, s.410; Tufan Erhüman, “Türkiye İçin Nasıl Bir Ombudsman Formülü?” **AÜHFD**, C.49, S.1-4, Ankara, 2000, s.159; Halil Kalabalık, a.g.e., s.408; Yıldırım Uluer, a.g.m., ss.1026-1027.

²⁸³ Pickl, “Ombudsman ve Yönetimde Reform”, a.g.m., s.37.

²⁸⁴ Seneviratne, a.g.e., s.14.

²⁸⁵ Institute for Competition and Procurement Studies (ICPS), Report: “Barriers Recommendations Research Projects” LOT 2- Procurement Ombudsman, Bangor, 30 Mart 2012, s.7.

değiştirebilecek veya geri alabilecektir²⁸⁶. Sonuç olarak Ombudsmannın elindeki en önemli silah “moral-manevi yaptırım”dır ve araç olarak da ikna, eleştiri, kamuoyuna açıklama (teşhir)²⁸⁷ ve siyasi baskı yöntemlerini²⁸⁸ kullanarak adaleti ve hakkaniyeti sağlamaya çalışmaktadır.

Ombudsmannın temel özelliklerinden beşincisi, yapılan araştırma ve incelemelerde tarafsız²⁸⁹ ve yansız²⁹⁰ olmasıdır. Kamu denetçisi vatandaşlar tarafından gelen şikâyetleri incelerken önyargılardan uzak davranarak objektif şekilde karar vermelidir²⁹¹. Yapılan incelemelerde ne idarenin tarafında ne de vatandaşın tarafında yer almalıdır. Etkili bir Ombudsman, idarenin veya bireylerin çıkarları için mücadele ve rekabet edebilme konuları arasında manevra kabiliyetine sahip olmalıdır²⁹². İki tarafı da yansız bir şekilde dinleyerek, hassas bir terazi gibi kararını hak ve adalet çerçevesinde vermelidir.

Ombudsmannın temel özelliklerinden altıncısı, gizliliğe (mahremiyete) riayet²⁹³ etmesidir. Ombudsmanın şikâyet konusunu araştırma ve inceleme safhasında elde ettiği her türlü bilgi, belge, evrak vb. dokümanları başkalarına ifşa etmeden gizli bir şekilde kullanılmalıdır. Ancak araştırma sonucunda ortaya çıkan bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması gizlilik ilkesine riayet edilmediğini göstermez. Aynı zamanda, şikâyetçinin talebi üzerine şikâyet başvurusu da gizli tutulabilir.

2.3.2. Ombudsmannın Görevleri

Kamu otoriteleri ile bireyler arasındaki ilişkiler nedeniyle ortaya çıkan sorunlarla ilgilenen, bireylerin kamu yönetiminden duydukları rahatsızlıklarla ilgili olarak şikâyetleri kabul edip, inceleyen ve sorunların hem kamu yönetiminin hem de bireylerin kabul edecekleri çerçevede, hakkaniyet ölçüleri içerisinde çözülmesi uğraşı veren

²⁸⁶ Uluer, a.g.m., ss.1026-1027.

²⁸⁷ Seriya Sezen, “Ombudsman: Türkiye İçin Nasıl Bir Çözüm?” **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 34, Sayı:4, Aralık 2001, s.76.

²⁸⁸ Francesca Bignami, “Hukuk ve Güncel Sorunlar/Avrupa Birliği İdare Hukuku/Önsöz”, çev. Saadet Yüksel, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: LXV, Sayı:2, 2007, s.378.

²⁸⁹ American Bar Association, **Standards for the Establishment and Operation of Ombudsman Offices**, February 2004, s.3.

²⁹⁰ Ziegenfuss – O’Rourke, a.g.e., s.41.

²⁹¹ Dean M. Gottehrer – Michael Hostina, “The Classical Ombudsman Model”, içinde **Righting Wrongs: The Ombudsman in Six Continents**, ed. Roy Gregory - Philip James Giddings, IOS Press, Netherlands, 2000, s.408.

²⁹² Ziegenfuss – O’Rourke, a.g.e., s.29.

²⁹³ American Bar Association, a.g.e., February 2004, s.4; Ziegenfuss – O’Rourke, a.g.e., s.41.

Ombudsmanların görev alanını kabaca kamu yönetimi oluşturmaktadır²⁹⁴.

Farklı ülkelerde üstlenmiş olduğu çeşitli görevlere karşın, Ombudsmanın görevleri genel olarak dört başlık altında aşağıdaki şekilde özetlenebilir²⁹⁵;

Birinci görevi kişisel hak ve özgürlüklerin korunması; Ombudsman, kendisine gelen şikâyetler üzerine veya kendi inisiyatifiyle harekete geçerek yönetimce uygulanan kanunların kötüye kullanılmasında ya da temel hak ve özgürlüklerin korunmasında soruşturma/inceleme görevlerini yerine getirmektedir. Birey, idarenin tek taraflı karar alma tekeli karşısında haksızlığa uğradığını düşündüğünde, buna karşı koyacak güçlere ihtiyaç duyar. Yönetim karşısında haksızlığa uğrayanların, çaresiz ve yalnız olmadığını hissettirecek kurum ise gücünü ulusal iradeden alan Ombudsmanlık kurumudur. Ayrıca, Ombudsman, bu yol sayesinde vatandaşların idari yönetimle ilgili sorunlarını, devlete iletebilecek ve dolayısıyla katılımcı demokrasinin de gelişmesine katkı sağlayacaktır²⁹⁶. Bireyin hak ve özgürlüklerine ilişkin muhtemel tehdit ve sınırlamalara karşı, Ombudsman bir güvence oluşturmaktadır²⁹⁷. Hatta idare karşısında mağdur olan vatandaşın tazminat kazanması konusunda, vatandaşa yardımcı olabilme imkânına da sahiptir²⁹⁸.

Hak ve özgürlüklerin anayasa ve yasalarla güvence altında olduğu ülkelerde Ombudsman, bu özgürlüklerin özü ya da kullanılış biçimiyle ilgilenir. Hak ve özgürlüklerin korunması için yapılan denetim, idarenin kötü yönetimine ilişkin vatandaşların yapmış oldukları şikâyetlerden daha kapsamlı bir çerçevede ele alınmaktadır. Öyle ki, hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla yapılan denetimde Ombudsmanın görevi, sadece ilgili olaya ilişkin haksızlığın ortadan kaldırılmasıyla bitmez aynı zamanda yapılan haksızlıkların nedenleri ve nasıl iyileştirilebileceğini bulmak için çalışarak yönetime önerilerde bulunmak suretiyle yönetimin iyileştirilmesine önemli katkıda bulunur²⁹⁹.

²⁹⁴ Avşar, a.g.e., s.68.

²⁹⁵ Mutta, a.g.e.,ss.56-63; Temizel, a.g.e., ss.40-52.

²⁹⁶ P. Nikiforos Diamandouros, “The Institution Of The Ombudsman As An Extra-Judicial Mechanism For Resolving Disputes In The Context Of The Evolving European Legal Order”, **Speech by the European Ombudsman, at a symposium on “Greece in the European Community Of Law”**, Athens, 14 Nisan 2006, <http://www.ombudsman.europa.eu/speeches/en/2006-04-14.htm> (Erişim Tarihi: 17.10.2014).

²⁹⁷ Müslüm Akıncı, “Demokratik Bir Toplumda Yönetmelik Verimlilik Aracı Olarak Ombudsman”, **Anahtar Dergisi**, Milli Produktivite Merkezi Aylık Yayın Organı, Mart 2001, Y. 10, S. 147, s.4.

²⁹⁸ LaPalombara (Editor), a.g.e., s.166.

²⁹⁹ Temizel, a.g.e., s.41.

İkinci görevi bireylerin kötü yönetime karşı korunması; Ombudsmannın görevlerinden biri de haksızlığa uğramış olanların problemlerine çözüm üretmek ve onların sorunlarına çare bulmaktır³⁰⁰. Ayrıca kötü yönetimi önlemek ve iyi yönetim uygulamalarının yayılmasına yardımcı olmak³⁰¹ da diğer bir önemli vazifesidir. Bu anlamda “iyi yönetimin bekçisi” olarak görülen Ombudsman, vatandaşlar ile idare arasında balans işlevi görmektedir³⁰². Ombudsmanlık, genel olarak yönetimin ağır baskısı altında ezilen vatandaşların, haklarını daha kolay yollardan aramasını sağlayan bir kurumdur. Kötü yönetimden kaynaklanan birtakım haksızlıklar sonucunda vatandaşların mağdur olması, onların haklarını koruyacak güvenilir bir barınağın bulunmaması, her zaman ciddi bir sorun olmuştur. Bu nedenle Ombudsmanlık Kurumu, kötü yönetim karşısında mağdur vatandaşların sığınabilecekleri ve haklarını arayabilecekleri güvenilir bir liman görevi görmektedir. Kötü yönetim³⁰³ kavramından anlaşılması gerekenler genel olarak, önyargılı olmak, taraflı davranmak, görevi savsaklamak, liyakatsizlik, ehliyetsizlik, gecikme, bilgisizlik, kötü muamele, kötü niyet, rüşvet, zimmet, irtikâp, ihtilas, keyfi yersiz tutum ve davranışlar olarak sıralanabilir³⁰⁴.

Ombudsman şikâyet üzerine denetlediği bir idari işlemde sonra, idarenin haksız olduğu kanaatine varırsa; bir yandan yönetimi uyarırken diğer yandan da yönetimin yenilenmesi için gerekli önerilerde bulunur³⁰⁵. Eğer yasaların uygulanması haksızlığa ve kötü yönetime neden oluyorsa, kötü yönetime neden olmayacak yeni yasal düzenlemelere gidilmesini tavsiye edebilir. Dolayısıyla Ombudsman, idarenin hangi alanlarda noksanlıkları bulunduğunu gösterir ve İdareyi reform önerileri hazırlama konusunda

³⁰⁰ Seneviratne, a.g.e., s.18.

³⁰¹ Gavin Drewry, “The Ombudsman: Parochial Stopgap or Global Panacea?” içinde **Administrative Law Facing the Future: Old Constraints and New Horizons**, eds. Peter Leyland - Terry Woods, Blackstone Press, London, 1997, s.83.

³⁰² P. Nikiforos Diamandouros, “The European Ombudsman: The Guardian of Good Administration”, Speech by the European Ombudsman, at a symposium on “Celebrating the Fulbright Ethos”, Atina, 8 Ekim 2004, <http://www.ombudsman.europa.eu/speeches/en/2004-10-08.htm> (Erişim Tarihi: 19.11.2014).

³⁰³ Ayrıntılı bilgi için bkz., Kenneth Clinton Wheare, **Maladministration and Its Remedies**, The Hamlyn Lectures 25th Series, London, 1973, ss.1-19; Musa Eken, “Kamu Yönetiminde Kötü Yönetim Olgusu”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl 70, Sayı 419, 1998, ss.128-139.

³⁰⁴ Sırrı Uyanık, “İngiliz Yerel Yönetimlerinde Ombudsman Denetimi”, **Türk İdare Dergisi**, Ankara, 1994, Y. 66, S. 403, s. 206; Avşar, a.g.e., s.71.

³⁰⁵ Recep Sanal, “Türkiye’de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu”, **TODAİE Yayınları**, Ankara, 2002, s. 60.

yönlendirir. Görüldüğü üzere bu fonksiyon sayesinde idarenin hizmet kalitesinin artması³⁰⁶ ve dinamik bir yönetim anlayışının gelişmesi sağlanır.

Ombudsmannın idare üzerindeki etkilerini, önleyici ve caydırıcı etki olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Ombudsmanın önleyici etkisi, Ombudsman tarafından sıkı bir denetime tabi tutulacağı bilincinde olan idarenin eylem ve işlemlerinde daha dikkatli davranması şeklinde ortaya çıkar. Ombudsmanın caydırıcı etkisi ise, hukuka aykırı eylem ve işlem yapmak niyetinde olan kamu görevlilerin, yakalanmak endişesiyle bu niyetlerinden vazgeçmeleri şeklinde ortaya çıkmaktadır ki bu etkiler, kamu yönetiminin iyileştirilmesi yolunda önemli katkı sağlamaktadır³⁰⁷.

Üçüncü görevi idare ile vatandaş arasındaki ilişkilerde hakkaniyetin sağlanması; İdare ile vatandaş arasındaki ilişkilerde hakkaniyetin sağlanması Ombudsmanın önemli görevlerinden biridir. Yasaların uygulayıcısı olan idarenin yasalara uymasını sağlamak en temel hukuk ilkesidir. Fakat idarenin yasalara uygun olarak gerçekleştirdiği faaliyetler, her zaman hakkaniyete uygun ve kamu vicdanını tatmin edecek şekilde neticelenmemektedir. İdarenin yazılı hukuk kurallarına sıkı sıkıya bağlı kalması, inisiyatif kullanmaktan kaçınması, günümüzün değişen koşullarına göre artık bireyleri tatmin etmemektedir. Kanun koyucunun, önceden ortaya çıkabilecek olayları kestirip, onların özelliklerine göre ve hızlı hareket etme olanağını sağlaması çağdaş hukuk düzenin gereğidir³⁰⁸.

Vatandaşlar için hukuka uygun işlem sağlamanın yegâne yolu yargıya gitmektir. Ancak yargı da yasanın açık hükmü karşısında herhangi bir şey yapamayacağı gibi hakkaniyete aykırı bir işlem yargı kararı sonucunda da ortaya çıkabilir³⁰⁹. Bu durumda Ombudsman, yaptığı kapsamlı bir inceleme sonucunda elde ettiği bulgular, vatandaş haklı çıkaracak nitelikte ise, bu duruma uygun çözüm önerir. Mahkemeler gibi yaptırım uygulama yetkisi olmamasına karşın, adalet duygusu zedelenmiş vatandaşların, haksız buldukları bir uygulamayı Ombudsmanın önüne getirmesi, onu saygın bir hakem olarak görmelerinden kaynaklanmaktadır.

³⁰⁶ Nicole Niessen, “Lawmaking by the National Ombudsman?” içinde **Judicial Lawmaking and Administrative Law**, eds. Frits Stroink – Eveline van der Linden, Ius Commune: European and Comparative Law Series, Volume 52, Temmuz 2005, Antwerpen, s.304.

³⁰⁷ Hayrettin Eren, “Ombudsman Kurumu”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1-2, 2000, s.93.

³⁰⁸ Zuhâl Bereket - Selami Demirkol; “İdari Yargıda İdari Savcılık Kurumu, İdarenin Yargısal Denetiminde Etkinliğin Sağlanması Yolunda Somut Bir Öneri”, **Danıştay Dergisi**, Ankara, 1996, S. 90, s. 28.

³⁰⁹ Temizel, a.g.e., s.46.

Ombudsman, idarenin faaliyetlerini hukuka uygunluk açısından denetlemekten öte, hakkaniyet, eşitlik gibi değerlere göre muhakeme yaparak daha etkili bir denetim yapar. Ancak bazı durumlarda Ombudsmanlar tüm çabalarına rağmen bazı işlemleri hakkaniyetli bir hale getiremezler veya idari kusuru ortadan tam olarak kaldıramazlar. Böyle durumlarda ombudsman kanun teklifi hazırlayarak yeni bir yasal düzenlemenin yapılması için parlamentoya teklifte bulunabilir.

Dördüncü görevi vatandaş ile idare arasındaki ilişkilerin iyileştirilmesi; günümüz teknolojisi ve buna bağlı olarak sürekli gelişen kitle iletişim araçlarına rağmen, vatandaşların pek çoğu yasaların kendilerine tanıdığı hakları bilememekte; sahip oldukları hakları bilseler bile kullanmaktan çekinmektedirler. Hakların kullanılmasına ilişkin bilgisizlik ve cesaretsizlik zamanla vatandaşların demokrasi ve devlete olan güvenlerinde ciddi sarsılmalara neden olmakta bu da beraberinde güvensizliği doğurmaktadır. Bu noktada Ombudsman, haklarını öğretmek için vatandaşlarını eğitime tabi tutar veya onların iletişim olanaklarına sahip olmalarını sağlar. Haklarını bilmesine rağmen bunları kullanma yöntemlerinden haberdar olmayan veya maddi olanaksızlıklar nedeniyle bu yöntemleri kullanamayanları destekler. Devleti karşılığın almak korkusuyla haklarını kullanmaktan çekinenlere güven verir. Vatandaşa her türlü hukuki ve teknik yardımda bulunarak gerektiğinde onların adına haklarını savunur. Ombudsman kendisine başvuran vatandaşlara sorunları ile ilgili hızlı ve doyurucu bilgi aktarır³¹⁰.

Bunların yanında bürokratik yapı ve bürokrasinin hantallığı günümüzde kamu yönetimi örgütünün ağır aksak çalışmasına neden olmaktadır. Bu aksaklık bir yandan vatandaşları yönetime yabancılaştırmakta, öte yandan da sorunları halletmek için kullanılan illegal yöntemlerin halkın gözünde meşruiyet kazanmasına yol açmaktadır³¹¹. Böyle bir ortamda halkın şikâyetlerinin, şikâyete neden olan kuruluşlar tarafından değil de o kuruluşları denetleme ve şikâyete neden olan uygulamaları düzeltme yetkisine sahip, politize olmamış bir kurum tarafından incelenmesi; yönetimin uygulamalarında daha dikkatli, daha düzenli, halka önem veren, halkın istek, arzu ve eğilimlerinin gözeten “halk odaklı” hizmet sunmasına vesile olmaktadır. Böyle bir sonucun elde edilmesi veya en

³¹⁰ Hacer Tuğba Eroğlu, “Yerel Yönetimlerde Denetim ve Halk Denetçiliği (Ombudsmanlık)”, **Yerel Yönetimler Kongresi, Düünden Bugüne Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma Bildiriler Kitabı**, Pozitif Matbaacılık, Çanakkale, 2004, s.557.

³¹¹ Mutta, a.g.e., s. 62.

azından bunun amaçlanmış olması, yönetim ile halk arasında karşılıklı güven ve anlayışa dayalı bir ortamın doğmasına, milletin devletiyle kaynaşmasına yol açmaktadır³¹².

Beşinci olarak bazı yazarlar Ombudsmana, idari yargının yükünü azaltma görevi de yüklemiştir. Ombudsmanın bu noktadaki katkıları şu şekilde sıralanmaktadır. Ombudsman, ortaya çıkan uyuşmazlıklarla ilgili olarak idari yargının dava yükünün azaltılmasına iki şekilde yardımcı olur. Birincisi idareyle ilgilidir ve idarenin bir haksızlığa yol açması durumunda, hukuka aykırı eylem veya işlemde bulunan idareyi, işlemini geri almaya veya eylemden doğan zararı gidermeye ikna ederek uyuşmazlığı dava aşamasına gelmeden çözümler. İkincisi ise vatandaşla ilgilidir ve vatandaşın açıkça esastan yoksun, haksız ve yersiz başvuruda bulunması durumunda, vatandaşın neden haksız oldukları konusunda bilgilendirip, idari yargıda dava açmalarının zaman ve para kaybı olduğuna ikna edip, dava aşamasına gitmelerini engelleyerek idari yargının yükünü hafifletmek suretiyle katkıda bulunur. Diğer yandan da vatandaşın yargı yolu dışında başka bir şekilde giderilmesi mümkün olan şikâyetini yargı önüne götürmesine engel olarak yönetsel yargının dava yükünün azalmasına katkıda bulunur³¹³. Ancak “idari yargının yükünün azaltılması” hususunun doğrudan Ombudsmanın bir görevi olarak değil, onun faaliyetlerinin bir sonucu olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Çünkü Ombudsman çalışmalarını, yargının yükü azalsın saikiyle yürütmemektedir. Yine eğer Ombudsmana böyle bir görev verilseydi idari yargının yükü hafiflediğinde, bu fonksiyonunu yerine getirdiği için Ombudsman lağv mı edilecekti? Elbetteki hayır, bu yüzden bu durumu Ombudsmanın bir görevi olarak değil, Ombudsmanın çalışma ve faaliyetleri sonucu ortaya çıkan doğal bir süreç olarak değerlendirmek gerekir.

2.3.3. Ombudsmanın Statüsü ve Atanması

Ombudsmanın yasal statüsü, Portekiz³¹⁴, Fransa³¹⁵, İspanya³¹⁶, Almanya³¹⁷, Hollanda³¹⁸ gibi bir takım ülkelerde doğrudan Anayasaya dayanmakta iken örneğin İngiltere³¹⁹ veya Danimarka³²⁰ gibi ülkelerde ise bir kanuna dayanmaktadır.

³¹² Sirel Gölönü, “Ombudsman ve Yönetimde Halkla İlişkilerin Gelişmesine Etkisi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 27, Ekim-Aralık 1997, ss.11-12.

³¹³ Eren, a.g.m., s.94.

³¹⁴ Portekiz Anayasa’sının Ombudsman başlıklı 23. Maddesi;

Ombudsmanın göreve başlamasında yaygın uygulama, yasama organınca yani parlamento tarafından belli bir süre için atanmasıdır. Atama yetkisinin genel olarak, parlamentolarca kullanılması şeklinde olmakla birlikte, bu yetkinin yürütme organınca kullanıldığı modeller de söz konusudur. Örneğin İngiltere’de “parlamento komiseri” parlamento tarafından seçilmemekte, Başbakanın önerisi ile Kraliçe tarafından parlamentoya yazılan bir mektupla atanmaktadır³²¹. Fransa’da ise parlamento atama sürecinin dışında tutulmuş olup atama yetkisi Cumhurbaşkanına verilmiştir.

Ombudsmanın görev süresi genelde 4 yıl ve üstü şeklinde değişmektedir. Örneğin; İsveç, Norveç, Finlandiya gibi ülkelerde Ombudsman 4 yıllığına seçilmekte iken Fransa ve

-
1. Vatandaşlar, kamu makamlarının eylemleri veya ihmalleriyle ilgili olarak Ombudsmana şikâyetle bulunabilir. Karar alma yetkisi olmaksızın, Ombudsman, bu şikâyetleri değerlendirir, yetkili kurumlara, haksızlıkların giderilmesi veya önlenmesi için gerekli tavsiyelerde bulunabilir.
 2. Ombudsmanın çalışması, Anayasada öngörülen herhangi bir af veya hukuki çözümden ayrıdır.
 3. Ombudsmanlık bağımsız bir kurumdur ve kanunun belirleyeceği bir süre için Cumhuriyet Meclisi tarafından atanır.
 4. Kamu Yönetiminin kurum ve görevlileri, görevini yerine getirmesi sırasında Ombudsmanla işbirliği yapar.

³¹⁵ Fransa Anayasa’sının Hakların Savunucusu (Kamu Baş denetçisi) başlıklı 71-1. Maddesi;
Kamu Baş denetçisi, merkezi idarenin, mahalli idarelerin, kamu tüzel kişiliklerinin yanı sıra kamu hizmeti veren tüm kurum ve kuruluşların, ya da organik yasa kapsamında yer alan tüm kurum ve kuruluşların anayasal haklar ve özgürlüklere saygılı hareket etmelerini sağlar.

Bir kamu hizmet kuruluşunun, ya da yukarıda birinci fıkrada anılan kurumun faaliyetleri sebebiyle haklarının ihlal edildiği kanaatinde olan herkes, organik kanunda belirtilen usule uygun olarak Kamu Baş denetçisine müracaat edebilir.

Kamu Baş denetçisinin çalışma esasları ve yetkileri bir organik yasa ile düzenlenir. Kamu Baş denetçisinin belirli yetkilerinin icrası sırasında üçüncü şahıslardan ne şekilde yardım alabileceği de bu organik yasa ile düzenlenir.

Kamu Baş denetçisi, 13’üncü maddenin son fıkrasında belirtilen usul takip edilerek Cumhurbaşkanı tarafından altı yıllığına atanır. Kamu Baş denetçisinin görev süresi uzatılamaz. Bu görev, bakanlık ve parlamento üyeliği görevleriyle bağdaşmaz. Diğer bağdaşmazlıklar bir organik yasa ile belirlenir.

Kamu Baş denetçisi işlemlerinden dolayı Cumhurbaşkanına ve Parlamento’ya karşı sorumludur.

³¹⁶ İspanya Anayasa’sının Ombudsman başlıklı 54.Maddesi;
Ombudsman kurumu bir kuruluş kanunu ile düzenlenir. Parlatentonun yüksek temsilci olarak atayacağı bir kişi bu Başlık altındaki hakları savunur ve bu amaçla İdarenin faaliyetlerini denetleyebilir ve Parlamento’ya rapor sunabilir.

³¹⁷ Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasa’sının Federal Savunma Ombudsmanı başlıklı 45b. Maddesi;
Temel hakların korunması ve Federal Meclisin parlamenter denetim işleminde yardımcı organ olarak bir Federal Savunma Ombudsmanı atanır. Konunun ayrıntıları bir federal yasayla düzenlenir.

³¹⁸ Hollanda Krallığı Anayasa’sının Kamu Denetçiliği başlıklı 78a . Maddesi;
1. Devletin yürütme mercilerinin ve kanunla belirlenen diğer idari mercilerin işlemleri, talep üzerine ya da resen Baş Kamu Denetçisi tarafından incelenir.
2. Baş Kamu Denetçisi ve Baş Kamu Denetçisi Vekili Temsilciler Meclisi tarafından kanunda belirtilen süreyle göreve atanırlar. Kendi istekleriyle veya kanunun belirleyeceği bir yaşta görevlerinden ayrılabilirler. Kanunun belirlediği durumlarda Temsilciler Meclisi tarafından geçici bir süre görevden alınabilir veya görevlerine son verilebilir. Hukuki statüleri diğer bakımlardan kanunla düzenlenir.
3. Baş Kamu Denetçisinin yetkileri ve yöntemleri kanunla düzenlenir.
4. Kanun marifetiyle ya da kanun uyarınca Baş Kamu Denetçisine yeni görevler verilebilir.

³¹⁹ The Parliamentary Commissioner Act, 1967.

³²⁰ The Ombudsman Act.

³²¹ The Parliamentary Commissioner Act 1967, Section 1.

Avusturya’da 6 yıllığına seçilmektedir. Ancak bazı ülkelerde bu süre parlamentonun görev süresine endekslenmiştir. Örneğin; Danimarka’da her genel seçim sonunda parlamentonun Ombudsman atamasını yenilemesi zorunludur³²². Kimi ülkelerde de örneğin İngiltere’de görev süresine ilişkin bir sınırlama getirilmemiş, parlamento komiseri olağan koşullarda zorunlu emeklilik yaşı olan 65 yaşına kadar görevde kalabilmektedir³²³.

2.3.4. Ombudsmanın Yetkileri ve Sorumlulukları

Ombudsman, idarenin eylem, işlem ve davranışları karşısında vatandaşların şikâyetlerini incelemek için geniş araştırma ve soruşturma yetkisine sahiptir. Yapacağı araştırma ve soruşturmalarda yönetimde bulunan her türlü bilgiye kolaylıkla ulaşabilme imkânına sahiptir. Çoğu zaman kapalı bir aygıt gibi işleyen bürokrasi, bireye hakkı olan bilgileri vermekten çekindiği için Ombudsman, bireylerin bilgi alma hakkının güvencesi durumundadır. Yine Ombudsman yönetsel mekanizmanın çelik kasalarını açan anahtar misali bilgi ve belgelere ulaşır; kendisine gerekli olan kadarıyla incelemesini yaparak bireyle yönetim arasındaki sis perdesini aralar³²⁴. Burada sınır genellikle ulusal güvenlik ve dış ilişkilere ilişkin belge ve dokümanlardır. İdari birimlerin kamu yararına hareket edip etmediklerini ve yapılan işlemlerde kamu zararı oluşup oluşmadığını denetleme yetkisi de vardır. Görevi esnasında idarenin her türlü imkânından yararlanabilir ve denetim birimlerinin desteğini alabilir. Gerektiğinde ilgili memurların ifadelerine başvurabilir, idari kuruluşların toplantı ve komisyonlarında, mahkemelerin duruşmalarında hazır bulunabilir. Hatta mahkemeler, şikâyet edilen konuyla ilgili olarak Ombudsmana görüşünü sorarak adilane karar vermeye çalışabilir³²⁵.

Kamu otoriteleri ile bireyler arasındaki ilişkiler nedeniyle ortaya çıkan sorunlarla ilgilenen Ombudsman; devlet, yerel yönetimler, bağımsız kamu idareleri ve müesseselerin tamamını veya yasada özel olarak belirtilen kurum ve kuruluşları denetlemekle yetkilidir³²⁶.

³²² The Ombudsman Act, Article 1.

³²³ Sezen, a.g.m., s.77.

³²⁴ Müslüm Akıncı, Kamu Denetçiliği (Ombudsman) Kurumu, **Legal Hukuk Dergisi**, Cilt 10, Sayı 120, 2012, s.47.

³²⁵ Seneviratne, a.g.e., ss.49-50.

³²⁶ Temizel, a.g.e., s.40.

İlke olarak Ombudsman işyerleri ya da özel kişilerle ilgili uyuşmazlıklarla³²⁷, yasama ve yargı işlemleriyle ilgili alanlarda incelemelerde bulunamaz³²⁸. Ombudsmanın kamu yönetimi ve birey arasındaki ilişkilerde müdahale ettiği alan, kurumun uygulandığı ülkelerin siyasal tercihlerine göre kapsam değişikliğine uğrayabilmektedir. Özellikle İskandinav modeli Ombudsmanın yetkileri diğer ülkelere göre çok daha geniş olduğu görülmektedir. Modern manada Ombudsmanın doğduğu ülke sayılan İsveç'te; bütün devlet ve belediye kuruluşları, yerel yönetimler, İsveç Kilisesi, Rahipleri ve diğer personeli, mahkemeler ve askeri birlikler Ombudsman tarafından denetlenebilir. İsveç Ombudsmanının mahkemeleri denetlemekteki amacı³²⁹, davaların görüşülmesinin ve karara bağlanmasının makul bir zaman içinde, görevlerini kötüye kullanmadan gerçekleşmesini sağlamaktır³³⁰. Bunun aksine başta İngiltere ve Fransa olmak üzere birçok ülkede Ombudsmana bu kadar geniş yetkiler tanınmamıştır. İngiltere'de Ombudsmanın görev alanına vatandaşın kötü yönetime karşı korunması girerken, Fransa'da ise vatandaş ile idare arasındaki ilişkilerin iyileştirilmesi ve idari işlemlerde hakkaniyetin sağlanması görev alanına dâhildir³³¹.

Ombudsmanın temel işlevi, idare ile vatandaş arasındaki sorunları ortaya koymak, idarenin vatandaşa karşı verilen haksız kararlarını düzeltmemesi halinde bunu parlamentoya bildirmek ve kamuoyuna açıklamaktır. İdarenin hatalarını parlamentoya sunması ve kamuoyu oluşturması vatandaşın idareye karşı korumada Ombudsmanı oldukça etkili hale getiren unsurlardandır. Ombudsmanın aldığı kararların bağlayıcı bir niteliğe sahip olmadığı³³² için idare, hukuken Ombudsmanın ulaştığı görüş ve sonucu doğrultusunda hareket etmek zorunda değildir. Ancak, Ombudsmanın gücünü parlamentodan alması, idareye olduğu kadar parlamentoya karşı da bağımsız, siyasi bakımdan tarafsız, konusunda oldukça bilgili, toplumda saygın bir yere sahip, kamuoyu oluşturabilme gücüne haiz olması ve parlamentoya rapor vermesi gibi özellikleri kamu

³²⁷ Mehmet Yüce - Ezel Altunay, "Türkiye'de Kamu Denetçiliği (Ombudsman) Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi", **Vergi Dünyası**, Sayı 355, Mart 2011, s.180.

³²⁸ Eren, a.g.m., s.86.

³²⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz., Claes Eklundh, "Supervision of the Courts by the Ombudsman", http://www.varuhrs.si/fileadmin/user_upload/word/Mednarodna_porocila/Relationship_between_Ombudsmen_and_Judicial_Bodies/Svedska_-_zadnja_verzija_.doc (Erişim Tarihi:05.04.2015).

³³⁰ Bengt Wieslander, **The Parliamentary Ombudsman in Sweden**, Chapter of "The Extend and Limitations of the Parliamentary Ombudsman's Ambit" Bank of Sweden Tercentenary Foundation, 1994, ss.32-35.

³³¹ Temizel, a.g.e., s.40.

³³² Trevor Buck - Richard Kirkham - Brian Thompson, **The Ombudsman Enterprise and Administrative Justice**, Ashgate Yayınevi, İngiltere, 2011, s.39.

görevlilerinin Ombudsmanı oldukça önemsemesine neden olmaktadır³³³. Yine kararlarına uymayan idarelerin, Ombudsman tarafından kamuoyuna duyurulması (naming and shaming)³³⁴ yoluyla da onlar üzerinde manevi bir baskı kurmaktadır.

Bununla beraber Ombudsman, İdarece yapılmış bir işlemi değiştirme veya ortadan kaldırma yetkisine sahip değildir; İdarenin yerine geçerek işlem ve eylem tesis edemez³³⁵. Ombudsman, şikâyet konusu olan idari işlem veya eylemin hukuka uygunluğu ve yerindeligi konusunda görüş bildirerek, şahıslar ile idare arasında ortaya çıkabilecek olası uyuşmazlıkları çözmeye çalışır³³⁶. Bu doğrultuda Ombudsman taraflar arasında hakkaniyeti sağlamak ve şikâyetleri açığa kavuşturmakla sorumludur³³⁷.

Ombudsmanı harekete geçirebilmenin iki yolu vardır. Birinci yol vatandaşların mağdur oldukları hususlar sebebiyle yapmış oldukları şikâyet başvuruları, ikinci yol ise Ombudsmanın herhangi bir olumsuzluk karşısında kendiliğinden (re'sen) harekete geçmesidir. Ancak uygulamalara bakıldığında, Ombudsmana ulaşan olayların çoğunluğu şikâyet başvurusu şeklinde olmaktadır. Dolayısıyla başvuru yoluyla Ombudsmanı harekete geçirmek esas, Ombudsmanın kendiliğinden (re'sen) harekete geçmesi ise istisnai durumdur. Bunun yanı sıra örneğin Avusturya'da Ombudsman, genelde bir şikâyet üzerine harekete geçmesine rağmen, idarenin işleyişinde hata veya düzensizliklerin olduğunu tahmin etmeleri durumunda re'sen de girişimde bulunabilir³³⁸. Yurttaşların Ombudsmana başvurusunda; doğrudan yani aracısız başvuru ve araçların vasıtasıyla başvuru olmak üzere temel iki yöntem söz konusudur. Aracısız başvuru yönteminde vatandaşlar doğrudan, basit ve masrafsız bir şekilde Ombudsmana ulaşabilmektedir. Vatandaşların şikâyetlerini yazılı olarak iletmesi gerekir ayrıca faks veya e-mail yoluyla da şikâyet başvurusunda bulunabilirler³³⁹. İkinci yöntem ise başvuruların filtrelendiği yani ancak araçlar vasıtasıyla

³³³ Yücel Ertekin - Cengiz Akın, "Çağdaş Yönetim ve Denetim; Cumhuriyetimizin 75. Kuruluş Yıldönümünde Yönetimin Denetlenmesinde Yeni Bir Denetim Yolu: Ombudsman (Yüksek Yönetim Denetçisi)", **Türk İdare Dergisi**, Ankara, 1998, Y. 70, s.421.

³³⁴ Institute for Competition and Procurement Studies (ICPS), Report: "Barriers Recommendations Research Projects" LOT 2- Procurement Ombudsman, Bangor, 30 Mart 2012, s.7.

³³⁵ Sezen, a.g.m., s.75.

³³⁶ Council of Europe, **The Administration And You (A Handbook)**, 1998, s.37.

³³⁷ Ira Sharkansky, **Public Administration: Policy-Making in Government Agencies**, Forth Edition, Houghton Mifflin Company, Boston, 1978, s.256.

³³⁸ Volksanwaltschaft, <http://volksanwaltschaft.gv.at/en> (Erişim Tarihi:05.01.2015).

³³⁹ Şikâyet başvuruları konusunda olabildiğince kolaylık sağlanmaya çalışılmıştır. Mesela Avustralya'da Federal Vatandaş Temsilcisine (Commonwealth Ombudsman) başvuru yapabilmek için yardımcı servisler hizmet vermektedir. Örneğin; başvuru yapacak kişinin İngilizcesi iyi değilse, 131 450 numaradaki Yazılı ve Sözlü Tercümanlık Servisi (Translating and Interpreting Service) aracılığıyla

başvuruların yapılabilirdiği sistemdir. Örneğin; İngiltere’de kişiler herhangi bir şikâyet konusu ile ilgili olarak doğrudan Ombudsmana başvuramazlar, şikâyetin kişiler tarafından yazılı olarak Avam Kamarası üyelerinden herhangi birisine yapılması ve ayrıca başvuruda konunun Parlamento Ombudsmanı’na iletilmesi talebinin de yer alması gerekmektedir, verilecek olan cevap da aynı şekilde müşteriye ulaştırılmaktadır³⁴⁰.

Bununla birlikte kimi ülkelerde Ombudsmana, aldığı bir duyum, basında yer alan bir haber üzerine kendiliğinden (re’sen) harekete geçme yetkisi de tanınmıştır. Örneğin; Norveç, Danimarka, İsveç, Finlandiya ve Hollanda örneklerinde Ombudsmanın doğrudan harekete geçme yetkisi vardır. Öte yandan Fransa örneğinde Ombudsmanın doğrudan harekete geçme yetkisi bulunmamaktadır. Ombudsmanın kendiliğinden harekete geçebilmesi, önleyici bir etkiye sahip olduğundan, görülen kimi aksaklıklar herhangi bir yakınmaya yol açmadan giderilebilmektedir³⁴¹.

Ombudsman vatandaşlarca yapılan şikâyetler üzerine veya re’sen başlattığı araştırma, inceleme ve soruşturma neticesine göre, idareye talimat veya ihtar verebilir, suç işlediği kanaatine vardığı kamu görevlileri hakkında ceza ve disiplin kovuşturması açılmasını isteyebilir, basın bildirisinde bulunabilir hatta ve hatta konuyu parlamentoya dahi taşıyabilir. Ombudsman yıllık olarak veya gerektiğinde özel rapor hazırlayıp meclise veya ilgili kurumlara iletebilir. Bu raporlarda genel değerlendirmeler ve yasal reform önerileri de bulunabilir. Ayrıca bu raporlar şeffaflık ilkesi gereği kamuoyu ile de paylaşılabilir. Ombudsmanın yapmış olduğu bu iş ve işlemler Şekil-2’deki gibi şematize edilebilir.

yardım sağlanırken eğer başvuru yapacak kişi işitme, görme ya da konuşma engelli ise 133 677 numaradaki Ulusal Rôle Servisinden (National Relay Service) (Telefonla daktilo) yardım alarak başvurusunu tamamlayabilir. Australian Commonwealth Ombudsman, Service Charter, http://www.ombudsman.gov.au/docs/cwth_service_charter.pdf (Erişim Tarihi: 28.10.2014).

³⁴⁰ The Parliamentary Commissioner Act 1967, Section 5/1.

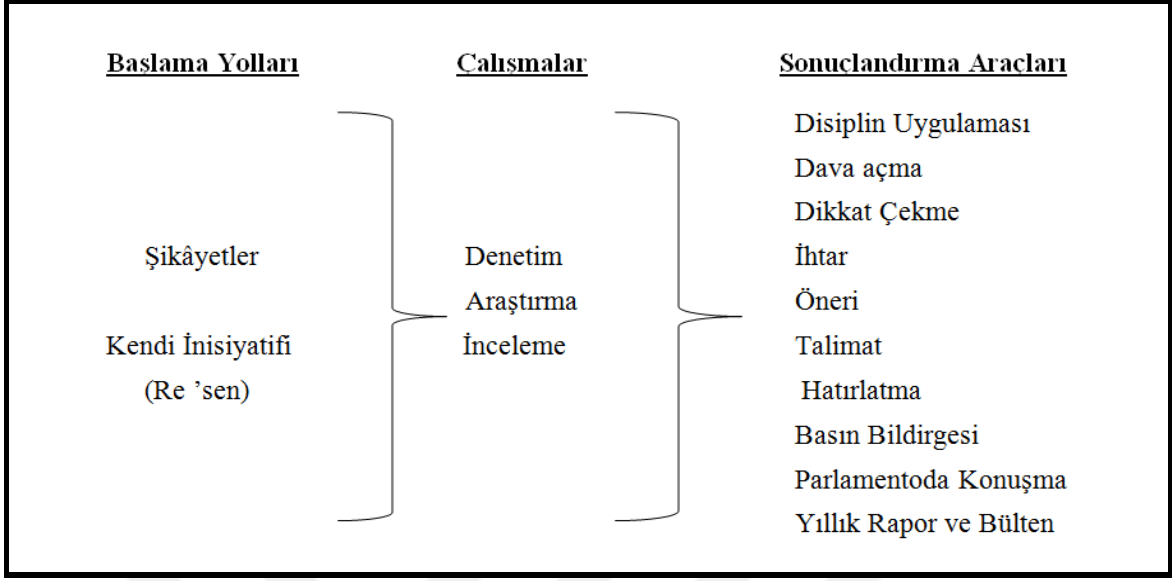
Ombudsmana doğrudan erişimin olmaması ve araya parlamenterin girmesi, bu sistemin yargı denetimine göre üstünlüklerini bir ölçüde gölgelemektedir. Aracı vasıtasıyla başvuru durumunda Parlamento Komiserinin milletin değil, milletvekilinin hizmetçisi haline geleceğini, çünkü şikâyet konusunu, Parlamento Komiserine aktarıp aktarmamaya karar verenin (yani Parlamento Komiserinden denetim talep edenin) milletvekili olması nedeniyle karşı çıkılmaktadır. William B. Gwyn, “The British PCA: Ombudsman or Ombudsmouse”, *The Journal of Politics*, Vol.35, Issue 1, Feb. 1973, s.50.

Karşıt görüş olarak ise; bu durum parlamento üyelerinin geleneksel olarak halkın koruyucusu olarak görülmelerinden kaynaklanmaktadır. Bunun yanında seçmenlerle parlamento arasında daha yakın ilişkiler kurmak ve şikâyetlerden siyasi temsilcileri de haberdar etmek amaçlanmıştır. Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaası, İstanbul, 2002, s.313.

Ayrıca, Ombudsmanın görev alanına girmeyen yakınmaların baştan engellenmesi ya da basit bir şekilde çözülebilecek yakınmaların Ombudsmana ulaşmadan kaynağında çözülmesi gibi yararlar sağladığı iddia edilebilir. Seriy Sezen, a.g.m., s.78.

³⁴¹ Sezen, a.g.m., s.78.

Şekil-2: Ombudsmannın Faaliyet Alanı Yapısı



Kaynak: Oğuz Babüroğlu - Nevra Hatiboğlu, **Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi: Devlette Bir Toplam Kalite Mekanizması Örneği**, TÜSİAD Yayınları, İstanbul, 1997, s.16.

Bu görev şeması doğrultusunda; Ombudsmanlık Kurumunun oluşması, devlette bir toplam kalite yönetimine benzetilmektedir. Halkın savunuculuğunu yaparak idarenin tüm yanlış iş ve işlemleri ile uygulamalarına karşılık, halkın haklarını korumak ve gerekli iyileştirmelerin yapılmasına yardımcı olmak, toplam kalite temel felsefesine uymaktadır³⁴². Nitekim toplam kalite yönetimi anlayışı; işlemlerin, süreçlerin ve sunulan hizmetin iyileştirilmesini esas almakta, vatandaşları müşteri olarak görmekte (müşteri odaklı), hataları önlemeye ve süreçleri sürekli iyileştirmeye çalışma gibi bir takım temel esaslar üzerine inşa edilmektedir³⁴³.

3. OMBUDSMAN TÜRLERİ

Farklı ülkelerde yer alan Ombudsmanlıklara bakıldığında tek tip bir uygulamanın

³⁴² Yılmaz Altuğ, **Kamu Denetçisi (Ombudsman)**, İstanbul Üniversitesi Rektörlük Yayını, İstanbul, 2002, s.48.

³⁴³ Gerçek, "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi", a.g.m., <http://isguc.org/?p=article&id=146&cilt=5&sayi=2&yil=2003> (Erişim Tarihi: 18.01.2014).

yani “her bedene uyan” bir modelin³⁴⁴ olmadığı görülmektedir. Bunun nedeni her ülkenin Ombudsmanını kendi sosyal ve politik yapısına, hukuk sistemine, kültürel ve demografik özelliklerine göre tasarlayarak kullanmasıdır. Bu başlık altındaki tür (uygulama) ayrımı; Ombudsmanı seçen veya atama yapan otoriteye göre ve Ombudsmanın üstlendiği görevlere göre bir taksonomi yaparak incelenecektir.

3.1. SEÇEN VEYA ATAMA YAPAN OTORİTEYE GÖRE SINIFLANDIRMA

3.1.1. Parlamento Ombudsmanı

Parlamento Ombudsmanı; vatandaşlardan gelen şikâyetleri çözüme kavuşturmak için parlamento tarafından göreve getirilmektedir. Parlamento Ombudsmanı her ne kadar parlamento tarafından göreve getirilse de görev süresi içerisinde tam bağımsızlığa sahiptir. Vatandaşların kamu otoriteleri ile arasında meydana gelen uyuşmazlıklardan kaynaklanan mağduriyetlerinin giderilmesi ve bir daha meydana gelmemesi için gerekli tedbirleri alan³⁴⁵, kamu yönetimine karşı yurttaşların hak ve özgürlüklerini korumakla görevli, araştırma ve soruşturmada geniş yetkileri olan kamunun gerçekten güvenini kazanmış ve herkesçe tanınan bir kişidir³⁴⁶. Parlamento Ombudsmanı, parlamento tarafından seçilir ve dolayısıyla gücünü parlamentodan alır. Böylece idare üzerinde yapacağı incelemelerde saygınlık ve bağımsızlık elde etmiş olur³⁴⁷.

Parlamento Ombudsmanın görevi, idari fonksiyonları kullanırken merkezi idare organları, personeli veya onun adına hareket eden diğer makamların kötü yönetiminin bir sonucu olarak haksızlığa uğradığını iddia eden fertler veya özel hukuk tüzel kişilerinin şikâyetlerini incelemektir³⁴⁸. İdarenin, kanuna uygun olup da hakkaniyete uygun olmayan işlemleri de Parlamento Ombudsmanının görevleri arasındadır³⁴⁹. Uygulandığı ülkelere bakıldığında Parlamento Ombudsmanlığının pek çok ortak özelliği bulunmaktadır. Ancak Parlamento Ombudsmanın seçimi, yetkilerinin sınırları, görev alanları gibi bazı konularda

³⁴⁴ Milan Remac, **Coordinating Ombudsmen and the Judiciary: A comparative view on the relations between ombudsmen and the judiciary in the Netherlands, England and the European Union**, Ius Commune Europaeum Series, No:125, Utrecht, Mart 2014, s.4.

³⁴⁵ Temizel, a.g.e., s.59.

³⁴⁶ Fendoğlu, **Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık)**, a.g.m., s.12.

³⁴⁷ Sharkansky, a.g.e., s.256.

³⁴⁸ Süleyman Arslan, “İngiltere’de Ombudsman Müessesesi”, **Amme İdaresi Dergisi**, TODAİE Yayınları, Ankara, 1986, C. 19, S. 1, s.159.

³⁴⁹ Akıncı, a.g.e., s.328.

küçük farklar da görülebilmektedir. Örneğin İngiltere’de Parlamento Ombudsmanına ulaşmak için bir parlamenter aracı kılmak gerekirken, İskandinav ülkelerinde ulaşılabilirlik açısından herhangi bir aracıya gerek yoktur.

3.1.2. Hükümet Ombudsmanı

Hükümet Ombudsmanı, yetkili olduğu konularla alakalı vatandaşlardan gelen şikâyetleri çözüme kavuşturan ve hükümet tarafından atanan Ombudsman türüdür. Örneğin İsveç’te Parlamento Ombudsmanının yanı sıra hükümet tarafından atanan Tüketici Ombudsmanı, Fırsat Eşitliği Ombudsmanı, Etnik Ayrımcılık Ombudsmanı, Çocuk Ombudsmanı ve Özürlüler Ombudsmanı gibi çeşitli konularla ilgilenen ayrı Ombudsmanlar bulunmaktadır³⁵⁰.

3.1.3. Yerel Yönetim Ombudsmanı

Yerel yönetim Ombudsmanları, parlamento Ombudsmanının tüm özelliklerini taşıyarak, belli bir bölgede ya da kentte, yerel yönetimlerin kötü işleyişinden veya hiç işlemeyişinden kaynaklanan sorunları çözmek, yurttaşların yerel yönetimlerdeki haklarını korumak ve yerel yönetimlerin daha iyi işlemesi amacıyla yönetimin düzeltilmesi için önerilerde bulunmak amacıyla kurulmuşlardır³⁵¹.

Yerel Yönetim Ombudsmanı, mahalli sorumluluğu olan bir Ombudsman çeşididir. Bu Ombudsmanlık çeşidinde, genel olarak bir çok ülkede, yerel yönetimlere daha fazla yetki verildiği ve sorumluluk yüklendiği için, görevlilerin bu yetki ve sorumluluklarını kullanırken vatandaşın özgürlüklerini çiğnememesine dikkat etmesi gerekir. Bu minvalde Ombudsman, halkın yerel yönetimlerle yaşadıkları sorunları inceler, yerel yönetimlerin temel prensipleri olan özgürlük, çoğulculuk, katılım ve verimlilik ilkelerinin sürekliliğini sağlar. Yerel yönetim Ombudsmanı yerel sorunlarla uğraşır ve kötü yerel yönetime karşı vatandaşları koruma görevi üstlenerek yerel yönetimlerde demokrasinin pekişmesine katkıda bulunur. Yerel Yönetim Ombudsmanı, sadece yerel yönetimlerin gayri hukuki uygulamalarıyla ilgilenmekle kalmaz, onların aynı zamanda “yönetsel ahlak” kurallarına uyup uymadıklarıyla da ilgilenir. Bu

³⁵⁰ Wieslander, *The Parliamentary Ombudsman in Sweden*, a.g.e., s.76.

³⁵¹ Temizel, a.g.e., s.65.

özellikleri ile yerel yönetim ombudsmanı, parlamento ombudsmanının mikro/lokal boyutta bir temsilcisi gibidir³⁵².

Yerel yönetimlerin işlemlerinin büyük bir bölümü meclis kararları (yerel meclisler) üzerinden gerçekleştiği için yurttaşların şikâyetleri de geniş ölçüde bunlardan kaynaklanmaktadır. Yerel yönetim Ombudsmanları, yerel meclislerin kararlarının adil bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını denetlemek üzere atanmış kişiler değil, yerel meclislerin idari nitelikteki kararları da dâhil olmak üzere, yerel yönetimlerin her türlü işlemlerini, hem kararlarına kalite kazandıracak nitelikleri itibarıyla hem de adalet yönünden denetlemek üzere oluşturulmuş Ombudsman çeşitidir³⁵³.

3.1.4. Uluslararası Ombudsman

Ombudsman günümüzde uluslararası ve uluslararası örgütlerin de kullandığı bir denetim aracıdır³⁵⁴. Birleşmiş Milletler, Avrupa Konseyi, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu, OECD gibi uluslararası örgütlerde, çalışanların yakınmalarıyla ilgilenen Ombudsmanlar bulunmaktadır³⁵⁵.

Uluslararası düzeydeki Ombudsmanın örneği, 1995 yılında Avrupa Birliği içinde kurulan “Avrupa Ombudsmanı”dır. Avrupa Parlamentosu tarafından atanan Avrupa Ombudsmanı, üye devlet vatandaşlarından veya üye devletlerde ikamet eden tüm gerçek ve tüzel kişilerden gelecek, Adalet Divanı ile İlk Derece Mahkemesi hariç, Birlik organları, kurumları veya diğer birimlerinin faaliyetlerine ilişkin kötü idare ve hukuka aykırılık iddiaları ile ilgili yakınmaları araştırmakla³⁵⁶ görevlidir. Ayrıca, her yıl soruşturmalarının sonuçlarını içeren bir genel rapor ve gerektiğinde de özel rapor³⁵⁷ Ombudsman tarafından Avrupa Parlamentosuna sunulmaktadır.

³⁵² Özden; a.g.e., s.67.

³⁵³ Temizel, a.g.e., s.66.

³⁵⁴ Roy Gregory - Philip James Giddings, “The Ombudsman Institution: Growth and Development”, içinde **Righting Wrongs: The Ombudsman in Six Continents**, ed. Roy Gregory - Philip James Giddings, IOS Press, Netherlands, 2000, s.9.

³⁵⁵ Roy Gregory, “The European Union Ombudsman”, içinde **Righting Wrongs: The Ombudsman in Six Continents**, ed. Roy Gregory - Philip James Giddings, IOS Press, Netherlands, 2000, s.165.

³⁵⁶ Avrupa Birliği Antlaşması'nın 195. Maddesi.

³⁵⁷ Roy Perry, “Special Reports Submitted by the European Ombudsman to the European Parliament” içinde **The European Ombudsman: Origins, Establishment, Evolution (Office for Official Publications of the European Communities)**, Belçika, 2005, s.186.

3.2. ÜSTLENDİĞİ GÖREVLERE GÖRE SINIFLANDIRMA

3.2.1. Genel (Klasik) Ombudsman

Klasik Ombudsman, aslında bir kamu sektörü ombudsmanı olup, devlet kurumları ile ilgili ya da kamu çalışanlarının eylem ve hataları ile ilgili genel veya dahili olarak gelen şikayetleri alarak inceleyen ve bu incelemelerini konu bazlı ayrıma gitmeden yapan Ombudsman türüdür. Dolayısıyla, Klasik Ombudsman yalnızca vatandaşlar ile kamu kurumları arasındaki uyuşmazlıkların giderilmesiyle ilgilenir. Klasik Ombudsmanın, aşağıda sayılan fonksiyonlarının olması gerekmektedir³⁵⁸;

- Öngörülen yetki alanı içinde bağımsız ve tarafsız soruşturma yapma yetkisi olmalıdır,
- Yetki alanı içindeki iddiaları soruşturmak için ilgililerin ifadesine başvurma ve kanıtlara ulaşma konusunda gücü olmalıdır,
- Yıllık/özel raporlar vermeye yetkili olmalıdır,
- Kamu kurum ve kuruluşlarında değişimi savunmak için yetkili olmalıdır.

Klasik Ombudsmanın asıl işlevi, kötü yönetim uygulamalarından iyi yönetim uygulamalarını ve adaletsiz davranışlardan adil davranışları ayırıştırarak sorunun (problemin) temel kaynağını bulmayı sağlamaktır³⁵⁹.

Klasik Ombudsmanın görev alanına özetle, haksızlığa uğrayan taraf olan vatandaş ile haksızlığa uğratan taraf olan kamu kurumları veya yaptıkları işlerle ilgili olarak kamu görevlileri girmektedir³⁶⁰. Ombudsmanın bu noktadaki fonksiyonu, hangi seviyede olursa olsun idarenin eylem ve işlemleri ile bütün spektrumlarıyla (yansımalarıyla) ilgili yakınmaları kabul eden ve idareye karşı vatandaşın hakkını savunan bir mekanizmadır³⁶¹.

³⁵⁸ American Bar Association, **Standards for the Establishment and Operation of Ombudsman Offices**, August 2001, ss.4-5.

³⁵⁹ Carolyn Stieber, "57 Varieties: Has the Ombudsman Concept Become Diluted?", **Negotiation Journal**, Volume 16, Issue 1, January 2000, s.53.

³⁶⁰ Özden, a.g.e., s.51.

³⁶¹ Roy Gregory - Philip James Giddings, "The Ombudsman Institution: Growth and Development", içinde **Righting Wrongs: The Ombudsman in Six Continents**, ed. Roy Gregory - Philip James Giddings, IOS Press, Netherlands, 2000, s.8.

3.2.2. Özel (İhtisas) Ombudsman

Çağımızda Ombudsmana duyulan ihtiyaç sürekli olarak artmaktadır. İhtiyaçların çeşitliliği ise kurumun görev alanını önemli ölçüde genişletmiştir. Bu durum denetimlerin türlerine göre belirli bir uzmanlaşmayı da beraberinde zorunlu kılmıştır. Bu tür ihtisas Ombudsmanlarının denetim kapsamına, idarenin özel nitelik gerektiren belirli bir alanı girmektedir³⁶².

Dünyanın çeşitli ülkelerinde birçok farklı Ombudsman türünün ortaya çıkması iki temel sebebe dayanmaktadır. Bunlardan birincisi ülkelerin ihtiyaçlarına istinaden oluşması, ikincisi de özellik arz eden bazı konuların önemine binaen güvence altına alınma zorunluluğundan kaynaklanmaktadır³⁶³. Bazı ülkeler ve o ülkelerdeki Ombudsman türleri Tablo-1’de gösterilmiştir.

Tablo-1: Bazı Ülkelerdeki Özel (İhtisas) Ombudsman Türleri

Ülkeler	Ombudsman Türleri
ABD	Yaşlı, Üniversite, İskân, Cezaevi Hizmetleri, Tüketici, Azınlık, Eğitim, Çevre, Çocuk, Sağlık Hizmetleri, Aile, Vergi, İşveren Sorunları, İş (Çalışma), Zihinsel Sağlık
Güney Afrika	Kadın, Dil, Azınlık Hakları, Gençlik, Arazi ve Mülkiyet, Sigorta, Cezaevi Hizmetleri, Basın, Bankacılık, Adalet Hizmetleri, Mülkiyet, Savunma, Milli Uzlaşma, Vergi
Hollanda	Emeklilik ve Sigorta, Mülkiyet, Sağlık
İngiltere	Parlamento, Yerel Yönetim, Polis, Yatırım, Sigorta, Bankacılık, Medya, Emeklilik, Sağlık Hizmetleri, Adalet Hizmetleri, Vergi, Cezaevi
Norveç	Askeri, Tüketici Hakları, Çocuk, Fırsat Eşitliği
İsveç	Tüketici, Etnik Ayrımcılık, Parlamento, Fırsat Eşitliği, Çocuk, Basın, Özürlüler
Kanada	Eşit Fırsatlar, Dil, Cezaevi Hizmetleri, Polis, Çevre, Bilgi ve Gizlilik, Vergi
İsrail	Askeri, Polis
Macaristan	Veri ve Bilgi, Etnik Haklar

³⁶² Gregory - Giddings, a.g.m., s.8.

³⁶³ Özden, a.g.e., ss.69-70.

Almanya	Veri Koruma, Savunma
Kosta Rika	Tüketici
Avustralya*	Vergi, Polis, Telekomünikasyon, Göçmenlik, Savunma Kuvvetleri, Posta İşletmesi, Çocuk Hakları
Pakistan*	Vergi, Kadınların Korunması, Bankacılık, Sigorta
Türkiye*	-----

Kaynak: Vangansuren, a.g.e., s.42.

* Tarafımızca eklenmiştir.

Sonuç olarak; ilk etapta vatandaşlar ile idare arasındaki ihtilafların çözümü için ortaya çıkan bu sistemin, gün geçtikçe özel ilişkiler çerçevesinde de geliştiğini ve demokrasi ve insan hakları gibi temel değerlerin öneminin artmasına paralel olarak, Ombudsman türlerinin de giderek çeşitlendiğini söylemek mümkündür. Ülkelerdeki farklı Ombudsman türlerinin temel var oluş felsefesi aslında aynıdır ve bir bütünün parçası olarak çalışmaktadırlar. Bu başlık altında bazı konularda ihtisaslaşmış Ombudsmanlar üzerinde durulacaktır.

3.2.2.1. Etnik Ayrımcılık Ombudsmanı

Bu Ombudsman, şahısların çalışma hayatında veya genel olarak yaşamın herhangi bir alanında uğrayabilecekleri olası etnik ayrımcılıkla mücadele etmek için kurulmuştur. Irkı, ten rengi, soyu, dili veya dinsel inancı nedeniyle bir ayrımcılığa uğramış olan kimselere, Ombudsman nasıl davranmaları gerektiği konusunda yol göstermektedir. Hatta ayrımcılığa uğrayan kişinin sorunu Ombudsman tarafından ciddi bulunursa, dava sürecinde bu kişiyi mahkemede temsil edebilmektedir. Ayrıca, kamu otoriteleri, şirket ve örgütlerle açık platformlarda veya iletişim araçlarıyla tartışarak onları ayrımcılık yapmamaları için uyarmakta ve bu konuda önlem almaları için çağrıda bulunmakla beraber hükümete etnik ayrımcılığın önlenmesiyle ilgili gereken yasal önlemleri alması için öneri paketleri de hazırlamaktadır. Toplumda etkili olan kişi ve kurumlarla ilişkiye girerek etnik ayrımcılık sorununun kaldırılması için girişimlerde bulunan Ombudsman, toplum içinde azınlıkların önemli bir güvencesi olarak görülmektedir³⁶⁴.

³⁶⁴ Akıncı, a.g.e., ss. 315-316.

3.2.2.2. Çocuk Ombudsmanı

Toplumların geleceğinin teminatı, çocuklar ve gençler olduğu için Çocuk Ombudsmanının, özel Ombudsmanlık alanları arasında önemli bir yerinin olduğu söylenebilir. Bu tarz bir Ombudsmanlığın oluşturulması; toplumda ruhsal ve bedensel açıdan sağlıklı genç nüfusa sahip olma isteğinin açık bir belirtisi olarak gösterilebilir. Ailesel sorunlar nedeniyle sağlıklı ve dengeli bir nüfusun yitirilmesi kaygısı, bu konuda bir takım etkili güvencelerin sağlanmasına neden olmuştur. Benzer şekilde toplum yaşamı içinde en korumasız ve savunmasız tabakayı oluşturan çocukların karşılaştıkları sorunlarla baş etme imkânı oldukça kısıtlıdır. Bu ve benzeri nedenler dolayısıyla çocuklar için birçok ülkede ayrı bir çocuk Ombudsmanlığı sistemi uygulanmaktadır. Çocuk Ombudsmanı özellikle yalnızlık içinde olan, boşanmış bir aileden geriye kalmanın oluşturduğu psikolojik sorunları olan, gözetim ve değişik türdeki özgürlüklerden yoksunluk durumlarıyla karşı karşıya kalan çocukların sorunları ile ilgilenmektedir. Onlarla doğrudan iletişime geçerek sorunlarını dinlemekte, sorunlarını aşmaları için ne yapmaları gerektiği konusunda onlara yardımcı olmaktadır³⁶⁵.

Bu Ombudsman okul hayatından, cinsel tacize, aile içi şiddetten, aile hukuku ve miras hukuku kapsamında farklı sorunlarla karşılaşan çocuklara kadar uzayan geniş bir yelpazede hizmet vermektedir³⁶⁶.

Çocuk Ombudsmanının görevlerini şu şekilde özetleyebiliriz³⁶⁷;

- Çocuk ve gençlerin sesi olarak mevzuatta yapılması gereken değişikliklere ilişkin öneriler geliştirir, Parlamento'da lobi faaliyetlerinde bulunur. Kamuoyundaki çocuk hakları ile ilgili tartışmalarda çocukların haklarını temsil eder,
- Kamuoyunun çocuk hakları konusunda aydınlatılması, çocuk ve gençlik sorunları konusunda resmi ve sivil duyarlılığın harekete geçirilmesi için gerekli girişimlerde bulunur,
- Çocuk ve gençlerin yaşam koşullarına ilişkin veri toplar ve bunları ilgili mercilere iletir,

³⁶⁵ Akıncı, a.g.e., ss.316-317.

³⁶⁶ Özden, a.g.e., s.56.

³⁶⁷ Müslüm Akıncı, “Çocuk Ombudsmanı”, **Güncel Hukuk Dergisi**, Temmuz 2009/7-67, s.51.

- Birleşmiş Milletler Çocuk Hakları Sözleşmesi'nin uygulanmasını teşvik etmeye ve gözetmeye çalışır.

Çocuk hakları Ombudsmanı ilk kez 1981 yılında Norveç'te kurulmuştur. Ayrıca; Costa Rica, Yeni Zelanda, Avustralya, ABD, İsveç ve İzlanda çocuk hakları Ombudsmanlarının görev yaptıkları diğer ülkelerdir³⁶⁸.

3.2.2.3. *Tüketici Ombudsmanı*

Yeni pazarlama teknikleri ve reklam kampanyaları ile bir ürünün kötü yanları gizlenmekte, faydalı özellikleri ise oldukça abartılmaktadır. Çeşitli şaşırtmacalı yöntemlerle ürünlerin fiyatları normalin altındaymış gibi gösterilip gerçekte normalden daha pahalıya satılmaktadır. Yine üreticiler tarafından taahhüde uymayan mal ve hizmet sunumları, ayıplı mal satışları ve benzeri hususlarla da mağdur olan tarafın çoğu zaman tüketici olduğu aşikârdır. İşte bu koşullar nedeniyle hak kaybına uğrayan vatandaşların mağduriyetlerini gidermek ve gerekli önlemleri almak amacıyla birçok ülkede tüketici Ombudsmanının oluşturulduğu görülmektedir. Aslında birçok ülkede söz konusu işlevi gören kimi devlet kurumları, vakıf veya dernekler, tüketici hakları komisyonları veya gazetelerin tüketici köşeleri bulunmaktadır. Bunlar, tüketiciden gelen şikâyetleri incelemekte ve bu konuda halkın bilinçlendirilmesini sağlamaktadır³⁶⁹. Bunların yanında ayrı bir tüketici Ombudsmanının da oluşturulması, tüketici haklarının korunması açısından çok daha etkili olacak ve tüketicilerin daha kaliteli mal ve hizmete ulaşmasını sağlayacaktır.

Tüketici Ombudsmanının faal ve faydalı bir şekilde işlediği İsveç örneğine bakıldığında; tüketicinin haklarını korumakla ilgili olarak yürütme erki içerisinde bir ön denetim mekanizması olarak bu Ombudsmanın görev yaptığı görülmektedir. Ombudsman, pazarlama uygulamaları, bozuk üretim ve adil olmayan sözleşmelerle ilgili olarak bir yakınmayı dikkate aldığı anda, gerekli incelemeyi yapar ve yakınmayı haklı bulursa, düzeltilmesi için ilgili şirketlere önerilerde bulunur. Bu önerilere uyulmadığı takdirde, Ticaret Mahkemesi'nden şikâyete konu edilen girişimcinin istenmeyen pazarlama eyleminin veya sözleşme koşullarının yasaklanmasına karar verilmesi için hukuksal

³⁶⁸ Fendoğlu, **Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık)**, a.g.e., s.90.

³⁶⁹ Özden, a.g.e., s.63.

soruşturma başlatılmasını ister. Ticaret Mahkemesinin istemi haklı bulması durumunda genel olarak para cezası yaptırımını uygulanır ve bu yaptırıma karşı temyiz olanağı da yoktur³⁷⁰.

3.2.2.4. Öğrenci Ombudsmanı

Öğrenci Ombudsmanı, öğrencilerin eğitim-öğretim hayatları boyunca karşılaştıkları sorunlarla ilgilenen, kişiye özel yollarla çözüm bulmaya çalışan, resmi formalitelere takılmayan, tarafsız bir kişidir. Bu Ombudsman ilk ve orta öğrenim çağındaki öğrencilerin problemleriyle ilgilenmekte yine aynı şekilde özellikle de üniversite öğrencilerinin sorunlarıyla ilgilenmekte ve bu nedenle birçok ülkede üniversite Ombudsmanı olarak tanınmaktadır. Üniversite ile ilgili konularda, Ombudsman sorunun her yönünü, tarafsız ve objektif bir şekilde ele alır. Şikâyetleri araştırmak ve taraflar arasında çözüme yardımcı olmak için çalışır. Ombudsman çözüm konusunda ısrar etmez, ancak, çözüm için seçenekler sunar ve izlenebilecek stratejiler konusunda görüş bildirir. Temel öğrenci sorunları ve sistematik değişim için gerekli tavsiyeleri yıllık rapor şeklinde Üniversite Senatosuna sunar³⁷¹. Üniversite Ombudsmanı, öğrencilerin almış oldukları düşük notlar, ayrımcılık, yurt ve burs ihtiyacı, disiplin konuları ve fakülte çalışanları ile ilgili yakınmalarla ilgili olarak meydana gelebilecek adaletsiz uygulamalar hakkında çalışmalarda bulunur³⁷².

Öğrenci Ombudsmanının eğitimle ilgili şu gibi yararlarından bahsedilebilir; öğrencilerin kendilerini ifade ederek sorunlarını dile getirememesi durumunda, onlara yardımcı olur ve onlardan eğitimle ilgili görüşlerini alır. Üniversite idaresinin veya öğretim üyelerinin gözünden kaçan bazı aksamaları öğrenci Ombudsmanı üçüncü bir göz olarak daha kolay tespit edebilir. Aynı zamanda, eğitimdeki sorunları önceden fark ederek bu konuda öğretim üyelerini potansiyel problemlere karşı uyararak danışmanlık hizmetinde bulunur. Ayrıca, öğrencilerin uzun süreli ve uzun dönemli en iyi eğitimi almalarında gerekli olan uygun psikolojik ortamın sağlanması için elinden geleni

³⁷⁰ Akıncı, a.g.e., s. 313.

³⁷¹ McGill University, <http://www.mcgill.ca/ombudsperson/office-ombudsperson>, (Erişim Tarihi: 16.12.2013).

³⁷² Ziegenfuss – O'Rourke, a.g.e., s.33.

yapar³⁷³.

Ülkemizde Orta Doğu Teknik Üniversitesi'nde (ODTÜ) bulunan Ombudsman bu türe örnek olarak gösterilebilir. Üniversite bünyesinde yer alan Ombudsman Ofisine ODTÜ'nün bütün üyeleri (öğrenciler, idari ve teknik personel, öğretim üye ve yardımcıları, mezunlar), öğrenci aileleri, ODTÜ ile ilgili konularda çalışan şahıs ve kurumlar başvuruda bulunabilir. Ombudsman Ofisi; şikâyetleri, endişeleri ve anlaşmazlıkları dinler, problem ve anlaşmazlıkların çözümünde tarafsız, bir arabulucu olarak hizmet eder. Ancak, resmi soruşturmalarda bulunmaz, üniversitenin vizyon, misyon, amaç, hedef ve stratejik planlarının değiştirilmesi yönünde önerilerde bulunmaz³⁷⁴.

3.2.2.5. *Sigorta Ombudsmanı*

Sigorta Ombudsmanı; sigortacıların, sigortalıların ve sigorta sözleşmesinin uygulanmasında doğrudan doğruya ilgili olan üçüncü kişilerin başvuruları üzerine, sigorta şirketi ile olan uyuşmazlıklarının tarafsız ve objektif bir şekilde incelenmesi faaliyetinde bulunur. Bir başka ifade ile sigortacı ile sigortadan faydalananların, sigorta sözleşmesinden doğan hak ve menfaatlerinin korunmasına yardımcı olan bir müessesedir.

Sigorta Ombudsmanı günümüzde; Avusturya, İsviçre, Almanya, Fransa, Belçika ve İngiltere gibi ülkelerde sigorta ile sigortacı arasındaki anlaşmazlıkların çözümü için ihdas edilmiştir.

Sigorta konusuyla ilgili olarak Belçika'da 1987 yılında Belçika Sigorta Şirketleri Birliği nezdinde oluşmuş bir Ombudsman Kurumu bulunmaktadır. Ombudsmana yapılan müracaatlar en kısa zamanda sigorta şirketlerine intikal ettirilmektedir. Ombudsmanın fonksiyonunu gereği gibi ifa edebilmesi için sigorta şirketleri nezdindeki muhatabının da belirlenmesi gerekmektedir. Bunu temin etmek için, Sigorta Şirketleri Birliği, her sigorta şirketi genel müdüründen, sigorta şirketinin üst derecedeki bir yöneticisini, Ombudsmana karşı yetkili muhatap olarak belirlemesini istemektedir. Bu yapı, bir yandan incelemenin daha çabuk olmasını ve etkinliğini, diğer yandan sigorta şirketinin, ihtilaflı ilgili birimine ait sorunlarının en yetkili yöneticileri tarafından daha iyi bilinebilmesini sağlamaktadır.

³⁷³ Robert A. Herring III - Jack L. Mendleson, "Use of a Student Ombudsperson to Enhance Communication in University Classes", **Journal of Management Education**, Vol. 23, No. 5, October 1999, ss.576-577.

³⁷⁴ Orta Doğu Teknik Üniversitesi, Ombudsman Ofisi, <http://ueam.metu.edu.tr/ombudsman> (Erişim Tarihi: 05.01.2014).

Şikâyetle ilgili başvuru alındığında, başvurunun bir örneği ilgili şirkete gönderilmektedir. Ombudsman, sigorta şirketinin gönderdiği savunmaya katıldığı takdirde bunu müştekiye iletmektedir. Eğer, Ombudsman ile sigorta şirketi arasında mutabakat sağlanamazsa, Ombudsman, şirket görüşünü yine başvuru sahibine bildirmekte ve müştekiye mahkeme veya Sigorta Denetim Kurulu yoluyla sorunun çözülebileceğini tavsiye etmektedir³⁷⁵.

3.2.2.6. *Basın Ombudsmanı*

Basın Ombudsmanı, yayınlanan haber ve programların doğruluğu, haklılığı ve tarafsızlığı ile ilgili olarak gazete okurları, televizyon izleyicileri veya radyo dinleyicileri tarafından gelen şikâyetleri incelemektedir. Basın Ombudsmanı yerine bazen “okur temsilcisi”, “okur savunucusu”, “kamu editörü”, “okur avukatı” gibi terimler kullanılsa da temel mantık çerçevesi aynıdır. Basın Ombudsmanı; şikâyetleri incelemek, basın özgürlüğünü korumak, basın hizmetlerinin en iyi şekilde yapılması için çalışmak, şeffaflığı ve yüksek kaliteli basın-yayın araçlarını teşvik etmek ve halkın beklentileri ile basının sorumlulukları arasında bir aracı görevi görmesi için ihdas edilmiştir³⁷⁶. Ayrıca toplanan şikâyet ve önerilerin değerlendirilerek okurla paylaşılması, öz eleştiri yapılarak okur güveninin kazanılması ve basın organına açılması muhtemel tazminat davalarının önünün kesilmesi açısından da fayda sağlamaktadır³⁷⁷.

Basın Ombudsmanının faaliyette bulunduğu İsveç örneğine baktığımızda; basın ahlakını ihlal eden herhangi bir olumsuzluk için yararı olan herkes Ombudsmana şikâyette bulunabilir. İşte böyle bir şikâyet geldiğinde, Ombudsman gerçeği bulmak için çeşitli araştırmalarda bulunur ve düzeltme yapılmasına ya da cevap hakkı verilmesine hükmedebilir. İncelemeler esnasında basın-yayın organı ile her türlü konuda bilgi alışverişinde bulunabilir. Bu yolla gerekli sonucu alamayan Ombudsman, doğru habercilik ilkelerinin çiğnendiği kanısına varırsa daha derin bir soruşturma başlatarak öncelikle yazı işleri müdürünün görüşlerine başvurur. Soruşturma yeterli bulgularla sonuçlandırıldığında iki seçenek vardır: Birincisi, basın-yayın organının haklı olması durumu ve kınama veya

³⁷⁵ Zihni Metezade, “Sigortada Ombudsman”, **Birlik'ten (Türkiye Sigorta Ve Reasürans Şirketleri Birliği Yayını)**, Sayı: 10, Ekim 2000, ss.4-8.

³⁷⁶ The Organization of News Ombudsmen, <http://newsombudsmen.org/about-ono> (Erişim Tarihi: 06.01.2014).

³⁷⁷ Güven Necati Büyükbaykal, “Basın Alanında Ombudsman Uygulaması”, **İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi**, Sayı:19, 2004, s.173.

uyarma cezası gibi yaptırımları uygulamamasıdır. Böyle bir durumda müştekinin mahkemeye başvurma olanağını engelleyen herhangi bir yasal düzenleme yoktur. Kişi dilerse konuyu mahkemeye taşıyarak davasını açar ve şikâyetini orada dile getirebilir. İkincisi ise, müştekinin haklı olması durumudur ve bu durumda kanıtlar, disiplin cezası verilmesi için Basın Konseyi'ne gönderilir³⁷⁸.

Ülkemizde ise 2006 yılında Radyo ve Televizyon Üst Kurulu (RTÜK) ile Televizyon Yayıncıları Derneği tarafından başlatılan “izleyici temsilciliği” uygulaması benzer bir örnek olarak düşünülebilir. İzleyici temsilciliği TV yayıncıları tarafından zorunluluk ya da yasal yaptırım söz konusu olmadan gönüllülük esasına dayalı olarak kurulacaktır. Türkiye’de yayın yapan televizyon ve radyo kanalları, izleyicilerin şikâyetleri ve görüşleriyle ilgilenmek üzere “izleyici temsilcileri” görevlendirecekler³⁷⁹ ve aylık raporlar tanzim edilerek, bu raporlar kanal yönetimi aracılığıyla RTÜK’e ulaştırılacaktır. İzleyici temsilcilerinin oluşturulmasıyla televizyon kanalları ile izleyiciler arasında doğrudan bir etkileşim kurulabilmekte ve özdenetime yardımcı olunabilmektedir.

3.2.2.7. Vergi Ombudsmanı

Hukukun hassas bir alanını oluşturan vergi mevzuatı başlı başına bir uzmanlık statüsü gerektiren, iktisadi, mali ve siyasi yönleri bulunan teknik bir konudur. Bununla birlikte vergi yasalarında ve tali mevzuatta yapılan değişiklikleri izlemek ve yapılan değişiklikler ile mevcut düzenlemelerini bütünüyle birlikte değerlendirmek giderek zorlaşmaktadır. Böylesine bir durum karşısında, vergi mükellefi olan vatandaşın ve yasa uygulayıcılarının (idarenin) tüm mevzuata hâkim olup ona göre hareket etmeleri gittikçe zorlaşmaktadır. Vergilemeye ilişkin, bu bilgi karmaşasında bir yandan mükelleflerin mağdur olmaması diğer yandan da devlet hazinesinin zarara uğramaması için Vergi Ombudsmanına olan gereksinim inkâr edilemez³⁸⁰. Burada gerçekleştirilmek istenen amaç, vergileme alanında etkin bir mekanizma kurulması ve hem mükelleflerin hem de Devlet Hazinesinin mağdur olmasının önüne geçilmek istenmesidir.

³⁷⁸ Akıncı, a.g.e., ss.318-319.

³⁷⁹ Türkiye’de yayın yapan televizyon ve radyo kanallarınca görevlendirilen izleyici temsilcileri için bkz. <http://www.rtuk.org.tr/Home/SolMenu/5435#> (Erişim Tarihi: 24.02.2015).

³⁸⁰ Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, a.g.m., <http://isguc.org/?p=article&id=146&cilt=5&sayi=2&yil=2003> (Erişim Tarihi: 18.01.2014).

Nasıl ki genel manada Ombudsman vatandaşları idarenin yanlış işlem, eylem ve davranışlarına (bir anlamda kötü yönetime) karşı savunuyorsa, özel olarak da vergi Ombudsmanı mükellef haklarının korunması noktasında ön plana çıkmaktadır³⁸¹. Bununla beraber idarenin haksız işlemlerine karşı mükelleflerin düzeltme talepleri veya şikâyetlerinin ilgili idarelerce çözülmemesi halinde, bu uyuşmazlıkları çözümlenme noktasında faaliyet göstermekte³⁸², vergi mükelleflerinin vergi idaresinden kaynaklanan şikâyetlerinin çözümüne katkı sağlamaktadır³⁸³. Vergi Ombudsmanı bu amaçla, sorunları vergi mükelleflerinin bakış açısından anlayarak çözüme kavuşturmak için çalışmaktadır.

Vergi Ombudsmanı aynı zamanda mükellef ve vergi idaresi arasındaki güven ilişkisini güçlendirmek için idarenin eylemlerinde ve işlemlerinde vatandaşların ihtiyaçlarına cevap verilmesinde, saydamlık ve erişilebilirliğin sağlanmasında, idare tarafından sunulan hizmet kalitesini yükseltilmesi gibi esaslar üzerine odaklanır. Bunların yanında Ombudsman, vergi idaresiyle ilgili meseleleri gündeme taşımada, vergi sorunları ile ilgili görüş bildirmede ve mevzuatının geliştirilmesi hususlarında da önemli bir fonksiyona sahiptir³⁸⁴.

Ombudsmanın genel bir kural olmamakla birlikte görevlerini eksiksiz ve sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmesi için; vergi tahsilatı işlemini durdurmak veya kaldırmak, vergi incelemesi veya denetim işlemini durdurmak veya kesmek, herhangi bir kanuni işlemi durdurmak veya kesmek gibi bir takım yetkilerle donatılmış olması gerekir³⁸⁵.

Vergi Ombudsmanının fonksiyonlarını özetle şu şekilde sıralayabiliriz³⁸⁶;

- Mükellefler tarafından iddia edilen şikâyet konularını çözmek,
- Mükelleflere tavsiyelerde bulunmak,
- İdare ve mükellef arasındaki adil ilişkiyi geliştirmek,
- Kendi çalışmaları hakkında yasama organına yıllık raporlar hazırlamak,

³⁸¹ Fernando Serrano, "The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection", içinde **Protection of Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, eds. Wlodzimiers Nykiel-Malgorzata Sek, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, s.138.

³⁸² Gerçek, "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi", a.g.m., <http://isguc.org/?p=article&id=146&cilt=5&sayi=2&yil=2003> (Erişim Tarihi: 18.01.2014).

³⁸³ Victor Thurony, **Tax Law Design and Drafting**, International Monetary Fund, Washington, 1996, s.15.

³⁸⁴ Feride Bakar - Adnan Gerçek, "Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Bir Vergi Ombudsmanı Önerisi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:8, Sayı: 92, Ağustos 2012, s.11.

³⁸⁵ Serrano, "The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection", a.g.m., s.147.

³⁸⁶ Serrano, "The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection", a.g.m., s.141.

- Vergi davalarını azaltmak,
- Vergiye uyumu kolaylaştırmak,
- Vergi idaresinin hizmet kalitesini yükseltmek,
- Vergi mevzuatının geliştirilmesi konusunda önerilerde bulunmak,
- Vergi ahlakının gelişmesine yardımcı olmak.

Herhangi bir konuda Gelir İdaresi ile ilgili şikâyeti olan mükellefin, genellikle Ombudsmana başvurmadan önce, bu uyuşmazlığı çözmek amacıyla ilgili Gelir İdaresine başvurması ve idari süreç içinde bu sorunu çözmeye yoluna gitmesi gerekmektedir. Dolayısıyla Ombudsmana ancak idari aşamada çözümlenemeyen uyuşmazlıklar için başvurulmaktadır. Ombudsmana başvurulduğunda konu ayrıntılı bir şekilde incelenir ve eğer mükellefin haklı olduğu tespit edilirse, Ombudsman ilgili idareye şikâyetle ilgili işlemlerin değiştirilmesini veya geri alınmasını önerir³⁸⁷. Ombudsman kendi tavsiyesinin yerine getirilmesi hususunda idareyi zorlamaya yetkisi yoktur, ancak idareler Ombudsmanın hemen hemen bütün tavsiyelerini yerine getirmektedirler. Bu durumda Ombudsman ilgili idareye takip ettikleri süreci gözden geçirmeleriyle ilgili rapor sunmakta ve böylece diğer mükelleflerin aynı zorluklarla karşılaşmaları önlenmektedir³⁸⁸. Bunun yanı sıra mükelleflerin karşılaştıkları sorunlarla ilgili dava açma hakkı her zaman saklı kalmaktadır. Yani Ombudsmana başvuru yapmak, dava açma hakkını bertaraf etmemektedir.

3.2.3. Kurumsal (Organizational / Corporate) Ombudsman

Kurumsal Ombudsman, bir özel kuruluşun (işletmenin), kendi uyguladığı işlem ve politikalarına ilişkin kendi ortakları ve çalışanları arasındaki sorunların çözümleriyle ilgilenir³⁸⁹. İşletme içinde ortaya çıkan, taraflar arasındaki sorunları adil ve eşit bir şekilde çözüme kavuşturmayı amaçlar. Aynı zamanda işletmenin politika ve prosedürlerinde

³⁸⁷ Serrano, “The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, a.g.m., s.137.

³⁸⁸ Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, a.g.m., <http://isguc.org/?p=article&id=146&cilt=5&sayi=2&yil=2003> (Erişim Tarihi: 18.01.2014).

³⁸⁹ American Bar Association, a.g.e., s.20.

değişiklikler için araştırma yapabilir ve tarafların haklarını savunucu bir rol üstlenebilir. Kurumsal Ombudsman şirketin iç sorunlarının çözümlerinin yanında vatandaşlar ile özel kurumlar arasında çıkabilecek olası problemlerin çözümü ile de ilgilenir.

Örneğin, General Electric³⁹⁰ şirketinde bu tarz bir Ombudsman mevcuttur. Müşteri olarak, şirkete soru sorabilmek ve misilleme korkusu olmadan sorunlarını bildirebilmek amacıyla hizmet veren, kapsamlı bir Ombudsmanlık mekanizması bu şirkette faaliyet göstermektedir.

Kurumsal Ombudsmanın, kendisinden beklenen işlevi hakkıyla yerine getirebilmesi için aşağıda sayılan yetkilerle donatılmalıdır³⁹¹.

- İşletmenin faaliyet, amaç, yetki ve sorumluluklarını tanımlayan belgede (işletme anasözleşmesinde) yer alan faaliyetlere aykırı olarak yapılan işlerin araştırılmasında ve sorunların çözümünde yetkili olmalıdır,
- Öngörülen yetki alanı içinde bağımsız ve tarafsız araştırma yapma yetkisine sahip olmalıdır,
- Sorunlarla ilgili rapor vermeye ve yayımlamaya yetki verilmelidir,
- İşletme politika ve prosedürlerinin değişimi noktasında tarafların haklarını savunucu bir rol alması için yetkili olmalıdır.

Kurumsal Ombudsmanın görev alanı ile ilgili örnek vermek gerekirse; kâr payı dağıtan bir özel şirketin hisse sahipleri ile şirket arasında çıkacak olası anlaşmazlıklar, hisse sahipleri tarafından, çözülmesi için şirket Ombudsmanına taşınabilir. Bununla birlikte bir şirkette işçi ile işveren arasında çıkan bir sorunun çözümü de, şirket Ombudsmanının inceleme sahasına girmektedir. Bu son örnekte Ombudsman Türkiye’de bulunan Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bağlı İş Teftiş Kurulu müfettişlerinin yaptığı işin benzerini yaparlar. Ancak aralarında ki fark, müfettişlerin idari ve cezai yaptırım yetkisine sahip olmasına rağmen şirket Ombudsmanının tavsiye niteliğindeki kararlarının herhangi bir yaptırım yetkisinin olmamasıdır³⁹².

³⁹⁰ General Electric, Ombudsperson Process, <http://www.ge.com/en/citizenship/govcomp-jun20/ombudsperson.htm> (Erişim Tarihi:07.02.2014).

³⁹¹ American Bar Association, a.g.e., s.7.

³⁹² Özden, a.g.e., s.52.

3.2.4. Avukat (Advocate) Ombudsman

Avukat Ombudsman, kamu kurumlarından kaynaklanan haksızlıklarla ilgilenmez. Burada temel olarak alınan nokta, mağdur olan iki tarafın da vatandaşlar olmasıdır. Yani birey ile birey arasındaki sorunları çözmektedir. Avukat Ombudsman mevzuatında belirlenmiş bir nüfusun adına savunucu olarak hizmet vermektedir. Dolayısıyla yetkisinin bulunduğu bir alanda, mağdur olan bireylerin veya grupların adına savunuculuk yapmaktadır³⁹³.

Avukat Ombudsman; kamu sektöründe ya da özel sektörde faaliyet göstermekte olup kendisine gelen şikâyetleri objektif olarak değerlendirir. Avukat Ombudsmanının, diğer Ombudsmanlardan farkı, mağdur olan bireyler ya da gruplar adına savunuculuk yapmaya yetkili olmasından kaynaklanır. Bunlara ek olarak Avukat Ombudsman yazılı kamu politikalarında veya kanunda tanımlanan kişilere bilgi vermek, tavsiyelerde bulunmak, danışmanlık hizmeti sunmak ve yardım sağlamakla görevlidir. Ayrıca Avukat Ombudsman hükümetin uyguladığı politikalar açısından kişilerin hak ve menfaatlerini de temsil etmektedir³⁹⁴.

Avukat Ombudsmanın, kendisinden beklenen işlevi sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmesi için, aşağıda sayılan fonksiyonlarının olması gerekmektedir³⁹⁵.

- Doğası gereği savunuculuk rolü üstlenmelidir,
- Mağdur olanlara gerekli bilgi, tavsiye ve yardım sunmalıdır,
- Şikâyetçinin iddialarını objektif bir biçimde değerlendirmelidir,
- Şikâyetçilerin çıkarlarını temsil etme yetkisine sahip olmalıdır,
- Yapmış olduğu incelemelerin doğruluğu kesinleştiği zaman idari, yargı veya yasama forumlarında etkileşim başlatmak için yetkilendirilmiş olmalıdır.

Bu Ombudsman türüne “Çocuk Ombudsmanı” örnek olarak verilebilir. Çocuk Ombudsmanı, çocukların her türlü sorunlarıyla ilgilenmektedir. Örneğin boşanmış ailelerin çocuklarının sorunları Çocuk Ombudsmanının ilgi alanına girmektedir. Görüldüğü üzere

³⁹³ American Bar Association, a.g.e., s.1.

³⁹⁴ American Bar Association, a.g.e., s.20.

³⁹⁵ American Bar Association, a.g.e., s.8.

bu tip durumlarda, vatandaşların karşısında yine başka bir vatandaş vardır³⁹⁶.

3.2.5. Yasama (Legislative) Ombudsmanı

Yasama Ombudsmanı, yasama organının bir uzantısı olarak kurulmuş olup devlet kurumları, kamu çalışanları ve devlet memurları ile ilgili işlem, eylem ve hataları ele alan, bunlar ile ilgili şikâyetleri değerlendiren bir kurumdur. Yönetimler, idari faaliyetleri, devlet dairelerini, memurları ve kamu çalışanlarını incelemek amacıyla bu tür bir Ombudsman yapısı kurmaya çalışmaktadır. Yasama Ombudsmanı, doğrudan yasama organı tarafından veya yasama organının nitelikli çoğunluğunun (üçte ikisinden daha fazla) onayı ile yürütme organı tarafından atanmaktadır. Yasama Ombudsmanı, soruşturma ve inceleme yaparak politika ve prosedürlerde değişiklikler yapılması ve mevzuat yanlışlıklarının düzeltilmesine yardımcı olmak için yetkilendirilmelidir. Gerçekleri ortaya çıkarabilmek ve tüm bulgulara erişimin sağlanması için tanıkların cebren (celp yoluyla) getirtilmesi ve ilgili kanıtların soruşturulmasına ve incelenmesine yetkili kılınmalıdır. Bunların yanı sıra kamuya yönelik raporlar yayımlamaya, şeffaflığın ve değişimin savunuculuğunu yapmaya yetkili kılınmalıdır³⁹⁷.

3.2.6. İdari (Executive) Ombudsman

İdari Ombudsman, ya kamu sektöründe ya da özel sektörde yerleşmiş olup halk tarafından veya idarenin içerisinden gelen şikâyetleri değerlendirir. İdari Ombudsman ya kuruluşu düzenlemede çalışmalı ya spesifik programlardan sorumlu olarak çalışmalı ya da bir programın performansını artırmak için memurlar ile birlikte çalışmalıdır. Ayrıca idari Ombudsman soruşturma ve inceleme yetkisi ile donatılmalı ve yaptığı incelemeler sonucunda rapor vermeye yetkili olmalıdır. İdari Ombudsman yaptığı incelemelerde ilgili kişilerle ortak çalışmayı talep etmesi noktasında yetkilendirilmelidir. Kural olarak İdari Ombudsman bir idareden sorumlu olmalıdır. Ancak şikâyet konusu olay birden fazla idareyi ilgilendiriyorsa o idareler de yetki alanına girmelidir³⁹⁸. Bu durumu şöyle bir örnek ile izah edebiliriz; tarımsal destekler ile ilgili bir şikâyet konusu olduğunu varsayarsak,

³⁹⁶ Özden, a.g.e., s.51.

³⁹⁷ American Bar Association, a.g.e., ss.18-19.

³⁹⁸ American Bar Association, a.g.e., s.19.

konunun ilk muhatabı Tarım Bakanlığı olacaktır. Ancak desteklerin ödenmesi ve finansa ilişkin konularla beraber Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı gibi kurumlar da konuya dâhil edilebilecektir. Dolayısıyla Tarım Bakanlığı ile ilgili şikâyet konularını inceleyen bir İdari Ombudsman bu şikâyet konusunu çözebilmek için diğer ilişkili kurumlarla da irtibata geçmek zorunda kalacaktır ki bu durumda da yetkisi otomatik olarak genişlemiş olacaktır.

Buraya kadar anlatılan Ombudsman türlerinin dağılımı ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Örneğin bazı ülkelerde hem Parlamento Ombudsmanı, Hükümet Ombudsmanı, Yerel Yönetim Ombudsmanı hem de Özel (İhtisas) Ombudsmanlar birlikte faaliyette bulunurken bazı ülkelerde ise sadece bir tek Ombudsman hizmet vermektedir.

4. OMBUDSMAN İLE BENZER MÜESSESELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde Ombudsman ile literatürde alternatif uyuşmazlık çözüm yolları (ADR) şeklinde tabir edilen tahkim, uzlaşma, arabuluculuk ve müzakere gibi bazı müesseseler hakkında bilgi verilecektir. Şüphesiz alternatif uyuşmazlık çözüm yolları; yargının alternatifi olan, yargısal sistemin yerine ikame edilmeye çalışılan (yargı yolu yerine tercih edilen) veya onunla rekabet içinde bulunan bir süreçler bütünü değildir. Sözü edilen yolların asıl hedefi, küçük çaplı ve kamu düzenini ilgilendirmeyen uyuşmazlıkların, adli bir soruna dönüşmeden çözümünü gerçekleştirmektir³⁹⁹.

4.1. TAHKİM-HAKEM

Kanunun yasaklamadığı konularda, taraflar arasında doğmuş veya doğması muhtemel anlaşmazlığın, bir akit veya kanun hükmü uyarınca, devletin yargı organına başvurmadan, taraflarca veya kanunla doğrudan doğruya seçilmiş olan veya kanunun yetki tanıdığı şahıs veya mercilerce tayin edilmiş kişiler aracılığıyla çözümlenerek karara bağlanmasına tahkim denir⁴⁰⁰. Uyuşmazlığın çözümlenmesi kendilerine bırakılan bu konuda donanımı, bilgisi ve tecrübesi bulunan özel kişilere de hakem denir. Hakemlerin

³⁹⁹ Hakan Pekcanitez, “Alternatif Uyuşmazlık Çözümleri”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, 2005/5, s.12.

⁴⁰⁰ Rasih Yeğengil, **Tahkim**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1974, s.94; **Türk Hukuk Lügatı**, a.g.e., s.315; Türk Dil Kurumu, a.g.e., s.2243; Ejder Yılmaz, a.g.e., s.1166.

kendilerine havale edilen davayı görmek hususunda hiç bir resmî sıfatları yoktur. Fakat taraflar uyuşmazlığı onlara havale etmekle hakemlerin verecekleri karara razı olmuşlar ve hakemler o uyuşmazlık (dava) bakımından sanki bir mahkeme olmuştur. Bu nedenle, hakemlere “hakem mahkemesi” de denilmektedir⁴⁰¹. Tarafların aralarında anlaşarak, uyuşmazlığı hakem aracılığı ile çözmeyi kararlaştırmaları durumunda ihtiyari tahkim söz konusudur. Fakat bazı hallerde, bir uyuşmazlığın çözümü için hakeme başvurmak zorunludur ki, buna da mecburi tahkim denir⁴⁰². Tahkimin hangi hallerde mecburi olduğu özel kanun hükmü ile belirlenir. Mecburi tahkime konu iş ve davalarda, taraflar mahkemelerde dava açamazlar, kanunla gösterilen hakemlere başvurmaya mecburdurlar⁴⁰³.

Bir yargılama hukuku kurumu olarak tahkim, son zamanlara kadar mahkeme ile birlikte, ancak mahkemeye oranla sayısal olarak istisnai bir şekilde uygulanmakta iken, günümüzde özellikle uluslararası uyuşmazlıkların çözümünde geniş bir uygulama alanına sahiptir. Bu çerçevede, tahkim bir yandan iç hukuk bakımından geç çalışan devlet mahkemelerine bir alternatif olarak değerlendirilmekte, bir yandan da etkin bir uluslararası uyuşmazlık çözüm yöntemi olmaktadır. Dolayısıyla tahkim, hukuki uyuşmazlıkların hızlı ve etkili bir şekilde çözümlenmesini sağlayan bir yargılama çeşididir. Tahkimin etkinliği, serbestlik ve güvene dayalı olmasından kaynaklanmaktadır⁴⁰⁴.

Taraflar tahkim sözleşmesinde veya tahkim şartında kararlaştırdıkları tahkim yönteminde, hakem tarafından verilecek kararları başlangıçta kabul etmiş olmaktadır. Tahkim, bu yönü ile taraf iradelerini barışçıl yoldan uzlaştırma amacına hizmet etmektedir. Tarafların, hür ve serbest iradeleri ile resmi yargıya gitmeksizin, mevcut veya muhtemel hukuki uyuşmazlıklarını çözmek amacıyla tahkim sözleşmesi yapmaları, tahkimin istisnai bir yol ve özel bir yargı türü olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır⁴⁰⁵.

Tahkim, dava yolundan daha hızlı, ucuz ve menfaatlerin karşılanması bakımından uygun olması, kişilere çözüme muhtaç konular arasında tercih yapma ve bazılarını öne çıkarma imkânı vermesi, uyuşmazlık konusunda uzman hakemlerin varlığı, tahkim yerinin

⁴⁰¹ Baki Kuru – Ramazan Arslan – Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, Genişletilmiş 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s.931

⁴⁰² Yılmaz, a.g.e., s.1166.

⁴⁰³ Ayrıntılı bilgi için bkz., Kuru – Arslan – Yılmaz, a.g.e., ss.931-938.

⁴⁰⁴ Mehmet Helvacı, “Anonim Ortaklık Genel Kurul Kararlarının İptali Davalarının Tahkim Yargılamasına Uygunluğu Üzerine Düşünceler”, **II. Uluslararası Özel Hukuk Sempozyumu “Tahkim”**, ed. Erol Ulusoy- Ashı Yıldırım, TMSF, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul, 2009, s.180.

⁴⁰⁵ M. Kubilay Dağlı – Yasemin Çakır, “Türk Sermaye Piyasasında Tahkim Uygulaması ve Etkinleştirilmesine Yönelik Öneriler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 72, Ocak-Mart 2009, ss.29-30

tarafarca belirlenebilmesi, verilen kararların yabancı ülkelerde tanınıp uygulanmasının mahkeme kararlarından kolay olması gibi nedenlerden ötürü bir çok ülkenin yasal sisteminde sıklıkla başvurulan bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak yerini almıştır⁴⁰⁶.

4.2. UZLAŞMA-UZLAŞTIRMA

Uzlaşmak, aralarındaki düşünce ve çıkar ayrılığını karşılıklı ödümlerle kaldırarak uyuşmayı⁴⁰⁷ ve tarafların ihtilafı kendi aralarında barış içinde halletmeleri⁴⁰⁸ anlamlarına gelmektedir. Uzlaşma, karşıtlar arasındaki anlaşmazlıkların ortadan kaldırılması yoluyla birlik sağlanması ya da birden çok şahsın aralarında mevcut veya ileride ortaya çıkabilecek muhtemel düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümler vererek gidermelerini veya giderilmesi konusunda anlaşmalarını ifade etmektedir⁴⁰⁹. Uzlaşmada taraflar arasında işbirliği ortamı sağlanarak, var olan görüş ve çıkar ayrılıklarının karşılıklı ödümler vererek⁴¹⁰, barış içinde çözümlenmeye⁴¹¹ çalışmaları esastır. Uzlaşmada, ilişkinin iki taraflı olması, taraf idarelerin rolü ve eşitliği nedeniyle, bu çözüm yolunun “sözleşme” niteliğinin baskın olduğu kabul edilir⁴¹².

Uzlaştırma ise, uyuşmazlıkları çözümlenmek için taraflar üzerinde güç kullanmadan, taraflar arasında ortaya çıkan ayrılıkları dostane bir çözüme kavuşturmak için, üçüncü bir kişi tarafından onları kendi çözüm önerilerini geliştirmeye teşvik eden bir girişimdir. Bu anlamda uzlaştırmada esas olan, tarafların uyuşmazlıklarını kendi kendilerine çözümlenmeleridir. Uzlaştırmada uzlaştırıcı, tarafların kendi görüşmelerinin sonuçsuz kalmasından sonra taraflar arasında gerekli iletişimi sağlamak suretiyle, uyuşmazlığın çözümünü için ilk adımı atacak olan tarafsız üçüncü kişidir. Uzlaştırıcı, uyuşmazlıkla ilgili hususları taraflarla görüşür, mümkün olan uzlaşma anlaşmasına göre taraflara öneriler

⁴⁰⁶ Şule Şahin Ceylan, “Uyuşmazlık Çözümlerinde Yargı Alternatifleri”, **Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi**, İstanbul Barosu, HFSA Bildiriler:1, İstanbul, 2010, s.193.

⁴⁰⁷ Türk Dil Kurumu, a.g.e., s.2437.

⁴⁰⁸ Hüseyin Özcan, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, 5. Baskı, Olgaç Matbaası, Ankara, 1980, s.758; Ejder Yılmaz, a.g.e., s.1279.

⁴⁰⁹ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2006, s.260.

⁴¹⁰ Şükrü Kızılot – Zühal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, 23. Baskı, Ankara, Mart 2014, s.223.

⁴¹¹ Yılmaz, a.g.e., s.1279.

⁴¹² Ahmet Kumrulu, “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, Sayı 72-73, 1989, s.17.

götürür, gerekirse uyuşmazlık ile ilgili görüşmelere katılır ve tarafların uzlaştığı veya uzlaşmadığı noktaları ortaya çıkarmak için, her iki tarafın mevcut görüşleriyle ilgili olarak önerilerini alır⁴¹³. Tarafsız üçüncü kişi olan uzlaştırıcının rolü, taraflar arasındaki gerilimi azaltmak, iletişim sağlamak, sorunları yorumlamak, olası çözümler üretmek ve üzerinde anlaşılmış bir sonuca ulaşmak için çaba harcamaktır⁴¹⁴.

Uygulamada arabuluculuk ile uzlaştırmanın birbirlerinin yerine kullanıldığı görülmele birlikte, teorik olarak birbirinden farklıdır. Zira arabulucu uyuşmazlığın son aşamasında müdahale ederek, aktif bir rol üstlenir, müzakerelere katılır, taraflara uzlaşılabilir noktalarda tavsiyelerde bulunur. Ayrıca arabulucu uzlaştırıcıya göre daha bağımsız olup, önceden tarafları tanımadan uyuşmazlığın çözümüne katkıda bulunarak, tarafların kendi kendilerine çözüm bulmalarına yardımcı olur. Arabulucu taraflara çözüm önerilerinde bulunamazken; uzlaştırıcı aralarında uyuşmazlık bulunan taraflara somut olayın koşullarına ve özelliklerine göre şekillenecek çeşitli çözüm önerileri sunup, onların bu çözüm önerilerini müzakere etmelerini ve sunulan somut çözüm önerilerinden birisi üzerinde mutabakata varmalarını hedefler⁴¹⁵. Uzlaştırma ile arabuluculuğun ortak özelliği ise, taraflar arasındaki anlaşmazlığın giderilmesi için çaba harcanması, uzlaştırıcı ve arabulucunun çözüm konusunda tarafları zorlama yetkisine sahip olmamaları, çözümün tarafları bağlamaması ve çözümün yalnızca tarafların anlaşmasıyla mümkün olmasıdır⁴¹⁶.

4.3. ARABULUCULUK

Arabuluculuk⁴¹⁷, uyuşmazlık içine düşmüş olan taraflarla konuşmak ve müzakerelerde bulunmak amacıyla onları bir araya getiren, birbirlerini anlamalarını ve bu suretle “kendi çözümlerini kendilerinin üretmelerini sağlamak” için aralarındaki iletişimi kolaylaştıran, uzmanlık eğitimi almış, tümüyle bağımsız, tarafsız ve objektif bir konumda bulunan üçüncü kişinin katılımıyla yürütülen, gönüllü olarak işlerlik kazanan bir

⁴¹³ İbrahim Özbay, “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. X, S. 3- 4, Erzincan, 2006, ss.464-465.

⁴¹⁴ Garner, a.g.e., s.284.

⁴¹⁵ Süha Tanrıver, “Arabuluculuk ve Uzlaştırma Kavramları, Aralarındaki Temel Farklılıklar ve Arabuluculuk Kurumuna Duyulan Tepkiler ya da Oluşturulan Dirençlerin Sosyolojik Açından İrdelenmesi ve Değerlendirilmesi (Arabuluculuk ve Uzlaştırma)”, Prof. Dr. Fırat Öztan’a Armağan, Cilt:2, Ankara, 2010, ss.2026-2028.

⁴¹⁶ Özbay, a.g.m., s.466.

⁴¹⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz., Elif Kısmet Kekeç, **Arabuluculuk Yoluyla Uyuşmazlık Çözümünde Temel Aşamalar ve Taktikler**, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, Ocak 2014, ss.23-322.

uyuşmazlık çözüme yöntemidir⁴¹⁸. Arabulucu ise tarafların iletişimlerini kolaylaştırmaya, onları masada tutmaya çalışan ve tarafların kendi çözümlerini üretmelerine yarayacak birtakım teknikler kullanarak, çözüme yardımcı olan bağımsız ve tarafsız kişidir⁴¹⁹. Arabulucu, aralarında uyuşmazlık bulunan taraflara, bir arada veya ayrı ayrı tavsiye ve telkinlerde bulunarak uyuşmazlığın çözümüne yardımcı olur⁴²⁰.

Arabulucu, sistematik bir biçimde iletişim teknikleri uygulamak suretiyle, taraflar arasında iletişimin kurulmasını kolaylaştırır ve diyalog sürecinin işlerlik kazanmasına ve bunun canlı tutulmasına katkı sağlar⁴²¹. Taraflara rahat ve özgür bir müzakere ortamı oluşturmak suretiyle, sorumlulukları tümüyle kendilerine ait olmak üzere, kendi çözümlerini kendilerinin bulmalarına yardımcı olur. Diğer bir anlatımla arabulucu, uyuşmazlığı bir karar vermek suretiyle çözmeyi değil; ikna ve telkin yöntemiyle, tarafların yeniden müzakerelere girişmelerine ve bir anlaşma sağlamalarına imkân veren bir ortamı oluşturmayı hedefler. Dolayısıyla tarafların her ikisi için de mahkeme kararından daha uygun olan bir çözüm bulmalarına yardım edebilir⁴²². Arabulucu, haklıyı veya haksızı bulmaya yahut belirlemeye yönelik olarak değil; tarafların her ikisinin de menfaatlerinin en uygun şekilde dengelenmesini öngören bir anlaşma zemininin bulunmasına çaba sarf ederek, uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasını gerçekleştirmeye çalışır⁴²³. Ancak; arabulucu, uyuşmazlık hakkında herhangi bir karar veremez⁴²⁴.

Arabuluculuğu diğer alternatif yöntemlerden ayıran en önemli özellik, arabulucunun konumudur. Arabulucu, tarafları birbirleriyle müzakerede bulunmaya yönlendiren, sonuçla ilgili herhangi bir menfaati bulunmayan, karar vermesi gerekmeyen, kendi yargısını taraflara dayatmayan ve kolaylaştırıcı bir rol üstlenen tarafsız kişidir. Böylece tarafların, şimdiye dek ne olduğunu ve bundan sonra ne olabileceğini düşünmelerine, farklı sonuçları göz önüne alarak başlangıçta öngördüklerinden farklı

⁴¹⁸ Muhammet Özkes, “Uyuşmazlık Çözüm Yolları İçinde Arabuluculuk ve Bir Düzenleme Önerisi”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, 2006, Sayı: 7, s.44.

⁴¹⁹ Süha Tanrıver, “Arabuluculuk ve Uzlaştırma Kavramlarının Tanımı ve Aralarında Temel Farklılıklar”, **Makalelerim-II**, Adalet Yayınevi, Ankara, Ocak 2011, ss.241- 244.

⁴²⁰ Yılmaz, a.g.e., s.84.

⁴²¹ Hakan Pekcanitez - Oğuz Atalay - Muhammet Özkes, **Medenî Usul Hukuku**, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.725.

⁴²² Müjgan Karyağdı – İlhami Öztürk, **Vergi ve Sermaye Piyasası Hukukunda Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, İstanbul Altın Borsası Yayınları No:18, İstanbul, 2009, s.110.

⁴²³ Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Tasarısı, Madde Gereççeleri, m. 2.

⁴²⁴ M. Kamil Yıldırım, **İhtilafların Mahkeme Dışı Usullerle Çözülmesi Hakkında**, Prof. Dr. Yavuz Alangoya için Armağan, İstanbul, 2007, s.349.

ihtimalleri değerlendirmelerine, menfaat ve isteklerinin nedenlerini ve sonuçlarını ayırt etmelerine yardımcı olur. Bunları yapabilmesi, kendi görüşünü ve olası en iyi sonucu zorla kabul ettirmeksizin tarafsızlığını koruyabilmesine bağlıdır. Kolaylaştırıcı rolüyle arabulucu, taraflara kendi görüşlerini geliştirmelerinin ve tüm olasılıkları göz önünde bulundurmalarının faydalarını göstererek süreci idare eder⁴²⁵.

Tahkimin, arabuluculuktan farkı, resmi delil ve belgelerin bulunması, tarafsız üçüncü kişinin karar verme yetkisiyle donatılmış bir makamı temsil etmesi noktasında ortaya çıkmaktadır. Çünkü tahkimin odak noktası hakemdir. Hakem sorular soracak, belgeleri ve delilleri inceleyecek, tanık dinleyecek ve sonuçta tarafları bağlayan bir karara varacaktır. Yani, tahkimde tarafsız bir hakem tarafından verilen ve tarafları bağlayan bir karar mevcuttur. Hakemin tarafları uzlaştırma gibi bir görevi bulunmamaktadır. Ancak arabuluculukta odak noktası uyuşmazlığın taraflarıdır. Uyuşmazlığın tarafları kendilerini tatmin edecek en uygun çözüm yolunu bulmaya çalışacaklardır. Arabulucu kim haklı kim haksız şeklinde bir araştırmadan ziyade iki tarafın da menfaatlerini koruyacak ve bu yolla iki tarafı da tatmin edecek bir çözüme ulaşılması için çalışacaktır. Bununla birlikte arabulucu taraflar arasında sağlıklı bir iletişim sağlamak ve görüşmelerin tıkandığı noktada tarafları tekrar masanın etrafında bir araya getirmekle görevlidir. Arabulucu uyuşmazlık konusunda herhangi bir karar veremez, arabulucu taraflara bir çözümü de zorla kabul ettiremez sadece tavsiyede bulunabilir⁴²⁶.

4.4. SULH

Sulh⁴²⁷, iki tarafın karşılıklı istek ve iradeleriyle ve tarafların birbirlerine fedakârlıkta bulunmaları suretiyle⁴²⁸ aralarındaki uyuşmazlığı ortadan kaldırmak ya da uyuşmazlığın ortaya çıkmasına engel olmak için yaptıkları bir sözleşmedir⁴²⁹. Uygulamada sulh sözleşmesi genellikle, davacının talebinin bir kısmından feragat etmesi ve davalının da, davacının talebinden geri kalan (diğer) kısmını kabul etmesi yani kısaca kısmî feragat

⁴²⁵ Ceylan, a.g.m., s.192.

⁴²⁶ Özbek, a.g.e., s.492.

⁴²⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz., Ergun Önen, **Medeni Yargılama Hukukunda Sulh**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1972.

⁴²⁸ Elif Yılmaz, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIII, Y. 2009, S. 1-2, s.332.

⁴²⁹ Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Cilt IV, 6. Bası, Demir Yayınevi, İstanbul, 2001, s.3742.

ve kısmî kabul ile meydana gelir⁴³⁰. Sulh ancak, tarafların serbestçe üzerinde tasarruf edebilecekleri konularda (alacak davası gibi) yapılabilir⁴³¹. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere sulhun unsurlarını şu şekilde özetleyebiliriz; bir uyuşmazlığın bulunması, bir sözleşmenin mevcudiyeti ve karşılıklı fedakârlıkta bulunulmasıdır⁴³².

Sulh, ilgili bulunduğu davayı sona erdirir ve kesin hüküm gibi hukuki sonuç doğurur. Dolayısıyla, mahkeme tarafından bir hüküm verilmesine gerek olmaksızın sulh ile dava sona erer. Açıkça görülüyor ki sulh, tarafların aralarındaki uyuşmazlığı kendi rızaları ile çözüme kavuşturan bir yöntem olarak, yargılama sürecine kıyasla daha basit, hızlı ve ucuz bir uyuşmazlık çözüm şeklidir. Tarafların sulh yapmaları durumunda mahkeme “esas hakkında bir karar verilmesine yer olmadığına” ya da “sulh sebebiyle, hüküm verilmesine yer olmadığına” karar vererek yargılamaya son verecektir. Diğer bir deyişle, sulh davayı kendiliğinden sona erdirdiğinden mahkemenin bu sonucun ortaya çıkmasını sağlamak için ayrıca bir hüküm vermesine de gerek yoktur. Zira sulhun temel işlevi hükmün tamamlayıcısı olmak değil; hükmün yerine geçmektir⁴³³.

4.5. MÜZAKERE

Müzakere birbirinden birtakım kazanımlar elde etmek isteyen kişilerin, diğer tarafı ikna etmek ve etkilemek suretiyle, kendi isteklerine uygun düşüncelerini ve taleplerini kabul etmelerini sağlamaya odaklanan karşılıklı olarak bilgi ve hüner sergilenen bir iletişim ve karar verme sürecidir. Müzakere edebilmek için en az iki taraf gerekir⁴³⁴. Müzakerenin esaslı unsurları “taraflar arasında yapılan iletişim” ve “müşterek karar verme” dir⁴³⁵. Müzakerede ayrıca mevcut olması gereken önemli bir unsur da tarafların uzlaşma isteğidir. Uzlaşma arzusu, anlaşmama riskini ortadan kaldıracak ve tarafların hiçbir baskı altında kalmadan, karşılıklı rıza içinde anlaşmaya varmasını sağlayacaktır.

Müzakere, bir uyuşmazlığın çözümü konusunda ortak bir karara ulaşmak için araya tarafsız bir üçüncü kişi girmeden doğrudan taraflarca veya onların avukatları aracılığıyla

⁴³⁰ Kuru – Arslan – Yılmaz, a.g.e., s.631.

⁴³¹ Yılmaz, a.g.e., s.1127.

⁴³² Banu Ulsan, “Sulh Sözleşmeleri”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Erhan Adal’a Armağan, Özel Sayı: 2011/2-2012/2, s.980.

⁴³³ Cenk Akil, “Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda Sulh ve Sulh Yoluyla Şarta Bağlı Hüküm Verilip Verilemeyeceği Meselesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVI, Sayı 4, 2012, ss.6-7.

⁴³⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz., Canan Çetin, **Müzakere Teknikleri: İlke, Süreç, Uygulama**, 4. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, Ekim 2013.

⁴³⁵ Özbek, a.g.e, s.100.

yürütülen iletişimdir. Uyuşmazlığın daha ileri veya geri dönülmesi güç bir safhaya taşınmadan çözülmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle tarafların uyuşmazlık konusu ile ilgili düşünce ve taleplerini açık bir biçimde yansıtması önemlidir. Bununla beraber, müzakere esnasında aralarındaki uyuşmazlığı rızai bir anlaşmayla çözmeye çalışan taraflara, süreci ve sonucu denetleme imkânı da sunmaktadır⁴³⁶.

Müzakere tarafların gönüllü olarak başvurabilecekleri bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir ve alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri arasında en az resmi olanıdır⁴³⁷. Müzakerede uyuşmazlığın tarafları, kendi usul ve kurallarını belirleyerek uyuşmazlıklarını kendileri müştereken çözmeye çalışacaklardır.

Müzakere yoluyla çözüm aranması durumunda taraflar kendi menfaatlerini koruyacak çözüm üretme çabası içerisinde olacaklardır. Burada amaç diğer tarafın fikrini çürütmek değil, problemin daha açık ortaya konmasını sağlamak ve karşılıklı menfaatleri dikkate alarak, her iki tarafın da kabul edebileceği bir çözüme ulaşabilmek⁴³⁸, tarafların ortak bir zeminde buluşabilmelerini ve uzlaşabilmelerini sağlamaktır⁴³⁹.

Eklenmesi gereken önemli bir nokta da müzakere sonucunda ulaşılan sonucun (çözümün) taraflar için bağlayıcı olmamasıdır. Taraflar anlaşmaya varsalar dahi mahkeme yoluna gidebileceklerdir.

4.6. BİLİRKİŞİLİK

Sözlükte bilirkişi; bir şeyi çok iyi bilen, bilgi ve tecrübe sahibi kişi⁴⁴⁰, halledilmesi özel veya bilimsel bilgiye bağlı olan hususlarda kendisinin oyuna veya görüşüne başvuru⁴⁴¹ ihtisas sahibi⁴⁴² kimse, şeklinde tanımlanmaktadır.

Doktrinde bilirkişi kavramı ise; bir yargılama faaliyeti sırasında, hâkimin uzmanlık alanına girmeyen bir konuda, hâkimi ve diğer yargılama sùjelerini aydınlatan ve bu

⁴³⁶ Ceylan, a.g.m., s.191.

⁴³⁷ Mustafa Özbek, “Alternatif Uyuşmazlık Çözümü ve Noterlerin Uyuşmazlık Çözümündeki Yeni İşlevi (Noterler)”, **Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi**, Sayı:132, Aralık 2006, s.49.

⁴³⁸ Ziya Akıncı, “Milletlerarası Ticari Uyuşmazlıkların Alternatif Çözüm Yolları”, **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, Sayı:4, Cilt XVIII, Aralık 1996, s.102.

⁴³⁹ Özbek, a.g.e., s.101.

⁴⁴⁰ Devellioğlu, a.g.e., s.209.

⁴⁴¹ İlhan Ayverdi, **Misalli Büyük Türkçe Sözlük**, 2. Baskı, Kubbealtı Lügatı, İstanbul, 2006, s.368; Türk Dil Kurumu, a.g.e., s.342.

⁴⁴² Yılmaz, a.g.e., s.160.

vesileyle yargılamanın seyrini etkileyen, kendisine başvuru alan uzman ve bilgi sahibi olan kişi⁴⁴³, sahip olduğu özel ve teknik bilgilerini kullanarak değerlendirdiği olay hakkındaki görüşünü mahkemeye bildiren ve bu anlamda karar vermede hâkime yardımcı olan⁴⁴⁴ uzman kişiler şeklinde tanımlanmaktadır.

Karşılaştıkları hukuki uyuşmazlıkları çözmekle görevli yargı makamlarının, sosyal ilişkilerin çok yönlülüğü ve karmaşıklığı ölçüsünde, mimar, mühendis, doktor, mali müşavir gibi farklı alanlarda uzman kişilerin bilgisine ihtiyaç duymaları kaçınılmazdır. Uzmanlık alanlarının her geçen gün daha da geliştiği ve derinleştiği günümüz dünyasında, yargı makamlarının sağlıklı bir yargılama için bu uzman kişilerin yardımına olan ihtiyacı daha şiddetle kendini hissettirmektedir⁴⁴⁵.

Yargılama yetkisi ile donatılmış ve bu görevinde bağımsız kılınmış hâkimlerin, yargılama aşamasında, hukuk bilgisi ve formasyonu ile çözmekte gerçekten zorlandıkları konularda, bu konunun uzmanı kişilerin yardım ve desteğini almaları, sağlıklı ve süratli bir yargılama için açık bir zorunluluktur. Bu yardımın, hâkimlerin bağımsızlığına zarar verir bir yanı da yoktur. Belki de, eksik bilgiye bağımlı olarak karar vermektense, bilginin gücüne bağımlı kalarak karar vermiş olmak, hâkimi daha bağımsız kılacaktır. Dolayısıyla; bilirkişinin yaptığı iş, fonksiyonel anlamda “yargısal nitelikte görev ve yetkiler ile donatılmış” bir danışmanlık hizmeti olarak nitelendirilebilir⁴⁴⁶. Bilirkişinin hukuki niteliği konusunda ki bir yargı kararı⁴⁴⁷ da; “Bilirkişi, bir sorunun çözümünde uzmanlığından yararlanan kişi olup görevi, uzman olduğu alanda mahkemeye yardımcı olmaktır. Bilirkişi mesleki ve teknik bilgisini somut olaya uygulayıp bundan çıkacak bilimsel ve maddi sonuçları saptamakla yükümlüdür. Bunun ötesinde kendisinden hukuksal sonuç bildirmesi istenemez. Bilirkişi kendiliğinden böyle bir sonuç bildirmiş ise bu, hâkimi bağlamaz. Çünkü saptanan maddi gerçeğin yasa normundaki ölçütlere göre suç oluşturup oluşturmayacağını tartışıp karar vermek hâkimin görevidir” şeklinde hüküm vermiş olup yukarıda izah edilmeye çalışılan tanımlarla da paralellik içermektedir.

⁴⁴³ Hasan Koroğlu, **Türk Mahkemelerinde Bilirkişilik ve Bilirkişi Kurumları**, 1. Baskı, Ankara, 2001, s. 51.

⁴⁴⁴ Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Cilt II, 6. Bası, Demir Yayınevi, İstanbul, 2001, s.2622.

⁴⁴⁵ Ergun Özsunay, “Amerikan Hukukunda Bilirkişi Tanık”, **Mukayeseli Hukukta Bilirkişilik ve Sorunları**, Yargıtay 125 Yıl Yayını, Ankara, 1991, s.97.

⁴⁴⁶ Yahya Deryal, **Türk Hukukunda Bilirkişilik**, 4. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, Nisan 2012, ss.48-49.

⁴⁴⁷ Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 28.04.1998 Tarih ve E. 1998/8-68, K. 1998/143 Sayılı Kararı.

4.7. İDARİ HATALARIN DÜZELTİLMESİ (İDARENİN İRADESİNE BAĞLI OLARAK İDARİ İŞLEMİ SONA ERDİREN SEBEPLER)

İdare kendi yaptığı işlemi belli koşullar altında yine kendisi yürürlükten kaldırabilir. Bu yürürlükten kaldırma “geleceğe yönelik” ve “geçmişe etkili” olmak üzere iki değişik şekilde olabilir. Geleceğe yönelik olarak yürürlükten kaldırmaya, yani geçmişe etkili olmayan yürürlükten kaldırmaya “ilga”, geçmişe etkili bir şekilde yürürlükten kaldırmaya ise “geri alma” denilmektedir.

4.7.1. İlga (Kaldırma)

İlga, idarî işlemin yine idarenin alacağı bir kararla geleceğe yönelik olarak⁴⁴⁸ yürürlükten kaldırılmasıdır. İlga işlemi de, bu işlemin ilga ettiği işlem gibi bir idarî işlemdir. Dolayısıyla ilga işlemi de idare adına irade açıklamaya yetkili bir kişi veya kişiler tarafından yapılan bir “irade açıklaması” ile olur. Bir işlemin ilgasından bahsedilebilmesi için, bu işlemin geleceğe yönelik olarak yürürlükten kaldırılmasına ilişkin irade açıklamasının, bu işlemin tesis edildiği tarihten sonra yapılması gerekir.

Bir işlemi ilga etme yetkisi konusunda, kural olarak, “yetkilerin paralelliği” ilkesi geçerlidir. Yani bir işlem hangi makam tarafından tesis edilmiş ise yine o makam tarafından ilga edilebilir. Bununla birlikte, işlemi yapan makamın üst makamı niteliğinde olan makam da işlemi ilga etmeye yetkilidir⁴⁴⁹.

4.7.2. Geri Alma

Geri alma, bir idari işlemin yine idarenin yapacağı bir işlemle geçmişe etkili olarak kaldırılarak işlemin yapıldığı tarihten itibaren hukuki hayattan silinmesi⁴⁵⁰, çıkarılması ve bütün sonuçlarıyla geçersiz, hükümsüz kılınması⁴⁵¹ demektir. “İdari iptal” de denilen geri alma işlemi, idari işlemlerin, yapıcısı olan idare tarafından, tıpkı idari yargıç tarafından verilen iptal kararlarında olduğu gibi yapıldığı tarihten geçerli olarak hiç yapılmamış hale getirilmesidir⁴⁵². Geri alma da geri alınan işlem gibi bir idari işlemdir. Dolayısıyla geri alma da idare adına irade açıklamaya yetkili bir kişi veya

⁴⁴⁸ Dnş. 7. D., 15.11.2006 tarih, E. 2004/3529, K. 2006/3410 Sayılı Kararı (Aktaran: Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.106, dipnot no:144).

⁴⁴⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.1096-1106.

⁴⁵⁰ Turgut Tan, **İdari İşlemin Geri Alınması**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970, s.5.

⁴⁵¹ Turan Yıldırım ve diğerleri, **İdare Hukuku**, 3. Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2012, s.615.

⁴⁵² Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.101-105.

kişiler tarafından yapılan bir “irade açıklaması” ile olur. Bir işlemin geri alınmasından bahsedilebilmesi için, bu işlemin geçmişe etkili olarak yürürlükten kaldırılmasına yönelik irade açıklamasının, bu işlemin tesis edildiği tarihten sonra yapılması gerekir.

Bir işlem hangi makam tarafından tesis edilmiş ise “yetkilerin paralelliği” ilkesi gereği yine o makam tarafından geri alınabilir. Bununla birlikte, işlemi yapan makamın üst makamı niteliğinde olan makam da işlemi geri almaya yetkilidir. Geri alınan işlem alındığı tarihten itibaren bütün hüküm ve sonuçlarıyla hukuk âleminde silinir. Yani geri alma geçmişe etkili sonuç doğurur. Geri alınmış bir işleme karşı ilgili kişi dava açamaz. Hakkında iptal davası açılmış bir işlem idare tarafından geri alınır, dava konusuz kalır, hâkim davanın konusuz kalması nedeniyle “karar vermeye gerek olmadığına” karar verir. Zira davanın görüleceği bir konu artık kalmamış, davacı ulaşmak istediği sonuca zaten ulaşmıştır. Buna karşılık, ilga, idarî işlemi geleceğe yönelik olarak ortadan kaldırdığı için bir idarî işlemin “ilga” edilmesi ona karşı açılmış iptal davasını konusuz bırakmaz. İdari işlem alındığı tarih ile ilga edildiği tarih arasında varlığını ve hüküm ve sonuçlarını korur. Bu kısma ilişkin hüküm ve sonuçların ortadan kaldırılması için iptal davasına devam edilmesi gerekir.

Geri alma ve ilga işlemlerinin her ikisi de idarî işlemi ortadan kaldırmaktadır ve her ikisinin de yapıcısı idaredir. Ancak geri alma, ilgadan sonucu bakımından farklıdır. Geri alınan işlem geçmişe etkili bir şekilde, yani alındığı tarihten itibaren bütün hüküm ve sonuçlarıyla ortadan kalkar. Oysa ilga edilen işlem geleceğe yönelik olarak ortadan kalkar, yani geri alma geriye yürür; ilga ise yürümez⁴⁵³. Kaldırma işleminin geri almadan bir diğer farkı ise, geri almanın sadece hukuka aykırı işlemler için kullanılabilir bir yol olmasına karşılık, kaldırmanın hem hukuka uygun hem de hukuka aykırı idari işlemler için kullanılabilir olduğudur⁴⁵⁴.

Geçmişe etkililik konusunda üzerinde durulması gereken bir husus da, geri alınan işlemin, yürürlükte kaldığı süre içinde meydana getirdiği hukuksal durumların ne olacağıdır. Bu konudaki formül, geri alınan işlemin doğurduğu “birel ve özgül sonuçların değişmezliği” veya “hukuki işlemlerin kişisel sonuçlarının dokunulmazlığı” prensibinin kabul edilmesidir. Bu prensibe göre, geri alınan işlemler yürürlükte kaldığı sürede, kişiler lehine korunmaya değer kişisel sonuçlar meydana getirmişse bunlar korunacaktır. Şunu

⁴⁵³ Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.1106-1127.

⁴⁵⁴ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 7. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003, s.165.

ifade etmek gerekir ki, kişi lehine ortaya çıkan hukuki durumların korunabilmesi için, ilgililerin iyi niyetli olması yani işlemin ilgilinin hilesi veya gerçek dışı beyanı ile yapılmış olmaması gerekmektedir⁴⁵⁵.

4.7.3. Değişirme

Bir idari işlemin yine bir idari işlem ile hem geleceğe yönelik olarak ortadan kaldırılması, hem de onun yerine yeni bir idari işlemin tesis edilmesidir. Değişirme, geçmişe dokunmayıp geleceğe yönelik bir ortadan kaldırma olduğu için, idari işlemlerin kaldırılmasına ilişkin kurallara tabidir. Değişirme aynı zamanda yeni bir idari işlem tesisi olduğu için idari işlemlerin yeniden alınması ile ilgili hükümlere de tabi olacaktır⁴⁵⁶.

4.8. ÜST MAKAMA BAŞVURU

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun “Üst Makamlara Başvurma” Başlıklı 11. maddesinin 1. fıkrasında, ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebileceği, bu başvurmanın, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durduracağı; 2. fıkrasında, altmış gün içinde bir cevap verilmezse (zımnî ret) isteğin reddedilmiş sayılacağı; 3. fıkrasında da isteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlayıp başvurma tarihine kadar geçmiş sürenin de hesaba katılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu madde uyarınca başvuru yapabilmek için evvela ortada idari davaya konu edilebilecek bir idari işlem ve eylemin olması gerekmektedir. Yani ilgililer bir işleme karşı dava açmak için 11. madde uyarınca belirlenen müracaat yolunu tüketmek zorunda değildirler. Başka bir anlatımla ilgililer kural olarak haklarında tesis edilmiş bir işleme karşı 11. madde kapsamında idari başvuru yoluna gitme veya o işlemi doğrudan idari davaya konu etme serbestisine sahiptirler⁴⁵⁷.

⁴⁵⁵ Ramazan Çağlayan, “İdari İşlemin Geri Alınması Üzerine”, **AÜEHFD**, C.IV, S.1-2, 2000, s.45.

⁴⁵⁶ Günday, a.g.e., s.165.

⁴⁵⁷ Osman Sarıaslan, “Düzeltilme (ve Şikâyet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar”, **Vergi Dünyası**, Sayı 371, Temmuz 2012, s.120.

Bu başvurunun amacı, idarenin, yapmış olduğu işlemi yeniden gözden geçirmesini sağlamaktır. Böylece, dava yoluna gitmeksizin idari bir başvuru ile uyuşmazlığın çözümü giderilebilir, ilgililer daha kısa ve masrafsız yoldan amaçlarına ulaşabilir ve yargı organının da gereksiz yere meşgul edilmesinin önüne geçilmiş olur. Görüldüğü üzere 11. madde; bir idari itiraz yolu olmayıp, hukuka bağlı olması gereken kamu idaresine almış olduğu kararın, yapmış olduğu işlemin hukuka uygunluğunu son kez gözden geçirme imkânı vermek ve böylece idari uyuşmazlığı idari dava açılmasına gerek kalmaksızın sona erdirmek olan bir başvuru yoludur⁴⁵⁸.

Bir idari işlemin geri alınması, değiştirilmesi, kaldırılması veya yenisinin yapılması için yapılan idari başvurunun işlemekte olan dava açma süresini durdurabilmesi için bazı koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir⁴⁵⁹;

- Başvuru, idari işlemi tesis etmiş olan makamın, üstü olan makama yapılmalıdır. Üst makam olmayan idari birimlere yapılan başvuru, işlemekte olan idari dava açma süresini durdurmaz⁴⁶⁰.
- İdari işlemi tesis etmiş olan makamın üstü olan bir makam mevcut değilse, başvurunun, işlemi tesis eden idari makama yapılması gerekir. Başka bir deyişle, ancak üst makam yoksa işlemi yapan makama başvuru yapılabilir. Örneğin Maliye Bakanlığının bir işlemine karşı Başbakanlığa yapılan başvurular dava açma süresini durdurmaz.
- Başvuru, tesis edilen idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi, düzeltilmesi veya yeni bir işlem yapılması istemiyle yapılmalıdır. Bu nedenle, örneğin işlemin gerekçesini öğrenmek, dilek veya şikâyet niteliğindeki başvurular dava açma süresini durdurmaz.
- Başvuru, idari dava açma süresi içinde yapılmış olmalıdır. Dava süresi geçirildikten sonra yapılan başvuru bu madde kapsamında hukuki bir sonuç doğurmaz ve sona ermiş olan dava açma süresinin yeniden işlemlenmesini

⁴⁵⁸ Sariaslan, a.g.m., s.121; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.427.

⁴⁵⁹ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.468-469.

⁴⁶⁰ Dnş. 7. D., 27.11.2001 Tarih, E: 2001/4213, K: 2001/3639 Sayılı Kararı (Aktaran: Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.468, dipnot no:688).

sağlamaz⁴⁶¹. Bununla birlikte üst makama başvuru süresi hak düşürücü bir süredir⁴⁶².

- Üst makamlara başvuru bir defaya mahsustur. Daha sonra yapılan başvurular dava açma süresini durdurmaz⁴⁶³.

Dava açma süresini durduran bu idari başvuru, kural olarak, idari işlemin yürütülmesini durdurmaz. Ancak istisnai olarak tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarını konu edinen işlemler bakımından, idari dava açma süresi içinde vergi mahkemelerinde dava açılmasıyla yürütmeyi durdurma kendiliğinden mümkün olabilmektedir⁴⁶⁴.

Belirtilen şekilde usulüne uygun olarak yapılan 11. madde kapsamındaki başvuru üzerine idarenin olumsuz cevap vererek reddetmesi ya da 10. maddede belirlenen 60 günlük süre içinde her hangi bir cevap vermeyerek zımnen ret etmesi durumunda, maddenin birinci fıkrası uyarınca durmuş olan dava açma süresi yeniden işlemeye başlayacaktır. Bu durumda ilgililer başvuru üzerine aldıkları cevaptan sonra ilk işlemin tebliğ tarihi ile idareye yaptıkları başvuru tarihi arasında geçen süreyi de hesaba katarak dava açabileceklerdir. Bu sürede dava açılmazsa idareye tekrar başvurularak dava açma süresi ihdas edilemeyecektir⁴⁶⁵.

4.9. MÜESSESELERİN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ

Buraya kadar Ombudsman ve benzeri müesseseler (tahkim, uzlaşma, müzakere gibi) ana hatlarıyla incelenmeye çalışıldı. Bu kez de müesseseler belli başlı kriterler göz önüne alınarak Tablo-2’de karşılaştırılacaktır.

⁴⁶¹ Dnş. 3. D., 28.12.1983 Tarih, E:1983/170, K:1983/3007 Sayılı Kararı (Aktaran: Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.469, dipnot no:691).

⁴⁶² Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010, s.83.

⁴⁶³ Zuhal Bereket Baş – Selami Demirkol, **İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü**, 3. Baskı, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2004, s.148.

⁴⁶⁴ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.471-474.

⁴⁶⁵ Celal Karavelioğlu, **Açıklamalı ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Karavelioğlu Basım Yayın Dağıtım, Ankara, 2006, s.650.

Tablo-2: Ombudsman ile Benzer Müesseselerin Karşılaştırılması

	OMBUDSMAN	TAHKİM	UZLAŞMA	ARABULUCU	SULH	MÜZAKERE	BİLİRKİŞİLİK	ÜST MAKAMA BAŞVURU
Amaç	Bireyleri kötü yönetime karşı korumak kişisel hak ve özgürlükleri savunmak	Yargının iş yükünü azaltmak, barışçıl yolla sorunları çözmek	Yargının iş yükünü azaltmak, ihtilafı barış içinde çözmek	Yargının iş yükünü azaltmak, zaman ve emek kaybını önlemek	Yargının iş yükünü azaltmak, uyumsuzluğu çözmek	Yargının iş yükünü azaltmak, ihtilafı çözmek	Yargı organına yardımcı olmak	Yargının iş yükünü azaltmak, İdarenin kararını gözden geçirmesini sağlamak
Kapsam	İdarenin tüm işlem, eylem, faaliyet, tutumları	Taraflar arasında doğmuş / doğması muhtemel ihtilaflar	Taraflar arasında ortaya çıkan ayrılıklar	Taraflar arasında ortaya çıkan anlaşmazlık	Tarafların aralarındaki uyumsuzluk	Taraflar arasında ortaya çıkan anlaşmazlık	Hâkimin uzmanlık alanına girmeyen bir konuda, hâkimi ve diğer yargılama sùjelerini aydınlatmak	İdari davaya konu edilebilecek tüm iş ve işlemler
Nitelik	Nev'i şahsına münhasır (sui generis) başvuru yolu	Adli başvuru yolu (akit veya kanun hükmü gereği)	Adli / İdari başvuru yolu (sözleşme)	Adli başvuru yolu (sözleşme)	Adli başvuru yolu (sözleşme)	Adli başvuru yolu (sözleşme)	Adli başvuru yolu	İdari başvuru yolu
Başvuru süresi	Dava açılmadan önce	Dava açılmadan önce	Dava açılmadan önce	Dava açılmadan önce	Dava açılmadan önce	Dava açılmadan önce	Dava sırasında	Dava açılmadan önce
Dava Açma Süresine Etkisi	Durdurur	Durdurmaz	Durdurmaz	Durdurmaz	Durdurmaz	Durdurmaz	-----	Durdurur
Yapılan Çalışmalar	Denetim, İnceleme, Araştırma, Dava Açma, İhtar, Talimat, Tavsiye	Tarafları barışçıl yoldan uzlaştırma	Çıkar ayrılığını karşılıklı ödünler vererek, barış içinde uyuşma	Tarafların kendi çözümlerini üretmelerine yardımcı olan bağımsız ve tarafsız yol gösterme	Uyumsuzluğun çözümü için bir sözleşme yapılır ve taraflar haklarından karşılıklı fedakârlıkta bulunur	Üçüncü bir kişi araya girmeden doğrudan taraflarca veya avukatları aracılığıyla yürütülen müşterek bir zeminde buluşabilme faaliyetleri	Sahip olduğu teknik bilgiyi kullanarak olay hakkındaki görüşünü mahkemeye bildirmek ve hâkimin karar vermesine yardımcı olmak	Kamu idaresi almış olduğu kararın, yapmış olduğu işlemin hukuka uygunluğunu gözden geçirir

Kararların Bağlayıcılığı	Yok	Var	Yok	Yok	Var	Yok	Yok	Var
Faaliyete Başlama	Re'sen veya Şikâyet Başvurusu Üzerine	Mecburi tahkim hariç, talep Üzerine	Talep Üzerine	Talep Üzerine	Talep Üzerine	Talep Üzerine	Talep Üzerine	Başvuru üzerine

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

Yukarıda anlatılan müesseselerin ortak amacı, aralarında küçük farklılıklar olsa da, ihtilafların barışçıl yolla çözüm mekanizmaları olarak işlemesidir. Sadece farklı olarak bilirkişilik, uzmanlık gerektiren bir konuda, yargı organlarına yardımcı olmak amacıyla faaliyet göstermektedir.

Müesseseler nitelik olarak genel itibarıyla idari ve adli başvuru yolu özelliği göstermektedir. Ancak Ombudsman diğer müesseselerin aksine kendine özgü (sui generis) bir başvuru yolu ve denetim mekanizmasıdır. Çünkü Ombudsman, arkasında bulunan parlamento ve kamuoyu desteği, tarafsız ve bağımsız konumu, sahip olduğu yetkilerine karşın bağlayıcı kararlar alamaması yönü ile sıra dışı bir müessese olarak görülmektedir.

Bu müesseseleri aktif hale getirebilmek için dava açılmadan önce başvuru yapılması gerekmektedir. Ombudsmana şikâyet başvurusunda bulunma süresi ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Örneğin İsveç Ombudsmanına başvuru süresi iki yıl iken, Norveç Ombudsmanına başvuru süresi bir yıldır. Türkiye’de faaliyet gösteren Kamu Denetçiliği Kurumu’na başvuru süresi ise altı ay şeklinde belirlenmiştir. Ancak bilirkişilik müessesesinden sadece dava açılmadan önce değil davanın görülmesi sırasında da yararlanılabilir.

Ombudsmana ve üst makama başvuru hariç diğer müesseseler işletildiğinde dava açma süreleri etkilenmez yani bu müesseselere başvurulduğunda dava süreleri durmaz. Ombudsman ve üst makama başvuru yapıldığında ise dava açma süresi durmakta ve kararın açıklanması sonrasında kalan kısım üzerinden dava açma süresi tekrar işlemeye başlamaktadır. Bilirkişiliğin ise dava açma süresine herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Ombudsman re'sen veya başvuru üzerine inceleme, denetim, araştırma yaparak idare ile vatandaşlar arasındaki problemlerin dostane şekilde çözülmesini sağlar. Ayrıca dava açma, ihtar çekme, talimat verme, disiplin soruşturması açılmasını teklif edebilme gibi araçlarla çalışmalarını sonuçlandırmaktadır. Üst makama başvuru ile İdarenin almış olduğu kararın hukuka uygunluğunu gözden geçirmesi sağlanmaktadır. Bilirkişilik sayesinde, teknik bir konu içeren uyuşmazlık hakkında hâkimin karar vermesine yardımcı olunmaktadır. Müzakere, uyuşmazlık konusunda ortak bir karara ulaşmak için araya üçüncü bir kişi girmeden doğrudan taraflarca veya avukatları aracılığıyla yürütülen iletişim sonucunda müşterek bir zeminde buluşabilme faaliyetlerini içermektedir. Arabuluculuk yoluyla ise bağımsız ve tarafsız bir şekilde yol göstermek ve tarafların kendi çözümlerini üretmelerine yardımcı olmak ön plandadır.

Faaliyete başlama açısından müesseseler, genel olarak bir başvuru olmasını beklemektedir. Ancak Ombudsmanın şikâyet başvurusu üzerine veya re'sen (kendiliğinden) faaliyete geçmesi mümkündür. Örneğin Finlandiya, İsveç, Avrupa Birliği Ombudsmanları sadece bireylerden gelen şikâyet üzerine harekete geçmemekte aldığı bir duyum üzerine de re'sen inceleme ve denetim gerçekleştirebilmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU KURUMUNUN GELİŞİMİ VE İNCELENMESİ

1. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUYLA İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR

Ülkemizde gerek 6328 sayılı Kanunda gerekse de Türk Dil Kurumu¹ uygulamalarında Ombudsman kavramı yerine “Kamu Denetçiliği” kavramı tercih edilmiş ve kullanılmıştır. Bu yüzden tezimizin bu bölümünde bizde Ombudsman kavramı yerine kamu denetçiliği terimini kullanacağız. Ancak şunu belirtmek gerekir ki; kamu denetçiliği kavramı, Ombudsman kavramını tam olarak karşılamamaktadır. Zira Ombudsmanın amaç, görev ve yetkilerini incelediğimizde sadece kamunun, idarenin veya kamu görevlilerinin eylem ve işlemlerinin denetlenmesi ile sınırlı olmadığı, bunun yanında özel sektör uygulamalarının da (çevre sorunları, işçi-işveren problemleri gibi) yetki alanı içerisinde olduğu bir gerçektir. Ancak ülkemizde faaliyet gösteren kamu denetçisi sadece idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını denetlemekle yetkilendirilmiştir². Dolayısıyla kamu denetçisi daha dar ve sadece kamuyu (idareyi) ilgilendiren konularla yetkilendirilmiş bir konumda bulunmaktadır.

Kamu denetçiliği konusu ile ilgili, ilk olarak akademik bazı çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan birincisi, 1968 yılında Prof. Dr. Yılmaz Altuğ³ tarafından yayımlanan bir makaledir ve bu makalede Ombudsman kurumu hakkında yurtdışındaki uygulamalar (İsveç, Norveç ve İngiltere gibi ülke örnekleri) ele alınarak bilgi verilmiştir. Ülkemizde ombudsman benzeri bir örgütten “Kamu Denetçisi” olarak bahseden diğer bir yazar ise Prof. Dr. Tahsin Bekir Balta⁴’dır. Daha sonraları 1975 yılında Muammer Oytan⁵ ve 1978 yılında Ömer

¹ Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu Yayınları, 11. Baskı, Ankara, 2011, s.1802.

² Tahsin Erdinç, “Ombudsmanlık Kurumunun Kısa Bir Tarihçesi”, **Uluslararası Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Sempozyumu: Bildiriler Kitabı**, ed. Niyazi Öktem - Nermin Katmer, 09 Mart 2011, Doğuş Üniversitesi Yayınları:6, İstanbul, 2012, s.152.

³ Yılmaz Altuğ, **Vatandaş İdarenin Yetki Tecavüzlerine Karşı Koruyan Ombudsman Müessesesi**, Yargıtay Yüzüncü Yıldönümü Armağanı, Ankara, 1968, ss.159-173.

⁴ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukukuna Giriş I**, TODAİE Yayını No:117, Ankara, 1970, ss. 210–211.

⁵ Muammer Oytan, “Ombudsman Eli İle İdarenin Denetimi Konusunda Kıyaslamalı Bir İnceleme”, **Danıştay Dergisi**, Yıl 5, Sayı:18-19,1975, ss.193-214.

Baylan⁶ın yaptığı çalışmalarda; çeşitli ülkelerin Ombudsman kurumları mukayeseli olarak incelenerek, ülkemizde de böyle bir kuruma ihtiyaç duyulup duyulmadığı tartışılmıştır.

1.1. BEŞ YILLIK KALKINMA PLÂNLARI (4., 7. ve 8. BEŞ YILLIK KALKINMA PLÂNLARI)

Kamu Denetçiliği kavramı ilk olarak 4. Beş yıllık (1979–1983) Kalkınma Planında yer almış ve uyuşmazlıkları mahkeme önüne gelmeden çözümleyecek yetkilerle donatılacak bir “Devlet Avukatlığı Kurumu” oluşturulması önerilmiştir⁷.

İdare-vatandaş ilişkilerinde karşılaşılan uyuşmazlıkların çözümü amacıyla, kamu Denetçiliği Kurumunun önerildiği çalışmalardan biri de 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996–2000) dir⁸. Planın “Kamu Hizmetlerinde Etkinliğin Artırılması Projesi” başlıklı bölümünde; kamu yönetiminin örgütlenme, işleyiş ve personel yapısının değişen koşullara uyumunu sağlayacak yenilenme ihtiyacının artarak devam ettiğini, bu çerçevede; devletin kamusal hizmetlerle ilgili görevlerinin yeniden değerlendirilmesi, teşkilat yapısının küçültülerek fonksiyonel hale getirilmesi, dengesiz istihdamın düzeltilmesi ve halka dönük bir yönetim anlayışının yerleştirilmesi gereği üzerinde durulmaktadır. Ayrıca idari usul ve işlemlerin basitleştirilmesi, vatandaşa doğrudan hizmet sunan birimlerde beyan esasına dayalı uygulamaların geliştirilmesi ve gereksiz formalitelerin kaldırılması ihtiyacının devam ettiği anlatılmaktadır⁹. Bu doğrultuda; yönetim-birey ilişkilerinde karşılaşılan uyuşmazlıkların etkin ve hızlı bir şekilde çözümü amacıyla; yargının katı işleyiş kurallarına bağlı oluşu ve zaman alıcı işlemesi gerçeği karşısında, yönetimi yargı dışında denetleyen ama yönetime de bağlı olmayan bir denetim sistemi ihtiyacı sonucunda ortaya çıkmış olan ve Avrupa Birliğinin kendi bünyesinde ve üye ülkelerin çoğunda da bulunan, halkın şikayetleriyle ilgilenen bir Kamu Denetçisi sisteminin Türkiye’de de kurulması gerekliliğinden bahsedilmektedir¹⁰.

Benzer şekilde 8. Beş Yıllık Kalkınma Plânının (2001–2005)¹¹ “Kamu Hizmetlerinin Etkinliğinin Artırılması” bölümü içinde Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması kapsamında, 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda bahsedilen tespit ve

⁶ Ömer Baylan, **Vatandaşın Devlet Yönetimi Hakkındaki Şikayetleri ve Türkiye için İsveç Ombudsman Formülü**, T.C., İçişleri Bakanlığı Tetkik Kurulu Başkanlığı Yayınları, No: 12, Ankara, 1978.

⁷ Devlet Planlama Teşkilatı, **4. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1979–1983)**, DPT Yayın No: 1664, Ankara, Nisan 1979, s.484.

⁸ Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunun 18.07.1995 tarihli 142. Birleşiminde onaylanmıştır.

⁹ Devlet Planlama Teşkilatı, **7. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996 – 2000)**, Ankara, 1995, s.116.

¹⁰ Devlet Planlama Teşkilatı, a.g.e., s.117.

¹¹ Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunun 27.06.2000 tarihli 119. Birleşiminde onaylanmıştır.

tavsiyelerin aynen korunduğu görölmektedir. 8. Beş Yıllık Kalkınma Plânında; kamu yönetimi-vatandaş ilişkilerinde karşılaşılan uyuşmazlıkların etkin ve hızlı bir şekilde çözümü amacıyla, halkın şikâyetleriyle ilgili konularda, yönetimi denetleyen ama yönetime bağı olmayan bir Kamu Denetçisi sistemi kurulacağıının ve bu çerçevede, gerekli altyapının oluşturulmasına, sistemin istisnasız tüm idari işlem ve eylemleri kapsamına önem verileceğinin altı çizilmektedir¹².

Bu bağlamda “Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu¹³”nda ise yine benzer bir şekilde; yeni ama işlevsiz bir bürokratik kurumun daha oluşturulmaması için gerekli alt yapının oluşturulması ve kurulacak sistemin (kamu denetçiliği) istisnasız tüm kurumları kapsamına alması gerektiği ifade edilmiştir.

1.2. ÇEŞİTLİ KURUMLARA AİT RAPOR VE PROJELER

Kamu Denetçiliği Kurumu ile ilgili olarak; Türkiye Sanayici ve İşadamları Derneği (TÜSİAD), Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) tarafından 1991 tarihinde hazırlanan Kamu Yönetimi Araştırma Projesi ve 2005 yılında Ekonomi Politikaları Araştırma Enstitüsü tarafından hazırlanan Raporlara değinmekte konu bütünlüğünü sağlamak açısından fayda vardır.

1.2.1. Türkiye Sanayici ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) Raporları

Türk Sanayici ve İşadamları Derneği'nin 1983 yılında yayınladığı bir raporda; devletin büyüdüğü ve her geçen gün yeni bir sahaya el attığı için, “büroların sert ve robotik davranışlarından bunalmış bireylerin kendilerini güler yüzle karşılayacak, dinleyecek ve yönetimin yanlış işlemlerini düzeltebilecek bir üniteye duydukları ihtiyaçtan” bahsedilmekte ve İskandinav ülkelerinde görülen Ombudsman benzeri bir büronun, parlamentoya bağı olmak üzere Türkiye’de de faaliyete geçirilmesinin, bürokratları vatandaşlarla ilişkilerinde daha dikkatli ve anlayışlı olmaya yönelteceği belirtilmiştir¹⁴.

Yine TÜSİAD tarafından 1997 yılında hazırlanan başka bir Raporda; kamu kurumlarında rastlanan verimsiz işleyişten bahsedilerek, ülkemizde Ombudsman kurumu için

¹² Devlet Planlama Teşkilatı, **Uzun Vadeli Strateji ve 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)**, Ankara, Haziran 2000, s.239.

¹³ Devlet Planlama Teşkilatı, **Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s.43.

¹⁴ Metin Heper, **Kamu Bürokrasisi**, TÜSİAD Yayınları, İstanbul, 1983, s.90.

bir tasarım sürecinin başlaması gerektiği saptaması yapılmıştır. Raporda, Ombudsmannın gücünün kaynağın, politik açıdan tarafsız olması, bağımsız kararlar alabilmesi ve aldığı kararların kamu kurumları tarafından ciddi olarak değerlendirilmesi, ombudsmannın hangi merci tarafından atandığı veya seçildiği gibi hususlardan bahsedilmiştir. Ayrıca konuya ilişkin olarak Meclisin, Hükümetin ve halkın “nabzının tutulmasının” gerekliliği de vurgulanmıştır¹⁵.

Aynı yıl TÜSİAD tarafından hazırlanan ve TBMM’ye de sunulan başka bir Rapor’da; ülkemizde İdare ile denetimi arasında boşluk olduğu, yargısal yollar ile denetimin olabileceği fakat bunlardan kısa zamanda sonuç alınmasının zor olduğu belirtilmiş ve bu boşluğun giderilmesinde Ombudsman sisteminin başarılı olacağı, bu sistemde basit bir şikayet mekanizması ile arkasında yasama gücü bulunan ombudsmannın hızlı ve etkin bir şekilde çalışma imkanı bulabileceği, bu yolla sistemin demokratikleşmesinin sağlanmasında önemli bir mesafe alınabileceği, ifade edilmiştir¹⁶.

1.2.2. Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA)

Kamu Yönetimi Araştırma Projesi; Devlet Planlama Teşkilatı’nın talebi üzerine, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) tarafından 1988-1991 yıllarında yapılan bir dizi araştırma sonucunda hazırlanan rapordur. Bu raporun hazırlanmasında hedeflenen amaç, kamu yönetimini geliştirmek ve yeniden düzenlemek üzere o güne kadar yapılan çalışmaların sonuçlarını izlemek, bu uygulama ve çalışmaların eksik yönlerini, aksaklıklarını, darboğazlarını, sorunlarını belirlemek ve bunlarla ilgili alınması gerekli önlemleri açıklığa kavuşturmak, AB’ye idari açıdan uyum kapsamında yapılması gerekli hazırlıkları saptamak olmuştur.

Bahse konu raporda, denetim sisteminin eksik ve hatalı yönleri açıklandıktan sonra, “Devlet Denetleme Kurulu’nun da bir Kamu Denetçisi (Ombudsman) olarak işlev görmesini sağlayacak yasal düzenlemelere gidilmesi” tavsiye edilmiştir¹⁷.

¹⁵ Oğuz Babüroğlu - E. Nevra Hatiboğlu, **Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi: Devlette Bir Toplam Kalite Mekanizması Örneği**, TÜSİAD Yayınları, İstanbul, Ocak 1997, ss.29-30.

¹⁶ Bülent Tanör, **Türkiye’de Demokratikleşme Perspektifleri**, TÜSİAD Yayınları, Yayın No.: T/97-207, Ankara, Ocak 1997, ss.162-164.

¹⁷ **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporu (KAYA Raporu)**, TODAİE Yayınları, Ankara, 1991, s.43.

1.2.3. Ekonomi Politikaları Araştırma Enstitüsü (TEPAV) Raporu

Ekonomi Politikaları Araştırma Enstitüsü tarafından hazırlanan raporda; ülkemizde birçok denetim kurumu ve birimi olmasına rağmen, doğrudan yolsuzluklarla mücadeleyi amaçlayan bir kurumsal yapının bulunmadığı, bu nedenle, denetim birimleri ve süreçlerinin yeniden tanzimi, iyi yönetişimi sağlamada son derece etkili olduğu tüm ülkeler tarafından kabul edilen Ombudsman kurumu oluşturulmasında yarar görüldüğü, ifade edilmiştir¹⁸.

Raporun yasamaya ilişkin öneriler bölümünde de; yurttaşların idareyle ilgili şikayetlerini incelemeye ve sonuçlandırmaya yetkili kişi olan ombudsman kurumunun iki ana özelliğinin anayasal bağımsızlık ve parlamento tarafından seçilmesi olduğu, kurumun Türkiye’de kurulması için öncelikle gerekli Anayasa değişikliklerinin yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Raporun yürütmeye ilişkin olarak da; önceki yasama döneminde TBMM’ye sevk edilen Kamu Denetçiliği Kurumu Kurulmasına dair kanun taslağının kısa sürede “Bakanlar Kurulu Tasarısı” halinde yeniden gündeme getirilmesi, mülki amirlerin ve yerel yönetimlerin desteği ile yerel ve kurumsal ombudsmanların kurulmasının özendirilmesi, konularında önerilerde bulunduğu görülmektedir¹⁹.

1.3. ANAYASA VE KANUN ÇALIŞMALARI

1.3.1. Gerekçeli Anayasa Önerisi (1982 Anayasası Hazırlık Dönemi)

Kamu Denetçiliği konusunda yapılan en önemli çalışmalardan biri 1982 Anayasası hazırlık döneminde Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Hukuk Fakültesi öğretim üyelerinin birlikte hazırladıkları “Gerekçeli Anayasa Önerisi”dir²⁰. Bu Anayasa Önerisi çalışmasının 114/a ve 114/b maddelerinde kamu kurumlarının denetimi ile ilgili olarak “Kamu Denetçileri Kurumu” oluşturulmasından bahsedilmiştir.

Gerekçeli Anayasa Önerisi’nin “İdarenin Açıklığı” başlıklı 114/a maddesi; bütün yönetsel işlemlerde idare tarafından gerekçe gösterilmesi ve bu işlemlere karşı başvuru yollarının belirtilmesi zorunluluğundan bahsederek, yasa ile aksi öngörülmemiş ise yönetimin elindeki bilgi ve belgelerin herkese açık olduğu, hak arama özgürlüğünü sınırlayacak nitelikte gizlilik konulamayacağını ifade etmektedir. Söz konusu maddenin gerekçesinde ise;

¹⁸ Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Enstitüsü (TEPAV), **Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler ve Çözüm Önerileri**, Yolsuzlukla Mücadele Konferansı, Ankara, 07-08 Temmuz 2005, s.119.

¹⁹ Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Enstitüsü (TEPAV), a.g.e., ss.137-138, 143.

²⁰ **Gerekçeli Anayasa Önerisi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1982, ss.136-139.

“yönetimin yapılan işlemlerde gerekçe göstermesi, hem işlemin daha dikkatli yapılması açısından vatandaş için bir güvence, hem de yönetim ve vatandaş arasında anlayış ve benimseme ilişkisini geliştirici bir etken olarak değerlendirilmiş, başvuru yollarının gösterilmesi ile de vatandaşların haklarının kaybolmasının önüne geçileceği kaydedilmiştir. Yönetimin kamu yararına eylem ve işlem yaptığına, yapılan işlerin özel çıkarlar için yapılmadığına vatandaşları inandırmanın en geçerli yolu olarak yönetimi halka açmak gerektiği” belirtilmiştir.

Önerinin “Kamu Denetçileri Kurulu” başlıklı 114/b maddesine göre; Kurul, vatandaşların şikâyet ve dilekçelerini inceleyerek temel hak ve özgürlüklerin gerçekleşmesini gözetecektir. Beş kişiden oluşacak olan Kamu Denetçileri Kurulu’nun üyelerini Cumhurbaşkanı; TBMM, Danıştay, Sayıştay, Savcılar Yüksek Kurulu ile Türkiye Barolar Birliği’nin ayrı ayrı göstereceği ikişer aday arasından her birini seçerek beş yıllık bir süre için Kamu Denetçisi olarak atayacaktır. Kurul ayrıca düzenli olarak her yıl ve gerek gördüğü zamanlarda, çalışmaları ve temel özgürlüklerin gerçekleşme durumu hakkında TBMM’ye ve Cumhurbaşkanına rapor verecektir. Raporlar Resmi Gazete’de de yayımlanacaktır. Kurulun kuruluşu, işleyişi, görev ve yetkileri yasayla düzenlenecektir. Söz konusu madde gerekçesinde ise; 114/b maddesinin, “kamu hukuku alanında uluslararası ortamda ilgi görmüş ve adeta bir ‘salgın’ gibi dünyaya yayılmış olan ‘Ombudsman Kurumunu’ hukukumuzda getirdiği, bunun nedeninin kurumun basitlik, ucuzluk, sürat ve etkililik bakımlarından bütün çağdaş ülkelerde duyulan ortak bir gereksinmeyi karşılaması olduğu, Fransa’nın 1973 yılında benzeri bir kurumu oluşturması nedeniyle, kurumun yönetsel yargının bulunmadığı ülkelerde çalışabileceği yolundaki savın geçersiz hale geldiği” ifade edilmiştir. Gerekçede ayrıca, “Kamu Denetçileri Kurulu’nun yönetim karşısında vatandaşın yalnız ve güçsüz kalmasını önleyeceği ve özgürlüklerin tam olarak gerçekleşmesini gözeteceği, Kurumun oluşturulmasında ortaya çıkan bir faydanın da dilekçe hakkının işlerliğini ve etkililiğini sağlamak olduğu, vatandaşın böylece devlet yönetimine doğrudan katılacağı, iletişim kurabileceği, yönetimin de vatandaşların dilek ve eğilimlerini öğrenerek, eksikliklerini giderebileceği, bunun yanında Kurulun edindiği deneyimler ışığında, yönetime iyileştirici ve yenileştirici öneriler de getireceği” belirtilmiştir.

Gerekçeli Anayasa Önerisi, demokratik bir devlet düzeni içinde herkesin her konuda dilek ve şikâyetlerini iletebilmesi ve şikâyetlerinin dikkate alındığını görebilmesi gerektiğini belirtmiştir. Vatandaşlar bu suretle devlet nezdinde problemlerine hem cevap bulabilecekler hem de denetim mekanizmasında üzerlerine düşen görevleri yerine getireceklerdir. Devlet de

kamu politikasında daha doğru uygulamaları ortaya koyma ve hatalı işlemleri en aza indirme şansına bu suretle ulaşabilecektir. Kamu Denetçileri Kurulu da vatandaşların şikâyetlerinin takipçisi olacak, bu deneyimler çerçevesinde yönetime iyileştirici ve yenileştirici öneriler getirme konusunda önemli bir görev üstlenecektir.

Anayasal statüde bir kurum olarak yaşama geçirilmek istenen bu ombudsman önerisi 1982 Anayasasının kurucu iktidarı tarafından dikkate alınmamıştır. Bunun yerine 1 Nisan 1981 tarih ve 2443 Sayılı Kanun’la “Devlet Denetleme Kurulu” adıyla ombudsman benzeri bir kuruluş yasalaşmıştır. Bilahare kurul, 1982 Anayasası’nın 108. maddesiyle de anayasal bir kurum haline dönüştürülmüştür. Ancak, Devlet Denetleme Kurulu, Kamu Denetçiliği Kurumu gibi doğrudan vatandaşın idare ile ilgili yakınmalarını araştırmakla görevli bir kurum değildir.

1.3.2. Adalet Bakanlığı Tarafından Hazırlanan Tasarılar

Bu kapsamda Adalet Bakanlığı tarafından hazırlanan iki farklı kanun tasarısı taslağı bulunmaktadır. Söz konusu tasarılar, “Yurttaş Sözcülüğü Kanun Tasarısı” ile “Türkiye Halk Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı” taslaklarıdır.

1.3.2.1. Yurttaş Sözcülüğü Kanun Tasarısı

55. Hükümet döneminde Avrupa Birliği uyum sürecinde Birlik üyesi ülkelerde bulunan kurumların Türkiye’de de oluşturulması yönündeki düşüncenin ürünü olarak; Adalet Bakanlığı’nın eşgüdümünde Ombudsmanlık kurumunu oluşturma yönünde kanun tasarısı hazırlamak üzere yüksek mahkeme üyeleri, bilim adamları ve konunun uzmanlarından oluşan bir komisyon oluşturulmuştur. Bu komisyon tarafından hazırlanan taslak “Yurttaş Sözcülüğü Kanun Tasarısı Taslağı” adıyla 05.10.1998 tarihinde kamu kurum ve kuruluşlarının görüşüne sunulmuş ve gelen görüşler değerlendirildikten sonra “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanun Tasarısı Taslağı” adıyla 12.03.1999 tarihinde Başbakanlığa sevk edilmiştir.

1999 yılında genel seçimler yapıldıktan sonra Adalet Bakanlığı Tasarı üzerinde yeniden çalışmalara başlanmış ve hazırlanan taslak “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanun Tasarısı Taslağı” adıyla 10.03.2000 tarihinde kamu kurum ve kuruluşlarının görüşüne sunulmuştur. Gelen görüşler değerlendirilerek, üzerinde yapılan değişikliklerden sonra tasarı, 27.07.2000 tarihinde “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanun Tasarısı” adıyla Başbakanlığa, daha sonra 14.09.2000 tarihinde de Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sevk edilmiştir. Ancak tasarı,

ilgili komisyonlarda görüşülmemiş, sonraki yasama döneminde de yenilenmemiş ve dolayısıyla kadük hale gelmiştir²¹.

1.3.2.2. Türkiye Halk Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı

Oluşturulan “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı”nı yeniden hazırlamak amacıyla Adalet Bakanlığında 22.03.2004 tarihinde yeni bir Komisyon kurulmuştur. Komisyon, çalışmaları sonucunda hazırladığı Taslağı, “Türkiye Halk Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı” adıyla 20.07.2004 tarihinde yüksek mahkemelerin, ilgili kamu kurum, kurul ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının ve sivil toplum örgütlerinin görüşüne sunmuştur. Gelen görüşler değerlendirildikten sonra “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı” adıyla 11.11.2004 tarihinde Başbakanlığa sevk edilmiştir. Başbakanlığa sunulan bu Tasarıya, uluslararası seminerlerde ileri sürülen görüş ve öneriler çerçevesinde yeniden gözden geçirerek son şeklini vermek amacıyla 13.09.2005 tarihinde bir çalışma grubu oluşturulmuş ve yapılan değişiklikle birlikte Tasarı, Başbakanlığa 05.10.2005 tarihinde yeniden sevk edilmiştir. Bahse konu bu Tasarı daha sonra 23.11.2005 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulmuştur²².

1.3.3. 5227 Sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun

15.07.2004 tarihli ve 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun’un “Mahalli İdareler Halk Denetçisi” başlığını taşıyan 42. maddesinde “halk denetçisi” adı altında ve mahalli idareler ölçeğinde Ombudsmanlık kurumu oluşturulmak istenmiştir. İlgili maddede “Her ilde, mahalli idareler ve bunlara bağlı kuruluşlar ile bu idareler tarafından kurulan birlik ve işletmelerin, kurum dışı gerçek ve tüzel kişilerle ilgili işlem ve eylemlerinden kaynaklanan anlaşmazlıkların çözümüne yardımcı olmak üzere bir halk denetçisi seçilir²³” şeklinde bir hüküm yer almışsa da, bu kanun Cumhurbaşkanınca 03.08.2004 tarihinde TBMM’ye tekrar görüşülmek üzere geri gönderilmiş ve TBMM’ce tekrar görüşülüp, değiştirilerek Cumhurbaşkanı’na iletilmediğinden kadük olmuştur. Yürürlük kazanamayan 5227 sayılı yasanın ön gördüğü Halk Denetçiliği sadece il bazında yerel yönetimlere ilişkin konularda yetkili kılınmıştı.

²¹ Erhan Tural, **Dünyada ve Türkiye’de Ombudsmanlık**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, ss.171-172.

²² Tural, a.g.e., ss.172-173.

²³ Türkiye Büyük Millet Meclisi, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5227.html> (Erişim Tarihi: 02.10.2013).

1.3.4. 5197 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu

Bakanlar Kurulu tarafından 25.02.2004 tarihinde TBMM'ye sunulan İl Özel İdareleri Kanun Tasarısı, 23.06.2004 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda görüşülüp kanunlaşmıştır. Söz konusu Kanun'un "İl Genel Meclisinin Görev ve Yetkileri" başlıklı 10. maddesinin (k) bendinde "Halk Denetçisini Seçmek" görevine yer verilmiştir. Denetçilerin seçimlerine dair hususlar 5227 sayılı Kanun içinde ayrıntılı olarak belirlendiğinden, burada sadece görev belirleme ile yetinilmiştir. 5197 sayılı Kanun, Cumhurbaşkanı tarafından 12.07.2004 tarihinde TBMM'ye iade edilmiştir. İade gerekçesi Cumhurbaşkanı "İncelenen Yasa'nın 10. maddesinin (k) bendinde, "halk denetçisini seçmek" il genel meclisinin görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Yürürlükteki düzenlemelerde "halk denetçiliği" kurumu bulunmamaktadır. Bu kuruma henüz yasalaşmayan Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Yasa Tasarısında yer verildiği bilinmektedir. Yürürlüğe girmemiş bir düzenlemeye dayanılarak il genel meclisine görev ve yetki verilmesi, yasa yapma tekniğine uygun düşmemekte aynı zamanda hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

Cumhurbaşkanlığı tarafından bir daha görüşülmek üzere TBMM'ne gönderilen 5197 sayılı Kanun'un TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'nda 08.02.2005 tarihinde görüşülmesi esnasında, bahse konu 10 uncu maddenin (k) bendi, Cumhurbaşkanı tarafından ortaya konan "halk denetçiliği" kurumunun kanuni dayanağının olmaması ve mevzuatının bulunmaması nedenleriyle, madde metninden çıkarılmıştır²⁴.

1.3.5. 5521 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu

Bu Kanunun önemi ülkemizde Kamu Denetçiliği Kurumu'nun oluşturulabilmesi yönünden, TBMM tarafından kabul edilen ilk yasal düzenleme olmasıdır. Kamu Denetçiliği Kurumu oluşturulması için çıkarılan 5521 ve 5548 sayılı Kanunların farklı sayılarla anılmasının nedeni, 5521 sayılı Kanunun, Cumhurbaşkanı tarafından veto edilmesinden kaynaklanmaktadır. Zira tasarı, 15.06.2006 tarihli ve 5521 sayılı Kanun olarak TBMM'ce kabul edilmişse de, Cumhurbaşkanı tarafından, veto edilen 3, 4, 9, 11, 13, 15, 22, 26, 30, 33,

²⁴ 24.6.2004 Tarihli ve 5197 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu ve Anayasanın 89 uncu ve 104 üncü Maddeleri Gereğince Cumhurbaşkanınca Bir Daha Görüşülmek Üzere Geri Gönderme Tezkeresi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/856), <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss791m.htm> (Erişim Tarihi: 02.02.2014).

geçici 1 ve 41. maddelerinin bir kez daha görüşülmesi için 01.07.2006 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına geri gönderilmiştir.

Veto edilen Kanun metni, Meclis tarafından herhangi bir değişiklik yapılmadan Cumhurbaşkanına tekrar sunulmuştur. Cumhurbaşkanı tarafından imzalanmak zorunda olan yeni Kanun, 5548 sayılı Kanun olarak Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Ancak Kanunun Anayasa’ya aykırı olduğu iddiasıyla Cumhurbaşkanlığı ve Ana Muhalefet Partisi milletvekilleri, Anayasa Mahkemesi’ne başvuruda bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi aldığı ara karar ile Kanunun tamamının yürürlüğünü durdurmuş, daha sonra da tamamını Anayasa’ya aykırı bularak iptal etmiştir.

1.3.6. 5548 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu

Cumhurbaşkanlığı tarafından tekrar incelenmek üzere TBMM’ne gönderilen Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 28/09/2006 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda yeniden görüşülerek aynen kabul edilmiştir. Kanun Cumhurbaşkanı tarafından imzalanmış ve 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu olarak 13.10.2006 tarihli ve 26318 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kurum; “gerçek ve tüzel kişilerin idarenin işleyişi ile ilgili şikâyetlerini, Türkiye Cumhuriyeti’nin Anayasada belirtilen nitelikleri çerçevesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygı, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak üzere” oluşturulmuştur.

Ancak, Cumhurbaşkanı ve ana muhalefet partisi, kanun iptali istemi ile Anayasa Mahkemesi’ne başvuruda bulunmuştur²⁵. Anayasa Mahkemesi, 27/10/2006 tarihli ve E. 2006/140, K. 2006/33 (Yürürlüğü Durdurma) sayılı Kararıyla Kanunun, Kamu Denetçiliği

²⁵ Dönemin Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet SEZER ve CHP milletvekilleri Haluk KOÇ, Oya ARASLI ile birlikte 123 milletvekili tarafından kanunun iptali istemiyle yapılan başvuru gerekçeleri şu şekilde özetlenebilir:

Anayasal sistemin Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne bağlı, idarenin eylem, işlem, tutum ve davranışlarını inceleyip araştıran Kamu Denetçiliği Kurumu oluşturulmasına izin vermediği,
Bu nitelikteki bir kurumun öngörülebilmesi için anayasal sistemde değişiklik yapılmasının gerektiği,
Yasamanın yürütmeyi denetlemesinin yalnız siyasal denetimi kapsadığı ve siyasal denetim yollarının Anayasa’nın 98. ve 100. maddeleri arasında düzenlendiği,
Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin görev ve yetkilerini düzenleyen Anayasa’nın 87. maddesinde idarenin eylem ve işlemlerinin incelenip araştırılmasının yer almadığı,
Anayasa’nın 125. maddesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine bağlı tutulduğu, idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetim dışında incelenip araştırılmasının ancak yürütmenin kendi içinde oluşturacağı denetim kurum ya da birimleriyle olanaklı olduğu,
Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne bağlı Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmasını öngören düzenlemenin erkler ayrılığı ilkesi ile anayasal sisteme uygun düşmediği, gerekçeleri ileri sürülmüştür.

Kurumunun kurulmasını öngören geçici 1. maddesinin yürürlüğünü durdurmuş ve 25/12/2008 tarihli ve E. 2006/140, K. 2008/185 sayılı Kararıyla da Kanunun tümünü, Anayasanın 6., 87. ve 123. maddelerine aykırı görerek iptal etmiştir. Söz konusu Karar, 04/04/2009 tarihli ve 27190 sayılı Resmî Gazetede²⁶ yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi, bu iptal kararını şu üç temel üzerine inşa etmiştir;

1) ... İdarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu ilkesiyle Türkiye Cumhuriyeti'nin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünün de bir sonucu olarak, idarenin yerine getirdiği çeşitli görevlerle bu görevleri yerine getiren kurumlar arasında birlik sağlanması ve idari yapı içinde yer alan kurumların bir bütünlük içerisinde çalışması öngörülmüştür. Anayasa'nın 123. maddesi uyarınca, kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kamu tüzelkişiliği kurulabilmesi mümkün olmakla birlikte, kamu tüzel kişisi olarak kurulan idari bir kurumun "idarenin bütünlüğü ilkesi" gereğince idarenin bünyesinde ve idari teşkilat yapısı içinde yer alması gerekmektedir. Anayasa'da kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kamu tüzel kişiliği kurulabilmesi konusunda yasa koyucuya takdir hakkı tanınması, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bu konuda sınırsız bir yetkiye sahip olması anlamını taşımamaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisince bir kamu tüzel kişiliğinin kurulmasında, Anayasa'da öngörülen kurallara uygun hareket edilmesi zorunludur. Bir kamu kurumu ya da kuruluşu kurulurken Anayasa'da öngörülen idari teşkilat yapısı dışına çıkılmaması gerekmektedir. Kamu kurum ya da kuruluşlarının söz konusu yapı dışında kurulması, idarenin bütünlüğü ilkesiyle bağdaşmaz.

2) ... 5548 sayılı Yasa'nın temelini, Türkiye Büyük Millet Meclisine bağlı Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kurulması oluşturmaktadır. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bağlı olduğunun belirtilmesi, Kurum ile TBMM arasındaki organik bağı göstermektedir. Yasanın diğer maddelerinde de bu bağılılığın sonucunu oluşturan düzenlemeler yer almaktadır. Anayasa'nın 123. maddesine göre idari teşkilat içinde merkezi idare veya yerinden yönetim kuruluşları arasında yer alması gereken bir kurumun, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına aykırı olarak "İdare" dışında kurulması ve "Yasama" ya bağlanması olanaklı değildir. Bu durum, hiç kimsenin veya organın kaynağını Anayasa'dan almayan bir Devlet yetkisi kullanamayacağı yolundaki Anayasa'nın 6. maddesine de aykırılık oluşturmaktadır.

²⁶ Anayasa Mahkemesi'nin ayrıntılı kararı için bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/04/20090404.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/04/20090404.htm> (Erişim Tarihi: 12.05.2013).

3) ... Anayasa'nın 87. Maddesinde TBMM'nin görev ve yetkileri açıkça belirtilmiştir. Anayasa'nın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanma ve görevleri yerine getirme şeklindeki hükümlerin, genel nitelikteki görevleri düzenleyen bu maddeye alınması uygun görülmüştür. Madde, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Anayasa'da gerek bu maddede gerek diğer maddelerinde düzenlenmiş olan bütün görev ve yetkilerini kapsayacak şekilde düşünülmüştür. Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Anayasa'da belirtilen görev ve yetkileri arasında Kamu Denetçiliği Kurumuna Başdenetçi ve denetçi seçme görev ve yetkisi bulunmadığı gibi adı geçen Kurumla Türkiye Büyük Millet Meclisi arasında bu seçime olanak verecek Anayasa'dan kaynaklanan doğal sayılabilecek bir ilişki de söz konusu olmadığından Yasa Anayasa'nın 87. maddesi ile uyumlu değildir. Açıklanan nedenlerle 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, Anayasa'nın 6., 87. ve 123. maddelerine aykırı olduğu tespitleriyle iptali gerekir denilmiştir.

1.3.7. 2010 Yılı Anayasa Değişikliği

Kamu Denetçiliği Kurumu ile ilgili yukarıda zikredilen çalışmalar yapılmasına rağmen net bir sonuç elde edilememiştir. Konunun kesin bir şekilde çözülmesi amacıyla Anayasa değişikliği yapılması gerekli ve zorunlu olmuştur.

Bu nedenle, Anayasa Mahkemesinin iptal kararında belirtilen hususlar göz önünde bulundurularak, 5982 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un 8. maddesiyle, Anayasanın 74. maddesinde değişiklik yapılmış ve Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulacak Kamu Denetçiliği Kurumunun kuruluşu, görevi, çalışması ve inceleme sonucunda yapacağı işlemler ile Kamu Başdenetçisi ve Kamu Denetçilerinin nitelikleri, seçimi ve özlük haklarına ilişkin usul ve esasların kanunla düzenleneceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu Anayasa değişikliği, 12/09/2010 tarihinde yapılan halkoylamasında kabul edilmiş ve kesin sonuçların 23/09/2010 tarihli ve 27708 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmasıyla yürürlüğe girmiştir.

Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmasına Anayasal dayanak sağlayan 5982 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un ilgili maddesinin iptali istemiyle açılan davada Anayasa Mahkemesi, Kamu

Denetçiliği Kurumu kurulmasında ve Kurum'un TBMM'ye bağlanmasında Anayasaya aykırılık görmeyerek, iptal istemini reddetmiştir²⁷.

Anayasa'nın 5982 sayılı Kanunla değişik 74. maddesinde hükme bağlanan Kamu Denetçiliği Kurumunun kurularak çalışmalarına başlaması amacıyla hazırlanan Tasarıyla, Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmaktadır. Kurumda Başdenetçi, Denetçiler, Uzmanlar, Uzman Yardımcıları ve diğer personel görev yapacaktır. Bu çerçevede Başdenetçi ile Denetçilerin görevlerini gerektiği gibi yerine getirebilmeleri ve yetkilerini kullanabilmeleri için Anayasanın yargı bağımsızlığına ve idarî eylem ve işlemlerin yargısal denetimine ilişkin hükümlerine uygun düzenlemeler getirilmeye çalışılmıştır.

2. 6328 SAYILI KANUN KAPSAMINDA KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN İNCELENMESİ

Kamu Denetçiliği Kurumunun, Anayasal altyapısı 2010 yılı Anayasa değişikliği ile oluşturulmuş ve Anayasa'nın "Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı" başlıklı 74. maddesi gereği herkesin, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahip olduğu, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak İdarenin işleyişi ile ilgili şikâyetleri incelemek üzere Kamu Denetçiliği Kurumunun oluşturulması öngörölmüş Kurumun kuruluşu, görevi, çalışması ve inceleme sonucunda yapacağı işlemler ile Kamu Başdenetçisi ve kamu denetçilerinin nitelikleri, seçimi ve özlük haklarına ilişkin usul ve esasların kanunla düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

Anayasal zemine oturtulan Kurum için; beş bölüm, 37 madde ve 1 geçici maddeden oluşan 6328 sayılı "Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu" 29 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun gerekçesi değerlendirildiğinde vatandaşla idare arasında meydana gelen bir ihtilafın yargı yoluna gidilmeden çözüme kavuşturulmasının amaçlandığını görölmektedir. Ancak 6328 sayılı Kanun'un bazı maddelerinin iptali istemiyle, muhalefet milletvekilleri²⁸ tarafından Anayasa Mahkemesi'nde dava açılmış, fakat Mahkeme açılan davanın reddine karar vermiştir²⁹.

²⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 07.07.2010 Tarih ve E:2010/49, K:2010/87 Sayılı Kararı.

²⁸ CHP Ankara milletvekilleri Emine Ülker Tarhan ve Levent Gök ile birlikte 116 milletvekili tarafından Anayasa Mahkemesine iptal davası açılmıştır.

²⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 27.12.2012 Tarih ve E:2012/96, K:2012/206 Sayılı Kararı. Ayrıntılı bilgi için bkz., Tatal, a.g.e., ss.257-328.

6328 sayılı Kanunun akabinde, Kamu Denetçiliği Kurumu Personeli Görevde Yükselme Ve Unvan Değişikliği Yönetmeliği³⁰, Kamu Denetçiliği Kurumu Disiplin Amirleri Yönetmeliği³¹, Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik³² ve Kamu Denetçiliği Uzmanlığı Yönetmeliği³³ olmak üzere tali mevzuat olarak uygulamaya yönelik dört adet yönetmelik yayımlanmıştır.

2.1. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN AMACI

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun ve dolayısıyla da Kamu Denetçiliği Kurumu'nun amacı; Kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak amacıyla idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden ve iyi yönetim ilkelerini gözeterek incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak şeklinde açıklanabilir³⁴. Görüldüğü üzere Kamu Denetçiliği Kurumu, sadece idarenin haksızlıklarına karşı vatandaşı korumakla kalmayıp, idarenin yerinde olmayan kararlarının düzeltilmesi ve yönetimde şeffaflık ve dürüstlüğün sağlanması konusunda da idarenin gelişmesine yardımcı olmaktadır. Aslında bu yöntemle bir anlamda kamu hizmetlerinde kalitenin artırılması da hedeflenmektedir.

Görüldüğü üzere bu tanımда bazı kavramlar ön plana çıkmaktadır ki konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bu kavramların incelenmesi yerinde olacaktır.

2.1.1. İdare Kavramı

İdare kavramının “organik” ve “işlevsel” anlamda idare olmak üzere iki farklı şekilde kullanıldığı ilk bölümde açıklanmıştı. Kısaca özetlersek; eğer İdare, teşkilat, kuruluş, personel boyutunda değerlendirilirse “organik anlamda idare”; eğer idarenin işlem ve eylemleri boyutunda değerlendirilirse de “işlevsel (fonksiyonel) anlamda idare” kavramı ortaya çıkmaktadır. İşlevsel anlamda idare kavramı, yargı ve yasama organlarının özü itibarıyla yaptığı işlemler haricindeki işlemler de dâhil olmak üzere birçok faaliyeti içinde

³⁰ 19.03.2013 tarih ve 28592 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³¹ 28.03.2013 tarih ve 28601 (mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³² 28.03.2013 tarih ve 28601 (mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³³ 28.03.2013 tarih ve 28601 (mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³⁴ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 1. Maddesi.

barındırmaktadır³⁵. Anayasanın 74. maddesinde Kamu Denetçiliği Kurumu'nun "idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceleyeceği" belirtilerek, Kamu Denetçisinin görev alanına işaret edilmiştir. 6328 sayılı Kanunda ise Kamu Denetçisinin "idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını" inceleyebileceği açıkça yer almaktadır. Anayasa metninde belirtilen "idare" organik anlamda değil, fonksiyonel anlamda idareyi kastetmekte ve dolayısıyla gerek TBMM Başkanlığının gerekse hâkim ve savcılarının idari nitelikteki bütün işlem, eylem, tutum ve davranışları Kamu Denetçisinin inceleme alanına girmektedir³⁶.

6328 sayılı Kanunun bahsettiği idare³⁷ tanımından; Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, mahallî idarelerin bağlı idarelerini, mahallî idare birliklerini, döner sermayeli kuruluşları, kanunlarla kurulan fonları, kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşları, kamu iktisadi teşebbüslerini, sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait kuruluşlar ile bunlara bağlı ortaklıklar ve müesseseleri, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarını, kamu hizmeti yürüten özel hukuk tüzel kişilerini³⁸ kapsadığı anlaşılmaktadır.

Kamu gücünü kullanan İdare; kamu hizmetini üç faaliyet türü ile yerine getirir; İdari karar alır (idari işlem tesis eder), idari eylem yapar ve idari sözleşme imzalar.

³⁵ Yasin Melikşah, **İdarenin Yasama Tarafından Denetlenmesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s.3; Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, Cilt 1, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009, ss.27-46.

³⁶ Kadir Aktaş, "Kamu Denetçiliği Kurumunun Anayasal Sistemdeki Yeri ve Etkinliği Sorunu", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 94, 2011, s.364.

³⁷ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 3/e maddesi.

³⁸ Kamu hizmeti yürüten ve idare nam ve hesabına hareket eden özel hukuk tüzel kişisine örnek olarak Türkiye Diyanet Vakfı gösterilebilir. Nitekim Dnş. 5. D., 01.04.2003 Tarih, E. 2000/624, K. 2003/1085 Sayılı Kararında "... Türkiye Diyanet Vakfının bir özel hukuk tüzel kişisi olmakla birlikte, kurucuları ile organlarını tümüyle kamu görevlilerinden oluştuğu ve genel bütçeli idare bütçesinde yer alan kamu hizmetinin yerine getirilmesi amacıyla kurulduğu dikkate alındığında; vakıf, yapısı ve işlevleri yönünden nitelik itibarıyla kamusal alana taşıdığı" kabul edilmiştir.

Diğer bir örnek olarak Türkiye Kızılay Derneği gösterilebilir. Nitekim Türkiye Kızılay Derneği, Dernekler Kanunu hükümlerine tabi kamu yararına çalışan bir özel hukuk tüzel kişisidir. Dnş. 10. D., 27.02.2007 Tarih, E. 2004/13990, K. 2007/739 Sayılı Kararı.

Adalet Teşkilatını Güçlendirme Vakfı da kamu hizmeti yürüten bir özel hukuk tüzel kişisi sayılmaktadır. "...bir özel hukuk tüzel kişisi olmakla birlikte Adalet Teşkilatını Güçlendirme Vakfının, kurucuları ile organlarının tümüyle kamu görevlilerinden oluştuğu ve genel bütçeli idare bütçesinde yer alan kamu hizmetinin yerine getirilmesi amacıyla kurulduğu dikkate alındığında, yapısı ve işlevleri yönünden nitelik itibarıyla kamusal alana taşması; ...Vakıf Yönetim Kurulunca reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın görüm ve çözümünde, idari yargı yeri görevli bulunmaktadır." Uyuşmazlık Mahkemesi (Hukuk Bölümü) 03.05.1999 Tarih, E.1999/1, K.1999/11 Sayılı Kararı.

Ayrıntılı bilgi ve diğer örnekler için bkz., Rukiye Akbalık Canbaz, "Kamu Hizmeti Yürüten Özel Hukuk Tüzel Kişileri", **Kamu Denetçiliği Kurumu Çalışma Grubu Raporları**, Afşar Matbaacılık, Ankara, 2014, ss.51-79.

2.1.2. İdari İşlemler

Türk idare hukukunda kanunla tanımlanmış bir idari işlem tanımı bulunmamaktadır. Yasal bir tanımı olmayan idari işlemin, bazı yargı kararlarında ve doktrinde tanımlanmaya çalışıldığı görülmektedir. Örneğin, Anayasa Mahkemesinin bir kararında³⁹ "... Bir tasarruf veya kararın idari işlem sayılabilmesi için, bunun bir kamu kurumunca ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca verilmiş olması ve idarenin idare hukuku alanında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili bulunması gerekir. Başka bir deyişle, idarece kullanılan yetki ile ortaya konulan kamusal irade, etki ve sonuçlarını idare hukuku alanında göstermelidir..." şeklinde bir tanımlamada bulunmuştur. Danıştay da bir İçtihadı Birleştirme Kararında⁴⁰ idari işlemi, "...idare makamlarının idare fonksiyonu ile ilgili konularda aldığı tek taraflı icrai karar olarak nitelendirilir" şeklinde tarif etmiştir. İdari işlem "idare hukukuna ve keza uyuşmazlık hâlinde idarî yargıya tâbi olan kamu gücüne dayanan hukukî işlemlerdir yani idari işlem hukukî sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamaları⁴¹ olup tek yanlı irade ile yapılan kesin ve yürütülmesi zorunlu her türlü işlemleri⁴²" içermektedir şeklinde bir tanım yapılabilir. İdarenin ders verme eyleminin yapılabilmesi için öğretmen veya öğretim üyesi ataması, kamulaştırma yapması, sözleşme yapması, vergi toplaması gibi faaliyetler idarenin işlemlerine örnek olarak verilebilir.

2.1.2.1. İdari İşlemlerin Özellikleri

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere idari işlemin temel özellikleri; kesin ve yürütülmesinin gerekli olması (icrai) olması, re'sen icra edilebilir olma, hukuka uygunluk karinesinden yararlanması, idari makamlar tarafından yapılmış olması ve kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla yapılmış olması şeklinde sıralanabilir.

2.1.2.1.1. Kesin ve Yürütülmesinin Gerekli Olması (İcrailik):

İlgilinin rızası alınmaksızın veya mahkeme kararı gerekmeksizin idarenin tek yanlı irade açıklaması ile hukuki sonuç meydana getirmesi icrailiği ifade etmektedir⁴³. İdari işlemlerde, özel hukukta yer alan icap ve kabul süreçleri işlememektedir, yani yetkili makam ilgilinin rızasını dikkate almadan işlem tesis eder. Bir idari işlemin icrai olması, onun, hukuk

³⁹ 25550 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11.08.2004 tarih ve E. 2004/26, K. 2004/51 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı.

⁴⁰ Dnş. İçtihadı Birleştirme Kurulu, 14.04.1973 Tarih, E.1972/2, K.1973/10 sayılı karar.

⁴¹ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., s.661.

⁴² Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, Ağustos 2012, s.68.

⁴³ Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s.262.

düzeninde veya hedef aldığı kişi ya da kişilerin hukukunda değişiklik meydana getirmesi anlamına gelir. İdari işlem neticesinde, kişilerin, hak sahibi ya da borçlu olması, farklı bir hukuki statüye girmesi, malvarlıklarında azalma veya artma olması, özgürlüklerinin kısıtlanması gibi sonuçlar oluşur. İdari işlemin kesinliği, onun, hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için, uyulması gereken tüm idari prosedürü tamamlamış, idari yöntemin son aşamasını geçirmiş olmasını yani başka bir idari makamın onay ve iznine ihtiyaç göstermeyen bir aşamaya gelmiş bulunmasını anlatır⁴⁴. Bu açıdan, yargı kararlarının biçimsel kesinliğine benzetilebilir. Eğer, idari işlemin, geçerli hale gelebilmesi için, hiyerarşik makamın veya vesayet makamının onayı gerekiyorsa, kesin nitelik kazandığı söylenemez ve ancak, bu onaydan sonra, işlem kesinlik kazanır. İdarenin ayrıca icrai nitelikte olmayan işlemleri de vardır. İcrai olmayan kararlar idareden çıkmakla birlikte herhangi bir hukuki sonuç doğurmayan, yani hukuk düzeninde bir değişikliğe yol açamayan işlemlerdir. İdari işlemler arasında “icrai olan ve olmayan işlemler” şeklinde bir ayrımın pratikteki en önemli sonucu; icrai olmayan kararlara karşı idari yargıda iptal davası açılmamasıdır⁴⁵. İcrai nitelikte olmayan işlemlere; ön kararlar⁴⁶, genelgeler, sirküleri, ara işlemler, yönergeler⁴⁷, durum tespitine yönelik tutanaklar⁴⁸, iç yazışmalar⁴⁹, soruşturma, inceleme ve denetim raporları⁵⁰ örnek verilebilir⁵¹.

2.1.2.1.2. Re’sen İcra Edilebilir Olma:

Bir idarî kararın hukuk âleminde ortaya çıkan sonuçlarının maddî âleme doğrudan doğruya idare tarafından aktarılmasına o kararın “re’sen icra” edilmesi denir. Dolayısıyla icrailik, kararın oluşmasına ilişkin iken, re’sen icra kararının uygulanmasına ilişkindir. Karar hukuk âleminde oluşur ve maddî âlemde de uygulanır. Örneğin; idarenin bir memura kademe

⁴⁴ Dnş. 12. D., 07.07.2003 Tarih, E. 2003/380, K.2003/2077 Sayılı Kararı.

⁴⁵ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.673-675; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.77-90.

⁴⁶ Dnş. 3. D., 22.05.1986 Tarih, E. 1986/286, K. 1986/1388 sayılı Karar (Aktaran: Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.81, dipnot no:81).

⁴⁷ Dnş. 7. D., 08.02.2007 Tarih, E. 2006/5220, K. 2007/394 Sayılı Kararı.

⁴⁸ Dnş. 4. D., 16.01.1995 Tarih, E. 1994/3073, K. 1995/21 Sayılı Kararı,

Dnş. 7. D., 26.10.2004 Tarih, E. 2001/2304, K.2004/2661 Sayılı Kararı.

⁴⁹ Dnş. 8. D., 03.03.1998 Tarih, E.1996/3742, K. 1998/776 Sayılı Kararı.

⁵⁰ Dnş. 4. D., 24.03.1995 Tarih, E. 1994/474, K. 1995/1308 Sayılı Kararı,

Dnş. 3. D., 19.06.1996 Tarih, E. 1995/2378, K. 1996/2468 Sayılı Kararı,

Dnş. 2. D., 05.10.2007 Tarih, E. 2005/2684, K. 2007/3695 Sayılı Kararı,

Dnş. 3. D., 06.11.2012 Tarih, E. 2010 / 5052, K. 2012 / 3411 Sayılı Kararı.

⁵¹ Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.703-741; Cemil Kaya, “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. IX, Sayı 1-2, 2005, ss.253-284.

ilerlemesinin durdurulması cezası verdiğini düşünelim. Bu kararın yetkili makam tarafından alınması ve ilgiliye tebliğ edilmesiyle sonuçları hukuk âleminde kendiliğinden doğar. Bu disiplin cezasının hukukî geçerliliği için onun ilgili memur tarafından kabul edilmesine (rızasına) gerek yoktur. Bu durum, o kararın rıza dışı, tek taraflı ve icrai olması anlamına gelir. Ancak hukuk âleminde geçerli olarak oluşmuş bu işlemin maddî âleme aktarılması, yani memurun ilerleyen dönemlerde kademe ilerlemesinin yapılmaması gerekir. Bu ise o kararın “re’sen icra” edilmesi anlamına gelir. İdare kural olarak re’sen icra yetkisine sahiptir, yani idare kendi aldığı kararı yine bizzat kendisi icra edebilir. Ancak bu durumun kanundan doğan bir takım istisnalarının da olduğunu (örneğin kamulaştırma kararının icrasının ancak asliye hukuk mahkemesi kararıyla yapılmasında olduğu gibi) gözden kaçırmamak gerekir⁵².

2.1.2.1.3. Hukuka Uygunluk Karinesinden Yararlanma:

Tek yanlı bir idari işlemin, mahkeme tarafından iptal edilinceye kadar, hukuka uygun olduğu varsayılır ve uygulanmasına devam edilir. Hukuka uygunluk karinesinden kaynaklanan dört adet sonuç bulunmaktadır. Birincisi; idari işlemin sonuçlarının derhal doğmasıdır yani idari karar, hukuki sonuçlarını, hâkim kararına ihtiyaç duymaksızın, derhal ve kendiliğinden doğurur. İkincisi; dava açacak taraf işlemi yapan idare değil, menfaati zedelenen özel kişi/idaredir⁵³. Yani, işlemi yapan idare hak sahibi olmak için mahkemeye başvurmak zorunda değildir. Tersine, menfaati zedelenen özel kişi/idare, işlemi gerçekleştiren idarenin işleminin hukuka aykırı olduğunu iddia ediyorsa, bu işleme karşı o dava açmak zorundadır. Üçüncüsü; ispat yükünün, işlemi yapan idareye değil, özel kişi/idareye ait olmasıdır. İptal davalarında ispat yükü dava konusu olan idarî kararın hukuka aykırı olduğunu iddia eden davacıya (özel kişi veya idareye) aittir. Dolayısıyla davalı İdare, iptal davasında kendi kararının hukuka uygun olduğunu ispat etmekle yükümlü değildir. Dördüncüsü; dava açılması işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır. Bu nedenle, idari işleme karşı dava açılması kural olarak o işlemin uygulanmasını durdurmaz. Yani, idari işlemin muhatabı olan kişi, bir idari işleme karşı dava açsa bile, mahkeme bu işlemin iptaline karar verinceye kadar, bu idari işlem kendisine uygulanır. Geçen süre içinde, idari işlem hep hukuka uygun olarak kabul edilir ve bütün hüküm ve sonuçlarını doğurmaya devam eder⁵⁴.

⁵² Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.675-677.

⁵³ İşlemi yapan taraf idare olacaktır ancak karşı taraf da yani menfaati zedelenen de yine başka bir kamu kurum veya kuruluşu (idare) olabilir. Yani kamu kurumu (idare), hem davalı hem de davacı konumunda bulunabilir. Örneğin Bursa Valiliği’nin bir idari işlemi karşısında diğer bir kamu kurumu olan Uludağ Üniversitesi zarar görebilir. Bu örnekte her iki taraf da kamu kurumu (idare) olmasına karşın davayı açacak taraf (davacı) menfaati zedelenen Uludağ Üniversitesi’dir.

⁵⁴ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.677-681.

2.1.2.1.4. İdari Makamlar Tarafından Yapılmış Olması:

Öncelikle iptal davasına konu edilen bir işlemin idari olarak nitelendirilebilmesi, kamu idaresi tarafından yapılmış olmasına bağlıdır ve bu kamu idaresinin de Türk kamu idaresi olması gereklidir⁵⁵. Ayrıca burada idari makamlardan kastedilen hem organik anlamda idareyi hem de işlevsel (fonksiyonel) anlamda idareyi kapsamaktadır⁵⁶. Ancak, idarenin her işlemi idari işlem olmadığı gibi (örneğin idarenin kendi özel malını diğer kişilere sözleşme ile kiraya vermesi durumunda olduğu gibi) idari işlemin mutlaka idareden çıkması da şart değildir. Yani özel hukuk tüzel kişilerinin bazı işlemleri (örneğin özel hukuk tüzel kişisi olan Türkiye Futbol Federasyonu tarafından tesis edilen işlemler⁵⁷) idari nitelikte sayılmakta ve uyuşmazlık durumunda idari yargı yerleri görevli olmaktadır.

2.1.2.1.5. Kamu Hizmetlerinin Yürütülmesi Amacıyla Yapılmış Olması:

İdari makamların yapmış oldukları işlemlerin idari işlem sayılabilmesi için, bu işlemlerin, kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla yapılmış olması gerekmektedir. Özel alanın idaresiyle ilgili olan; örneğin, taşınmazların kiralanması, üretilen malların satılması gibi işlemler, idari işlem tanımına girmezler. Bunlar, idare edilenlerin kendi aralarında yapmış oldukları benzer işlemler gibi, özel hukuk alanına giren ve bu hukukun kurallarına tabi olan işlemlerdir. Bu işlemlerden doğan uyuşmazlıklar, idari yargının değil, adli yargının görev alanına girerler⁵⁸.

2.1.2.2. İdari İşlemlerin Unsurları

İdari işlemlerin hukuka uygun olarak doğabilmesi için belli unsurları taşınmaları gerekmektedir. İdari işlemin gerek yargı içtihatları gerekse de doktrin tarafından kabul edilmiş; yetki, şekil, usul⁵⁹, sebep, konu ve amaç unsurları vardır⁶⁰.

⁵⁵ Dnş. 10. D., 10.02.1992 Tarih, E. 1992/586, K. 1992/697 Sayılı Kararı (Aktaran: Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.69, dipnot no:52).

⁵⁶ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.69-74.

⁵⁷ Dnş. 10. D., 17.06.1991 Tarih, E. 1991/1149, K. 1991/2286 Sayılı Kararı.

⁵⁸ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.75-76.

⁵⁹ Her ne kadar usul unsuru, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde sayılmasa da ayrı bir başlık altında incelemek faydalı olacaktır. İdari işlemin usul unsuru kısaca; idari işlemin hazırlanmasında ve alınmasında izlenen yollara ve yöntemlere ilişkindir. Usul, genellikle ayrıca bir unsur olarak açıklanmayıp şekil unsurunun bir parçası olarak kabul edilmektedir. Bu çalışmada geleneksel ayırmadan farklı olarak, usul unsuru, şekil unsurundan ayrı olarak incelenecektir. Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.851-892.

⁶⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.744-998.

2.1.2.2.1. Yetki Unsuru:

İdare hukukunda yetki, hukuki tasarrufun temelini teşkil eden iradenin, ehil ve salahiyyetli bir merci ve makam tarafından yapılmış olmasıdır. İdari makamı işgal eden kişi veya kişiler kamu tüzel kişisi adına hukuki işlemler yapabilme ehliyetine sahiptir. Bu anlamıyla yetki, medeni hukukta yer alan ehliyet unsurunun, idare hukukundaki yansımasıdır⁶¹. İdari işlem hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir irade açıklaması olduğundan bu irade açıklamasının sonuç doğurabilmesi için herhangi bir kişi tarafından değil, idare adına irade açıklamaya yetkili olan kişi veya kişiler tarafından yapılması gerekir. İşte idari işlemin özünü oluşturan irade açıklamasının kim veya kimler tarafından yapılacağı hususu o işlemin yetki unsurunu oluşturmaktadır. İdare adına karar alma yetkisi Anayasa ve kanunların bazı idari makam ve organlarına tanıdığı karar alabilme, işlem yapabilme güç ve yeteneğini ifade etmektedir⁶². Belli bir zamanda, belli bir hizmet için ve belli bir yerde kullanılması gereken yetki, onu kullanan kamu görevlisine değil, göreve aittir. Dolayısıyla bu yetki devamlıdır, kullanılmakla tükenmez⁶³. Yetki unsuru, idari işlemin tamamı için kurucu bir unsur olması sebebiyle, idari yargılama sürecinde ilk olarak da incelenmesi gereken unsurdur. Bu durum, idare hukukunun bir yetkiler ve statüler hukuku olarak adlandırılmasının da gerekçesini oluşturmaktadır⁶⁴. Bununla beraber yetki unsuru doğrudan kamu düzeni ile ilgili olduğu için⁶⁵, hâkim, yargılamanın her aşamasında re'sen veya tarafların talebi üzerine yetki incelemesi yapabilir⁶⁶.

2.1.2.2.2. Şekil Unsuru:

İdari işlemin özünü oluşturan iradenin, dış dünyaya yansımasının maddi biçimi⁶⁷ şekil anlamına gelmektedir. Yani iradeyi açıklamak için kullanılan araca, şekil denilmektedir⁶⁸. İdari işlemlerde, şeklin kural olarak tanımlanması, hem idari işlemin varlığının ispatı için gerekli olmasından hem de söz konusu işlemin hangi makam veya merci tarafından ve nasıl yapıldığının anlaşılmasından kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda idari işlem açısından ortaya

⁶¹ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt 1, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, ss.300-302.

⁶² Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.744-828; Günday, a.g.e., ss.124-131.

⁶³ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.132.

⁶⁴ İl Han Özyay, **Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s.475.

⁶⁵ Dnş. 7. D. 21.09.2006 Tarih, E. 2006/2520, K. 2006/2430 Sayılı Kararı.

⁶⁶ Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1982, s.401.

⁶⁷ Mukbil Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri**, Teksir, Ankara, 1972 -1973, s.201.

⁶⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz., Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.828-851.

çıkan şekil, işlemin sağlıklı şekilde doğabilmesi açısından kurucu unsurun ilk adımıdır⁶⁹. İdari işlemlerde şekil şartı, keyfi davranışları önlediği için hem idare edilenlerin özgürlüklerinin korunmasını hem de hizmetlerin belirli bir düzen içerisinde yürütülmesinin güvencesi sayılmaktadır⁷⁰. Devlet tasarruflarında şeklin, tasarrufun devletin fonksiyonlarına ve kamunun yararına uygunluğunu temin edecek en önemli araç olmasının sebebi; tasarrufu yapacak olan organ ve memurlara şekil unsuruna bağlı olarak kararlarını daha esaslı bir surette ve ciddiyet içinde düşünerek, sonuçlarını iyice hesap ederek vermeleri tazyikinden kaynaklanmaktadır. Tasarrufun bütün muhtevası şekil unsuru sayesinde açıklığa kavuşmuş ve bazı tasarruflarda aleniyet de bir şekil olduğu için, tasarrufun oluşumunda kamunun denetimi de sağlanmış olmaktadır. İdarenin tasarruflarında şahsi menfaat hissi hâkim olmadığı için aşırılıklara, ihmellere, tedbirsizliklere ve ihtilaf ya da yoruma açık alanlara meydan vermemek için işlemlerin şekle tabi tutulmasına ihtiyaç doğmuştur⁷¹.

2.1.2.2.3. Usul Unsuru:

Usul, kısaca idari işlemin yapılmasında izlenen yol, yöntem, metot ve tarz anlamlarına gelmektedir⁷². Maddi hukuk, esas itibari ile usule bağlıdır; başka bir deyişle maddi hukukun soyut kalıplardan çıkarılarak somutlaştırılması, somut olaylara uygulanarak güncelleştirilmesi için usulün ve usulde yer alan çeşitli somut safhaların geçirilmiş olması gerekir. Bu anlamda usul ile maddi hukuk birbirleriyle karşılıklı ilişki içinde olup, farklı özellikleri ile birbirini tamamlar, bütünleştirir pozisyondadır. İdari usul kuralları, somut ve kişiselleştirilmiş bir olaya “maddi hukukun” uygulama esası ve şartları ile bir idari faaliyetin hangi idari makam tarafından hangi biçimde yapılacağını gösteren kurallar bütünüdür. Dolayısıyla idari usul, idari makam tarafından hukuki sonuç doğurmaya yönelik olarak yapılan idari işlem ve idari sözleşmelerin ortaya çıkış sürecinin belirlenmesi, hazırlanması ve yapılmasıdır. Yani sadece idari makamlar idari usulü yürütebilirler ve idari makamların yaptığı her faaliyet değil, ancak idari işlemin yapılması ya da idari sözleşmenin akdedilmesine yönelik faaliyetler idari usule tabidir. Bu iki şart bir arada idari usulün ne zaman ortaya çıkacağını belirler⁷³.

⁶⁹ Özay, a.g.e., s.491.

⁷⁰ Şükrü Karatepe, **İdare Hukuku**, Üniversite Kitabevi, 2. Baskı, İzmir, 1995, s.73.

⁷¹ Onar, a.g.e., s.307.

⁷² Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.851-892.

⁷³ Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, ss.64-68.

2.1.2.2.4. Sebep Unsuru:

Sebep, idareyi bir işlem yapmaya yönelten hukuki veya fiili etkenler (dürtüler) olup bu etkenler idari işlemde önce gelir ve onun dışında yer alırlar. İdarenin bir işlemi yapabilmesi için onu yapmaya yetkili olması tek başına yetmeyip, ayrıca onu yapmaya makul bir sebebinin de olması gerekir⁷⁴. Özel hukuk işlemleri, kişisel çıkar ve yarar için gerçekleştirildiklerinden belli bir sebebe dayanmasa dahi geçerli olabilir. Ancak idari işlemlerin amacı kamu yararının sağlanması olduğundan bir idari işlemin yapılabilmesi için, kamu yararının gerçekleşmesine elverişli ve yeterli bir nedenin varlığı gerekmektedir⁷⁵. Devletin bütün tasarruflarının malum ve muayyen olan bir sebebe dayanması şarttır. İdari tasarrufa neden olan sebebin bulunmaması ya da yanlış vasıflandırılması durumunda, bu tasarruf illet (sebep) unsurundaki noksanlığa bağlı olarak hukuki yönden sakatlanacaktır⁷⁶.

2.1.2.2.5. Konu Unsuru:

Bir hukuki işlemin konusu (mevzuu), onun doğurduğu hukuki sonuç, yani hukuk âleminde meydana getirdiği değişikliktir⁷⁷. Örneğin; memur atama işleminin konusu, bir kimsenin memurluk statüsüne sokulması, emekliye sevk işleminin konusu ise kişinin memur durumundan çıkartılıp emeklilik durumuna sokulmasıdır. Örneklerden de anlaşıldığı üzere, idari işlemin konusu aslında, bizatihi bu işlemin kendisi, onun içeriğidir⁷⁸. Özel hukukta konu bakımından irade serbestliği ilkesi geçerli iken idare hukukunda bu serbestlik mevcut değildir. Bu durum medeni hukukun akitler hukuku, idare hukukunun ise statüler hukuku sayılmasının nedenidir. İşçi ve işveren, hizmet akdine dayalı olarak çalışma koşullarını ve ücreti serbestçe belirleyebilir. Ancak idare memur atama konusunda çalışma koşullarını, maaşını, tayin durumlarını belirleyemez çünkü bunlar önceden objektif, genel ve soyut olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla ilgili kişi, memur statüsünü istemiyorsa atanmayı talep etmeyebilir ancak istiyorsa, bu statüye kendiliğinden tabi olur⁷⁹. İdari tasarrufun sebebi ile konusu arasında kuvvetli bir hukuki ve mantıki bağ bulunmaktadır. Örneğin, bir memurun 65 yaşını

⁷⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.893-929.

⁷⁵ Günday, a.g.e., s.139.

⁷⁶ Onar, a.g.e., s.282.

⁷⁷ Onar, a.g.e., s.311; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.164; Nuri Alan “Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna Aykırılık”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler - 1**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No:21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976, s.340.

⁷⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.930-976.

⁷⁹ Onar, a.g.e., s.312.

doldurması emekli olabilmesi için gerekli (hukuki ve fiili sebep) “sebeb” unsurunu, emekli statüsüne sokulması ise bu sebeple oluşacak tasarrufun “konu” unsurunu oluşturmaktadır⁸⁰.

2.1.2.2.6. Amaç Unsuru:

İdari işlem ile ulaşılmak istenen nihai sonuç ve idari işlemi yapan kişinin, bu işlemle ulaşmak istediği sonuç konusunda zihninden geçen niyet ve düşüncelerdir. Dolayısıyla amaç (maksat), idari işlemin sübjektif bir unsurudur⁸¹. İdari işlemler ancak kamu yararının sağlanması amacıyla tesis edilirler⁸² ve bu amaç dışında hareket edilmiş olması, yapılan işlemi amaç unsuru açısından hukuka aykırı kılar⁸³. İdari işlem ve kararlar idari fonksiyonun yerine getirilmesi için yapıldıklarına ve idari fonksiyon toplumsal gereksinimlerin karşılanması suretiyle kamu yararının gerçekleşmesine yönelik bulunduğu göre, idari işlem ve kararların amacı da, idari hizmetlerin daha iyi bir biçimde yürütülmesi ve kamu yararının sağlanmasıdır⁸⁴. Sebep unsuru ile amaç unsurunu birbirine karıştırmamak gerekir. Zira sebep, idareyi işlem yapmaya iten etkenlerdir. Amaç ise idarenin bu işlemi yaparak ulaşmak istediği sonuçtur. Yine sebep unsuru objektif nitelikli iken amaç unsuru sübjektif niteliklidir. Amaç işlemi yapan kişinin niyetinden başka bir şey değildir. Bu niyetler ise işlemi yapan kişinin zihninde oluşan ve dışarıdan görülemeyen vakalardır⁸⁵. Bu durumun pratikteki sonucu; objektif nitelikli olan idari işlemin sebep unsurunun yargısal denetimi mümkün iken, sübjektif nitelikli amaç unsurunun hâkim tarafından denetlenebilmesi fevkalade zordur. Çünkü amaç unsuru dışı yansımaz, işlem yapan kişinin zihninde kalır⁸⁶. Dolayısıyla yapılan işlem ne kadar sübjektif olursa olsun işlemin hukuk düzeninde meydana getirdiği değişiklik meşru ise yani idari işlemin sebebi ile konusu arasında uyum varsa işlem geçerli olacak ve amaç unsuru gerçekleşmiş sayılacaktır⁸⁷.

⁸⁰ Mukbil Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri**, Teksir, Ankara, 1972 -1973, s.197.

⁸¹ Onar, a.g.e., s.317; Ragıp Sarıca, **İdare Hukukunda Yokluk ve Butlan**, Ebul’ula Mardin’e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1944, s.1244.

⁸² Erol Dündar, “Maksat Denetimi (Nazariyeler, Türk ve Fransız Danıştay İçtihatlarına Göre)”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler - 1**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976, s.166.

⁸³ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.166.

⁸⁴ Günday, a.g.e., s.146.

⁸⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.976-998.

⁸⁶ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., s.978.

⁸⁷ Karatepe, a.g.e., s.74.

2.1.3. İdari Eylemler

İdarenin eylemleri⁸⁸, İdare tarafından bir idari işlemin uygulanması amacıyla veya bir idari işleme dayanmadan doğrudan doğruya gerçekleştirilen icrai veya ihmali nitelikteki tutumlardır⁸⁹. Yani idarenin hukukî sonuç doğuran, hukuk düzeninde değişiklik meydana getiren idarenin davranış, hareket ve faaliyetleridir. Konuyla ilgili bir Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararında⁹⁰ “İdari eylem, idarenin idare etme fonksiyonu sırasındaki bir hareketini, bir olayını veya bir tutumunu anlatır. İdari karar ve işlemle ilgisi olmayan idari eylem de salt maddi bir tasarruftur. Öncesinde, temelinde, bir idari işlem olmayan dolayısıyla bütünüyle idari eylem olarak ortada olan bir idari faaliyet söz konusudur” şeklinde tanımlamıştır. Bir Danıştay kararında⁹¹ ise şu şekilde tanımlanmaktadır; “idarenin işlevi sırasında bir hareketi, bir davranışı, bir tutumu veya hareketsizliği; idari karar ve işlemle ilgisi olmayan, başka bir deyişle; öncesinde, temelinde bir idari karar veya işlem olmayan salt maddi tasarrufları ifade etmektedir.” Konuyu somutlaştırmak için örnek vermek gerekirse; belediyenin silindire yol yapması, kepçeyle kanal kazması durumunda idarenin bir eylemi vardır. Bir devlet hastanesinde doktorun hastayı ameliyat etmesi, üniversitede öğretim üyesinin dersini anlatması; itfaiyenin yangını söndürmesi, bir polisin silahını ateşlemesi durumlarında da idarenin eylemi vardır. İdarenin yapmak zorunda olduğu faaliyetleri yapmaması yani pasif kalması nedeniyle kanalizasyon çukurunu kapatmaması, bakım onarım görevlerini zamanında yerine getirmemesi gibi durumlarda da yine idari eylem söz konusudur⁹². Bu hareketler/hareketsizlikler, hukuk düzeninde bir değişikliğe yol açarlar; yani bir hukukî sonuç doğururlar. Bu örneklerde sorumluluk hukuku bakımından bazı hukukî sonuçlar ortaya çıkabilir: örneğin belediyenin kepçesinin bir özel kişinin evini yıkması veya doktorun yanlış ameliyat yapması sonucu hastanın ölmesi, polisin ateş etmesiyle bir işinin ölmesi durumlarında ortaya çıkan zarardan idare sorumludur; bunu tazmin etmelidir. Ancak, bunlardan bir hukukî sonuç doğması, örneğin idarenin bunlardan sorumlu olması, bunların idarenin bir “işlemi” olduğunu göstermez. Zira bunlar bir “hukukî işlem” değil, birer “hukukî eylem” niteliğindedir. Çünkü burada bir hukukî sonuç doğuyorsa da, bu sonucu doğurmaya yönelik bir “irade açıklaması” yoktur⁹³.

⁸⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz.; Taner Ayanoglu, **Uyuşmazlık Mahkemesi Kararlarına Göre İdari Eylemin Tanımlanması**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2004.

⁸⁹ Günday, a.g.e., s.345.

⁹⁰ Dnş. İçtihatları Birleştirme Kurulu 14.04.1973 Tarih, E. 1972/2, K. 1973/10 Sayılı Kararı.

⁹¹ Dnş. 10. D. 18.04.2006 Tarih, E. 2004/8703, K. 2006/2507 Sayılı Kararı; Dnş. 10. D. 21.04.2006 Tarih, E. 2004/9784, K. 2006/2598 Sayılı Kararı.

⁹² Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.511-512.

⁹³ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., s.614.

İdarenin eylemleri, ya idari bir işlemin uygulanması, ya da hiç bir hukuksal işleme dayanmadan, doğrudan doğruya yapılan eylemler biçiminde kendini gösterir. İdari işlemler, yönetim adına irade açıklamaya yetkili olanlar tarafından yapılmasına karşın, idari eylemleri herhangi bir kamu görevlisi yapabilir. Böyle olmakla birlikte, bazı idari eylemler yapılan idari faaliyetin niteliğine göre, ancak bazı meslek mensuplarınca yapılır; örneğin reçetenin ancak doktor tarafından yazılması gibi. İdari eylemlerden bir kısmı “haksız fiil” olarak nitelendirilebilecek özelliklere sahip olduğundan, bunlardan doğan tazminat davalarına idari yargı yerlerinde değil, adli yargı yerlerinde bakılır. Örneğin, kamulaştırma olmaksızın yol yapımı sırasında bir bahçenin yola katılmasından doğan zarar “idari eylemden değil, haksız fiil olarak nitelendirilmesi zorunlu bir eylemden doğduğu” için zararın tazmini davası adli yargıda görülür⁹⁴.

Bu anlatılanlardan idari eylemlerin başlıca özelliklerini⁹⁵ şu şekilde özetleyebiliriz;

- Kamu tüzel kişileri tarafından tesis edilirler,
- Tek yanlıdırlar,
- İdare hukuku kurallarına göre kamu gücüne dayanılarak oluşturulurlar,
- Herhangi bir makam ya da kişinin onayına bağlı olmadan doğrudan doğruya uygulanabilirler.

2.1.4. İdarenin Tutum ve Davranışları

İdari işlemler ve idari eylemlerin aksine idarenin tutum ve davranışları çok daha geniş bir alanı kapsamakta ve her an ve her yerde karşımıza çıkabilmektedir. Tutum ve davranış kavramının ne mevzuatta ne de doktrinde ve yargı kararlarında net bir tanımı bulunmamaktadır. Ancak kabaca şöyle bir tanım yapılabilir; idarî eylem ve işlemler dışında idarenin bireylerle ilişkilerinde ortaya konan, aslında hukuka, ahlâka aykırı olmamakla beraber bireyleri rahatsız eden, idareden bezdiren, şikâyet konusu olan hallerdir. İdare, sadece kanunlara yani hukuka uygun davranarak iyi idare niteliğini kazanamaz. Aynı zamanda “icab-

⁹⁴ Hüseyin Çeken, “İdari İşlem ve İdari Eylem”, *Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi*, Ankara, 2001, Sayı:16, s.68.

⁹⁵ Serdar Özgüldür, *Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Kararları Işığında Tam Yargı Davaları*, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s.58.

ı hal”e yani maslahata uygun davranmak⁹⁶, nezaket, verimlilik ve zamanlılık ilkelerine de uymak zorundadır⁹⁷. İşte bu noktada tutum ve davranışlar kavramının pratikteki yansıması karşımıza çıkmaktadır.

Nitekim Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin “İyi Yönetim İlkeleri”⁹⁸ başlığı altında Kurumun, inceleme ve araştırma yaparken idarenin, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde; kanunlara uygunluk, ayrımcılığın önlenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmaması, eşitlik, tarafsızlık, dürüstlük, nezaket, şeffaflık, hesap verilebilirlik, haklı beklentiye uygunluk, kazanılmış hakların korunması, dinlenilme hakkı, savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, makul sürede karar verme, kararların gerekçeli olması, karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi, kişisel verilerin korunması gibi ilkelere uygun davranılıp davranılmadığının gözetilmesi ifade edilmiştir. Bahse konu bu özellikler idarenin tutum ve davranışları konusunun neler olabileceği konusunda bizlere fikir vermektedir⁹⁹.

Konu farklı bir bakış açısıyla değerlendirildiğinde ise karşımıza kötü yönetim (maladministration¹⁰⁰) kavramı çıkmaktadır. Kötü yönetim kavramı oldukça esnek ve geniş kapsamlı uygulamaları içerdiğinden¹⁰¹ net olarak bir tanımını yapmak zordur. Kötü yönetime örnek olarak, idarenin gerçekleştirmiş olduğu “tarafgirlik, ihmal, dikkatsizlik, gecikmeye neden olmak, ehliyetsizlik, keyfilik, ahlak bozukluğu¹⁰², yanıltıcı tavsiyeler, nezaketsiz davranışlar¹⁰³” gibi hususlar gösterilebilir ve asıl mücadele edilmesi ve önlenmesi gereken konular da bunlardır. Kamu Denetçisi hangi eylemlerin / eylemsizliklerin kötü yönetime neden olabileceğine karar verirken esnekliğe sahiptir. Bu yüzden Kamu Denetçisi, nelerin gereksiz bir ihmal veya nelerin mazur görülebilir (hoş görülebilir) bir olay olduğunu göz

⁹⁶ Zehra Odyakmaz, “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Tanıtılması ve 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Bazı Maddelerinin Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:4, Sayı:14, Temmuz 2013, s.9.

⁹⁷ Francesca Bignami, “Hukuk ve Güncel Sorunlar/Avrupa Birliği İdare Hukuku/Önsöz”, çev. Saadet Yüksel, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: LXV, Sayı:2, 2007, s.378.

⁹⁸ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 6. Maddesi.

⁹⁹ Ayrıntılı bilgi ve diğer örnekler için bkz., Berna Süer, “İdarenin Tutum ve Davranışı”, **Kamu Denetçiliği Kurumu Çalışma Grubu Raporları**, Afşar Matbaacılık, Ankara, 2014, ss.40-50.

Ayrıca; Avrupa İyi İdare Davranış Yasası ve Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı’nın 41. Maddesi “iyi idare” konusunda bizlere fikir verebilir.

¹⁰⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz., Kenneth Clinton Wheare, **Maladministration and Its Remedies**, The Hamlyn Lectures 25th Series, London, 1973, ss.1-19.

¹⁰¹ Patrick Neill, **Administrative Justice: Some Necessary Reforms**, Clarendon Press, USA, 1988, s.138; Carol Harlow - Richard Rawlings, **Law and Administration**, Cambridge University Press, Second Edition, New York, 2006, s.425.

¹⁰² J. A. Cross, **British Public Administration**, University Tutorial Press, London, 1970, s.176.

¹⁰³ Seneviratne, a.g.e., s.14.

önünde bulundurarak durumlar hakkında karar verir¹⁰⁴. Bu gibi vakaların olması aslında yadırganacak bir husus değildir. Çünkü yönetimin olduğu her yerde “kötü yönetimin” de kaçınılmaz olduğu bir gerçektir. Böyle bir durumla karşılaşan Kamu Denetçisi olaylara bir nevi müşteri-satıcı (vatandaş-devlet) anlayışı ile yaklaşmaktadır. Yönetimde etkinliğin artırılması için, kötü yönetim uygulamalarına karşın müşterilerin yani vatandaşların şikâyetlerinin incelenmesi, idari hataların düzeltilmesi ve eğer varsa zararın tazmin edilmesi gerekmektedir¹⁰⁵.

Benzer şekilde özellikle yöneticilerin takdir yetkilerini kullanarak aldığı yönetsel kararlarda meydana gelen haksızlıkların düzeltilmesi ve yönetim bozukluklarına karşı vatandaşların korunması ihtiyacı, Kurumun önemini daha da arttırmaktadır¹⁰⁶. Ayrıca kamu görevlisinin keyfi tutum ve davranışlarının önüne geçilmesi ve bir hizmet standardı sağlanması da amaçlanmaktadır. Aynı şekilde klasik bir söylem olan ve devletle halk ilişkisini zedeleyen “bugün git yarın gel” anlayışının ve vatandaşın işlerinin gereksiz yere sürüncemede bırakılmasının yerini vatandaşın, müşteri gözüyle¹⁰⁷ bakılacağı çağdaş bir yaklaşıma dönüşmesi hedeflenmektedir.

İdarenin tutum ve davranışlarının, Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından incelenebilmesi Kuruma, geniş bir hareket alanı bırakılmasına ve ayrıca bu ve benzer kavramların içinin onun tarafından doldurulmasına imkân verecektir. Dolayısıyla klasik denetim yollarında yer almayan ve yer olsa dahi pratikte pek uygulanmayan güçlü bir silah Kamu Denetçiliği Kurumunda hazır bulunmaktadır.

2.1.5. Hukuka ve Hakkaniyete Uygunluk

Kamu hizmetlerini yürütmekle yükümlü bulunan idarenin bu hizmetleri yürütürken hukuka bağlı kalıp kalmadığının tespiti için idari yargı organlarınca yapılan denetime “hukuka uygunluk denetimi” adı verilir¹⁰⁸. Benzer şekilde Danıştay¹⁰⁹, da hukuka uygunluk

¹⁰⁴ Seneviratne, a.g.e., s.42.

¹⁰⁵ Philip Giddings, “The Ombudsman in a Changing World”, **Consumer Policy Review**, Nov/Dec 1998, No:6, s. 208.

¹⁰⁶ H. Galip Küçüközyiğit, “Ombudsmanlık Kurumu: Hukuksal ve Siyasal Bir İnceleme”, **Uluslararası Hukuk ve Politika**, Cilt:2, No: 5, 2006, s.93.

¹⁰⁷ Ayrıca benzer bir uygulama olarak; 31.07.2009 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik çıkartılmıştır. Yönetmeliğin amacı; etkin, verimli, hesap verebilir, vatandaş beyanına güvenen ve şeffaf bir kamu yönetimi oluşturmak; kamu hizmetlerinin hızlı, kaliteli, basitleştirilmiş ve düşük maliyetli bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak üzere, idarelerin uyması gereken usul ve esasları düzenlemektir.

¹⁰⁸ Cemil Kaya, “İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi”, Prof. Dr. Nuri Çelik’e Armağan, C. I, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını**, İstanbul, 2001, s.263.

denetimini “idari işlemlerin tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunan mevzuata uygun olarak (hukuki duruma) tesis edilmiş olup olmadığının tespiti” şeklinde tanımlanmaktadır.

Bilindiği gibi idarenin faaliyetlerinin sadece hukuka uygun olması yeterli olmayıp, aynı zamanda kamu hizmetinin amaçlarına ve ihtiyaca da uygun olması gerekmektedir. Anayasa hükmü¹¹⁰ gereği, yargı organları tarafından yapılan denetim, idarî eylem ve işlemlerin sadece hukuka uygunluk denetimi ile sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla, yargı mercileri, idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka aykırı yönü bulunup bulunmadığını araştırarak ve eğer hukuka aykırılık bulursa iptal edeceklerdir. Mahkemelerin denetimi burada sona erecek ve iptal edilen işlem yerine kendileri yeni bir işlem tesis edemeyecektir. Yani yargı makamları idari işlem ve eylemleri sadece hukuka uygunluk yönünden denetleyecek, ihtiyaca uygunluk yönünden herhangi bir denetim yapamayacaktır¹¹¹.

Hukuk kuralları ilk çıkartıldıkları dönemde öngörülemeyen bazı değer ve etkilere sahiptirler. Toplumsal gelişmelerin ve icatların sebep olduğu sonuçların değerlendirilmesinde, hukukun genel amacı göz önünde tutulmalı ve kuralların biçimsel olarak getirdikleriyle yetinilmemeli, özündeki anlam çıkarılmalı ve bu anlamdan yola çıkarak değişen koşullarda ortaya çıkan uyumsuzluklar karara bağlanmalıdır. İşte bu noktada hakkaniyet kavramı ortaya çıkmaktadır ve hakkaniyet kavramı kısaca “somut olay adaleti”¹¹² olarak da nitelendirilebilir.

Hukuka uygunluk elzendir ancak bazen bir mesele yasalara uygun ama hakkaniyete aykırı olabilir. İşte böyle durumlarda kişilerin mağduriyetinin giderilmesi için hakkaniyete dayalı bir sistem gerekebilir. Hakkaniyeti, aslında adaletin sağlanmasına yönelik bir araç veya adaletin ılımlı bir şekle dönüştürülmüş hali şeklinde ifade edilebiliriz. Çünkü adalette eşitlik esastır ve adalet geneldir; ancak ilkelerle ilgilenir. Oysa hakkaniyet, bir olayın özel durumlarıyla ilgilenir ve iyilikçi tutumuyla, adaletin eşitlik ilkesini bozabilir. Başka bir olayın gerektirdiği özel şartlar önünde, hakkaniyet özel durumları göz önünde tutar ve böylece hukuk kuralının katılıklarını yumuşatır¹¹³. Sonuç olarak hukuk her zaman kişileri tatmin etmeyebilir, kanunlara uymak her zaman adaleti garanti etmeyebilir ve dolayısıyla her

¹⁰⁹ Dnş. Vergi Dava Daireleri Kurulu, 14.04.2006 Tarih, E. 2005/211, K. 2006/102 Sayılı Kararı, Dnş. 2. D., 25.03.2014 Tarih, E.2010/5868, K.2014/2531 Sayılı Kararı.

¹¹⁰ T.C. Anayasası'nın 125/4 maddesi.

¹¹¹ Şükrü Karatepe, “İdarenin Takdir Yetkisi”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl 63, Sayı 392, Eylül 1991, s.64.

¹¹² Anıl Çeçen, **Adalet Kavramı**, Gündoğan Yayınları, 2. Basım, Ankara, 1993, ss.49-50.

¹¹³ Abdullah Dinçkol, “Hâkimin Takdir Yetkisinin Kullanılması Sürecinde Hakkaniyet”, **Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arkivi (HFSA), Adalet Sempozyumu Bildirileri**, 9. Kitap, İstanbul, 2004, s.180.

haksızlık da mutlaka kanunsuzluğu doğurmayabilir. Bu bağlamda Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) hukuk ile adaleti harmanlamak için büyük bir fırsattır¹¹⁴.

Yukarıda izah edildiği üzere Kamu Denetçiliği Kurumunun mahkemelerden en büyük farkı, hakkaniyete uygunluk denetimi de yapabilmesidir. Çünkü mahkemeler salt hukuki denetim yaparken yerindelik denetimi yapamamaktadır¹¹⁵. İdarenin yaptığı işlemler, tasarruflar hukuka ve kanuna uygun olabilir. Ancak adalete ve hakkaniyete uygun değilse, Kamu Denetçisi idareye bu anlamda bir takım tavsiyelerde bulunabilir. Yani yapılan işlem yasaya uygun ama vatandaşın mağduriyeti giderilmediğinden işlem hakkaniyete uygun değil şeklinde vatandaş savunabilir.

2.1.6. İnsan Haklarına Dayalı Adalet Anlayışı

İnsan hakları, ırk, din, dil ayrımı gözetmeksizin tüm insanların yararlanabileceği haklardır. Bu hak tüm insanlara tanınan, insan onurunun bir gereği olarak sahip oldukları vazgeçilemez, devredilemez ve devlet düzeni tarafından korunması gereken hakların tümünü kapsamaktadır¹¹⁶. Bu haklardan yararlanmak bakımından vatandaş ve yabancı arasında hiçbir

¹¹⁴ Hukuk ve adaleti sağlama konusunda şöyle bir olay anlatılır;

Arabistan'da uzun yıllar önce yaşamış, zengin bir Arapın 20, 19 ve 12 yaşlarında üç oğlu vardı. Bu zengin adam, vasiyetinde 17 devesinin üç oğluna şu şekilde paylaştırılmasını ister;

Büyük oğlu, develerin 1/2'sini;

Ortanca oğlu, develerin 1/3'ünü;

Küçük oğlu, develerin 1/9'unu alacaktır.

Bu üç kardeş babaları öldüğü zaman, babalarının son isteği olan vasiyet çerçevesinde 17 deveyi aralarında bölüşmeye çalışırlar ancak başarılı olamayınca mahkemeye başvurular. Mahkeme develerin satılarak paralarının paylaştırılmasını veya kesilip tüccara et olarak satılmasından sonra elde edilecek paranın paylaştırılmasını önerir. Ancak kardeşlerden büyüğü babasının son isteğini bu şekilde yerine getirmek istemediğini, ortancası develeri binek olarak kullanacağını, küçüğü ise develerle uzun süreden beri beraber yaşadığını ve develeri çok sevdiğini söyleyerek hâkimin bu çözümünü uygulamak istemezler.

Üç kardeş bu mirasın nasıl paylaşılacağını düşünürken, yanlarına deve üzerinde yaklaşan ve kendilerinin de tanıdıkları bilge bir adamın geldiğini fark ederler. Onu durdururlar ve ondan bu konuda yardım isterler. Bilge adam (muhtesip) onlara şöyle bir çözüm yolu önerir;

Bilge adam (muhtesip) kendisine ait deveyi kardeşlere verir, dolayısıyla kardeşlerin toplam 18 devesi olur. Bu 18 devenin vasiyette istenilen şekilde paylaştırıldığında,

Büyük oğlu, develerin 1/2'si yani $(18/2)=9$ deve,

Ortanca oğlu, develerin 1/3'ü yani $(18/3)=6$ deve,

Küçük oğlu, develerin 1/9'u yani $(18/9)= 2$ deve alacaktır.

Toplam $(9+6+2)=17$ deve eder.

Geriye kalan 1 deveyi soran kardeşlere, muhtesip "o deve de zaten benim devemdi" şeklinde cevap verir.

Rudolf Machacek, "Law And Justice: Two Sides Of The Same Coin", **Law and Politics**, Volume 1, No 5, 2001, ss. 579-580.

¹¹⁵ Dnş. 13. D., 26.06.2013 Tarih, E 2008/12359, K. 2013/1925 Sayılı Kararı,

Dnş. 8. D., 29.03.2013 Tarih, E. 2010/8660, K. 2013/2616 Sayılı Kararı,

Dnş. 9. D., 20.01.2009 Tarih, E. 2007/4149, K. 2009/51 Sayılı Kararı.

¹¹⁶ Durmuş Tezcan ve diğerleri, **İnsan Hakları El Kitabı**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2011, s.35.

ayırım yoktur¹¹⁷. Aslında insan hakları, kişinin sırf bir insan olduğu için sahip olduğu haklar anlamına gelmektedir.

İnsan hakları kavramı hukuk devleti olabilmenin de temel şartlarından biridir. Çünkü hukuk devleti demek; insan haklarına saygı gösteren ve bu hakları koruyucu, adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk ve Anayasaya uyan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı bulunan bir devlet demektir¹¹⁸. Dolayısıyla hukuk devleti ve insan hakları aslında birbirinin tamamlayıcısı olan iki esas olgudur. Zira Hukuk Devleti kavramı, doğru bir insan hakları anlayışına dayanmadıkça dış dünyada gerçeklik kazanamaz. Hangi toplumda insan hakları, gerçekte her birey için sağlanabiliyorsa, Hukuk Devletine giden yolun yarısından çoğu alınabilmiş demektir¹¹⁹.

Önemli olan noktalardan birisi de, devletin, pozitif hukukunda insan haklarını ne miktarda tanıdığı, bunları nasıl düzenlediği ve bunları ne ölçüde sınırlandırdığıdır. İnsan haklarının pozitif hukuk tarafından tanınması, düzenlenmesi ve sınırlanması aslında onların “temel hak ve hürriyetler” haline gelmesi anlamını taşımaktadır¹²⁰.

İnsan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde yapılacak olan inceleme ve araştırmalar hak ve hakkaniyetin tesisinde daha etkin sonuçlara ulaşmayı sağlayacak ve mağduriyetleri de o ölçüde azaltacaktır.

2.2. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN GÖREV VE YETKİLERİ

2.2.1. Kamu Denetçiliği Kurumunun Görev Alanı

Kurum; kamu gücünü kullananlar ile bireyler arasındaki ilişkiler neticesinde ortaya çıkan sorunlarla ilgilenmekte; yapılan şikâyetleri kabul ederek gerekli incelemeleri yapmakta ve çözüm üretmeye çalışmaktadır¹²¹. Yapılan incelemeler genel çerçeve itibarıyla, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışları konularını içermektedir. Ancak

¹¹⁷ Münci Kapani, **Kamu Hürriyetleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1981, s.14.

¹¹⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 29.11.1966 Tarih, E.1966/11, K.1966/44 Sayılı Kararı,

Anayasa Mahkemesi'nin 11.10.1963 Tarih, E.1963/124, K.1963/243 Sayılı Kararı.

¹¹⁹ Burhan Kuzu, “Hukuk Devleti ve Hukuk Zihniyeti”, TASAM Siyasal İletişim Enstitüsü, <https://siyasaliletisim.org/pdf/hukukdevletivehukukzihniyeti.pdf> (Erişim Tarihi: 09.01.2014).

¹²⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz., Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, ss.119-121.

¹²¹ Kadir Aktaş, “Kamu Denetçiliği Kurumunun Anayasal Sistemdeki Yeri ve Etkinliği Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2011, Sayı:94, s.364.

istisnai¹²² olarak, aşağıda dört madde halinde sıralanan işlemler Kurumun görev alanı dışında kalmaktadır.

- Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler ile resen imzaladığı kararlar ve emirler: Cumhurbaşkanının yasama, yürütme ve yargı ile ilgili olan pek çok görev ve yetkisi vardır. Cumhurbaşkanı bu görev ve yetkilerini tek başına veya karşı imza ile yapacağı işlemlerle yerine getirir. Ancak Cumhurbaşkanı'nın hangi işlemleri tek başına, hangilerini ise karşı imza ile yapacağı konusunda tam bir netlik bulunmamaktadır. Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemleri, karşı imzaya tabi olmayan ve tekemmül eden işlem neticesinde sadece Cumhurbaşkanının imzasının bulunduğu işlemlerdir¹²³ şeklinde kısaca tanımlayabiliriz. Anayasa, Cumhurbaşkanına bir kısım yetkileri, onun “tarafsız” Devlet Başkanı hüviyeti dolayısıyla vermiştir. Bu yetkilerin siyasi olarak “tarafli” hükûmetle paylaşılması, bu yetkilerin niteliklerine ve amaçlarına uygun düşmez. Bu nedenle, kendisine tarafsız devlet başkanı sıfatı dolayısıyla tanınmış yetkileri, Cumhurbaşkanı tek başına kullanabilir. Örneğin, Cumhurbaşkanının Anayasa Mahkemesine ve diğer yüksek mahkemelere üye seçmesi, ona tarafsızlık özelliği nedeniyle tanınmış bir yetkidir. Aynı şekilde kanunları bir kez daha görüşülmek üzere geri gönderme ve kanunlar aleyhine Anayasa Mahkemesinde iptal davası açma yetkisi de Cumhurbaşkanının tek başına kullanabileceği bir yetkidir¹²⁴. Bunların yanı sıra Cumhurbaşkanının yürütmeye ilgili en önemli yetkisi olan başbakanı atama yetkisi de Cumhurbaşkanı tarafından tek başına kullanılacak bir yetkidir¹²⁵. Sonuç olarak Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı bu ve benzeri işlemler Kamu Denetçisinin inceleme alanı dışında kalmaktadır.
- Yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler: “Yasama yetkisi, Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisine aittir ve bu yetki devredilemez¹²⁶” hükmü Anayasal temele dayanmaktadır. Ancak Anayasa, “yasama yetkisi”nin ne olduğunu tanımlamamaktadır. Bununla birlikte en basitinden yasama yetkisinin, “Türkiye Büyük Millet Meclisine ait bir yetki” olduğu söylenebilir. “Türkiye Büyük Millet

¹²² 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 5. Maddesi.

¹²³ Ali Ulusoy, “Cumhurbaşkanının Tek Başına Yaptığı İşlemler ve Yargısal Denetimi Sorunu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl 66, sayı 3, Yaz 2008, s.15.

¹²⁴ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Ankara, 2005, ss.311-313.

¹²⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, a.g.e., ss.515-530.

¹²⁶ T.C. Anayasası'nın 7. maddesi.

Meclisinin yetkileri” ise Anayasa’da sayılarak¹²⁷ hüküm altına alınmıştır. Bu yetkilere; kanun koymak, kanunları değiştirmek ve kaldırmak, Bakanlar Kurulu ve bakanları denetlemek, Bakanlar Kuruluna belli konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi vermek, bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarını görüşmek ve kabul etmek, para basılmasına karar vermek, savaş ilânına karar vermek, milletlerarası antlaşmaların onaylanmasını uygun bulmak örnek olarak gösterilebilir¹²⁸. Dolayısıyla yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin bu ve bunun gibi işlemler de Kamu Denetçisinin inceleme alanı dışında kalmaktadır.

- Yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar: Anayasa, yargıyı bir devlet işlevi olarak düzenlemiş ve “yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır.” şeklinde hüküm¹²⁹ altına almıştır. Burada “bağımsız mahkemeler” ifadesi yargı organının tanımını bize vermektedir. Dolayısıyla yargı organının birinci ayırt edici özelliği “organlar topluluğu” olan mahkemelerden (Anayasa Mahkemesi, İdare Mahkemesi, Hukuk Mahkemeleri, Uyuşmazlık Mahkemesi vb.) oluşmuş olmasıdır. İkinci ayırt edici özelliği ise, bu organı oluşturan mahkemelerin bağımsız olmalarıdır. Bağımsız mahkemeler Anayasa hükümleri¹³⁰ göz önünde tutularak şöyle tanımlanabilir; hiçbir organ, makam, merci veya kişi tarafından yargı yetkisini kullanırken kendilerine emir ve talimat verilemeyen, genelge gönderilemeyen, tavsiye ve telkinde bulunulamayan, kararları yasama ve yürütme organlarını bağlayan, kararları bu organlarca hiçbir surette değiştirilemeyen ve yerine getirilmesi geciktirilemeyen, görevlerinde bağımsız ve teminatlı hâkimlerden meydana gelen kuruluşlardır¹³¹. Sonuç olarak yargı organlarının, yargı yetkisinin kullanımına ilişkin vermiş olduğu kararlar Kamu Denetçisinin inceleme alanı dışında kalmaktadır. Ancak, her işlem değil sadece yargı yetkisinin kullanımına ilişkin verilen kararlar istisna tutulmuştur. Örneğin, mahkemelerin yazı işleri ve idari personelinin faaliyetleri yargısal nitelikli olmayıp, idari nitelikte faaliyetler olduğu için Kamu Denetçisinin inceleme alanına dâhildir.
- Türk Silahlı Kuvvetlerinin sırf askeri nitelikteki faaliyetleri: Silahlı Kuvvetler Teşkilatını, Türk yönetiminin bilinen kavramlarıyla açıklamak zor görülmektedir. TSK’nın, Bakanlık olarak örgütlenmediği ve herhangi bir bakanlık bünyesinde yer

¹²⁷ T.C. Anayasası’nın 87. maddesi.

¹²⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, a.g.e., ss.363-470.

¹²⁹ T.C. Anayasası’nın 9. maddesi.

¹³⁰ T.C. Anayasası’nın 138. ve 139. maddeleri.

¹³¹ Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, a.g.e., ss.831-857.

almadığı için merkezi idare içinde yer aldığını söyleyemeyiz. Aynı bir tüzel kişiliği olmadığı için yerinden yönetim idaresi olduğunu da söyleyemeyiz¹³². Ancak genel kabul edilen görüş TSK'nın, genel idare içinde yer alan özerk bir kuruluş olduğu yöndedir. Ancak bu özerklik askeri düzenlemenin sivil iktidara bağlı olmadığı anlamını kesinlikle taşımaz¹³³. Burada bizim konumuzu ilgilendiren husus “sırf askerî nitelikteki faaliyetler” ibaresinin içeriğidir¹³⁴. Bu ibarenin muğlak bir alanı ifade ettiği ve nerede başlayıp nerede bittiğinin somutlaştırılmasının gerektiğidir. Genelkurmay ve Milli Savunma Bakanlığı yetkilileri, “sırf askeri nitelikteki faaliyetler”; askeriyenin işleyişinden kaynaklanan, atış, manevra, tatbikat, eğitim, nöbet gibi disiplini tesis etmede yararlanılan ve diğer idari kurumlarda benzerlerinin olmadığı faaliyetler olarak tanımlanmış¹³⁵ ve bu kavram ile askerlik ile sıkı sıkıya bağlı bir alana dikkat çekilmiştir. Dolayısıyla “sırf askeri nitelikteki faaliyetler” kavramının iki temel özelliğinden birincisi yapılan iş/işlemlerin askerliğe mahsus (münhasır) olması, ikincisi ise diğer kurumlarda benzerlerinin bulunmaması şeklinde özetlenebilir. Yine yetkililer askeri konularda ihtisaslaşmış bir Kamu Denetçisine sıcak baktıklarını; ancak, askeri eğitim ve disiplinin kendine özgü koşulları nedeniyle askeri konuları bilmeyen bir kişinin TSK'nın faaliyetlerini denetlemesi halinde sıkıntılar yaşanacağını belirtmişlerdir. Her ne kadar “ihtisaslaşmış bir Kamu Denetçiliği sisteminde, askeri uygulamaları bilen ve bu alanda uzmanlaşmış bir denetçi olduğunda TSK'nın emir-komuta zincirinden bağımsız bir denetim mekanizması oluşacak ve bu uzman denetçi TBMM adına personelin karşılaştığı insan hakları ihlallerini, çalışma koşullarını ve kötü muameleyle ilgili şikâyetleri inceleyip mağduriyetlerin giderilmesini ve hak ihlallerinin tekrarlanmasını önleyerek TSK'ya halk nezdinde daha fazla güven duyulmasını sağlayacağı” Komisyon çalışmalarında dile getirilse de düzenlemenin tasarısındaki haliyle korunması ve bu şekilde yasalaşması sağlanmıştır¹³⁶. Ancak yine de netlik sağlanmadığı, komutanların tutum ve davranışları veya yapılan ihaleler

¹³² Turan Yıldırım ve diğerleri, **İdare Hukuku**, 3. Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2012, ss.99-100.

¹³³ Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Güncelleştirilmiş 2. Bası, Ankara, 2013, s.131.

¹³⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz., Yalçın Aktekin, “Türk Silahlı Kuvvetlerinin Sırf Askerî Nitelikteki Faaliyetleri”, **Kamu Denetçiliği Kurumu Çalışma Grubu Raporları**, Afşar Matbaacılık, Ankara, 2014, ss.80-100.

¹³⁵ **TBMM, Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı ile Avrupa Birliği Uyum Komisyonu ve Anayasa Komisyonu Raporları (1/626)**, Anayasa Komisyonu'nun 01.06.2012 tarihli Alt Komisyon Raporu, ss.17-18.

¹³⁶ **TBMM, Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı ile Avrupa Birliği Uyum Komisyonu ve Anayasa Komisyonu Raporları (1/626)**, Muhalefet Şerhi, s.42.

gibi konuların da sırf “askeri disiplin bozulmasını” zırhı altında denetim dışı kalması büyük bir handikaptır¹³⁷.

2.2.2. Kamu Denetçiliği Kurumunun Yetkileri

Kurumun, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını incelemekle görevli olduğu daha önce izah edilmişti. Bu görevleri yerine getirirken Kurumun sahip olduğu yetkiler genel olarak üç başlık altında toplanabilir. Bunlar, idareden bilgi ve belge isteme, bilirkişi görevlendirme ve tanık dinleme yetkisi ile rapor düzenleme yetkileridir.

Başdenetçi veya denetçinin, inceleme ve araştırma konusu hakkında ilgili idareden bilgi ve belge isteyebileceği, İdareden istenilen bilgi ve belgelerin derhal Kurumun elektronik posta adresine gönderileceği, asıllarının ise bu isteğin tebliğ edildiği tarihten itibaren en geç otuz gün içinde Kuruma gönderileceği, bu süre içinde istenen bilgi ve belgeleri haklı bir neden olmaksızın vermeyenler veya eksik verenler hakkında Başdenetçi veya denetçinin başvurusu üzerine ilgili merciinin soruşturma açacağını ve soruşturma sonucu hakkında Kurumun bilgilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak; devlet sırrı veya ticarî sır niteliğindeki bilgi ve belgelerin, yetkili mercilerin en üst makam veya kurulunca açıkça gerekçesi belirtilmek suretiyle verilmeyebileceğini, bu tarz bilgi ve belgelerin Başdenetçi veya görevlendireceği denetçi tarafından yerinde incelenebileceği, incelenen bu bilgi ve belgelerin açıklanamayacağı ve kararda da kullanılamayacağı hususu özel olarak belirtilmektedir¹³⁸.

¹³⁷ Konuyla ilgili Yiğit Aksakoğlu'nun “Silahlı Kuvvetler Denetlenemez mi?” başlıklı gazete yazısında; zorunlu askerlik sırasında kaza ile ölüm ve eğitim zayıyatı olarak kayıtlara geçen ölümler konusunda da ciddi şüpheler olduğunu ifade ediyor. Denetçi disiplini bozar mı? Askeri disiplin ancak zorunlu askerlerin hakları ihlal edilince, hatta ölümle sonuçlanan birçok olayda failler cezasız kalınca mı sağlanabilir? Hak ihlalleri soruşturulup, askeri tesisleri haber vermeksizin ziyaret edilip gerek görülen er, erbaş ve diğer personelle görüşülerek hazırlanan ve TBMM’de sunulan kamu denetçisinin raporu askeri disiplini nasıl bozar? Askeri disiplin, silahlı kuvvetler ancak kendi kendini denetlerse mi sağlanır? Askeri disiplin, TSK’nın ve Milli Savunma Bakanlığı’nın son dönemlerde cevap vermekte zorlandığı şüpheli durumlar sonucunda sarsılan güvenilirliğinden ve adaletin sağlanmasından daha mı önemlidir? Bir ülkenin silahlı kuvvetleri, o ülkenin parlamentosunun bir kurumuna hesap vermeyerek nasıl bir disiplini sağlamaya ve devam ettirmeye çalışır? gibi sorularla olayı irdelemeye çalışmıştır. Öneri olarak da 6328 sayılı yasada en az bir denetçinin de Silahlı Kuvvetler’de yaşanan hak ihlalleri alanında görevlendirilmesini ve emir-komuta zinciri dışında, Milli Savunma Bakanlığı ve Genelkurmay Başkanlığı’ndan bağımsız bir yapı kurulmasının faydalı olacağını kaleme alarak savunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz.; <http://m.radikal.com.tr/NewsDetail.aspx?ArticleID=154637&CategoryIDs=21> (Erişim Tarihi: 14.04.2013).

Ayrıca değişik ülke uygulamaları için bkz., Hans Born - Aidan Wills - Benjamin S. Buckland, **A Comparative Perspective of Ombudsman Institutions for the Armed Forces**, Geneva Centre for the Democratic Control of Armed Forces (DCAF) Policy Paper, No 34, Geneva, March 2011, ss.1-17.

¹³⁸ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 18. Maddesi; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.23.

Bu düzenlemeyle, bilgi ve belge istenen ilgili kurumun, keyfiliği önlenmeye çalışılmış, şikâyetlerin süratle sonuçlandırılması için süre şartı getirilmiştir. İstenilen bilgi ve belgelerin Kuruma ilk önce elektronik posta yoluyla iletilmesi de zaman ve esneklik bakımından oldukça isabetlidir. Zira bu uygulama, şikâyetleri en kısa sürede inceleyerek bireylerin mağduriyetlerini gidermek amacıyla kurulmuş olan Kurumun, zaman ve etkinlik anlamında manevra kabiliyetini arttırmıştır. Başdenetçi veya denetçinin başvurusu üzerine istenilen bilgi ve belgelerin süresi içerisinde verilmemesi durumunda, ilgililer hakkında disiplin soruşturması açılması da bilgi ve belgelerin temin edilmesi noktasında Kamu Denetçiliği Kurumu'nun elini güçlendirmektedir¹³⁹.

Kuruma iletilmesi gereken bilgi ve belgelerin istisnası sayılan, devlet sırrı ve ticarî sır konusuna bu noktada kısaca değinmek gerekmektedir. Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki her iki kavramın da, kesin çizgilerle ayrılmış net bir tanımı bulunmamaktadır.

Devlet sırrı¹⁴⁰; devletin güvenliğine, ulusal varlığına, anayasal düzenine, iç ve dış yararlarına ilişkin olan ve niteliği gereği saklanması (kamuoyuna açıklanmaması) gereken çok gizli bilgi veya belge¹⁴¹ olarak tanımlanabilir. Açıklanması veya öğrenilmesi, devletin dış ilişkilerine, milli savunmasına ve milli güvenliğine zarar verebilecek; anayasal düzeni ve dış ilişkilerinde tehlike yaratabilecek ve bu nedenlerle niteliği itibarıyla gizli kalması gereken bilgi ve belgeler¹⁴² devlet sırrı kapsamında değerlendirilir.

Ticarî sır ise; bir ticarî işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, özellikle rakipleri tarafından öğrenilmesi halinde zarar görme ihtimali bulunan ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmaması gereken, işletme ve şirketin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önemi bulunan; iç kuruluş yapısı ve organizasyonu, malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu, araştırma ve geliştirme çalışmaları, faaliyet stratejisi, hammadde kaynakları, imalatının teknik özellikleri, fiyatlandırma politikaları, pazarlama taktikleri ve masrafları, pazar payları, toptancı ve perakendeci müşteri potansiyeli ve ağları, izne tâbi veya tâbi

¹³⁹ Tatal, a.g.e., s.209.

¹⁴⁰ Devlet sırrı ibaresi mevzuatımızda sıkça karşımıza çıkmaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinin (3) numaralı fıkrası, 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu'nun 17. Maddesinin (1) numaralı fıkrası, 2937 sayılı Devlet İstihbarat Hizmetleri ve Milli İstihbarat Teşkilatı Kanunu'nun 6. maddesinin (3) numaralı fıkrası, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 16. maddesi, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 326. ile 339. maddeleri arası, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 47. ve 125. maddeleri örnek olarak gösterilebilir.

¹⁴¹ Yılmaz, a.g.e., s.276; Türk Dil Kurumu, a.g.e., s.649.

¹⁴² Devlet Sırrı Kanunu Tasarısı m.3.

olmayan sözleşme bağlantılarına ilişkin veya bu gibi bilgi ve belgeleri ifade etmektedir¹⁴³. Ticari sırlara, yenilikçi üretim yöntemleri, yeni formül, tasarım ve test sonuçları, yazılım şifreleri örnek olarak verilebilir.

Devlet sırrı ve ticari sır kavramlarının herkesin kabul edebileceği şekilde kolayca tanımlanabilecek bir kavram olmadığı için gereksiz yere genişletildiği takdirde bilgiye erişimin sınırları daralacak ve kötü niyetli uygulamalara yol açabilecektir. Öte yandan, Devlet sırrı veya ticarî sır niteliğindeki bilgi ve belgelerin mahremiyetinin de korunması gerekmektedir. Aksi takdirde, ticari hayat felç olacağı gibi Devletin sırları da iç ve dış tehdit içeren tüm unsurlar tarafından öğrenilebilecektir. Aradaki ideal dengeyi sağlamanın en sağlıklı yöntemi, yönetimin bilgi verme ödevi ve bireylerin bilgi alma hakkının bir kanunla düzenlenmesi ve yine Devlet sırrı ve ticari sır kavramlarının sınırlarının açıkça tanımlanmasıdır¹⁴⁴.

Kamu Denetçiliği Kurumunun, yapılan başvurular hakkındaki incelemelerini daha sağlıklı yapabilmesi ve doğru sonuca ulaşabilmesi için Devlet sırrı veya ticarî sır niteliğindeki bilgi ve belgelerin de Başdenetçi veya denetçiler tarafından incelenmesine imkân tanımak gerekmektedir. Yetkili mercilerin en üst makam veya kurulunca, istenen bilgi veya belgeler verilmediği takdirde, başvuru sahibin talebi doğru bir şekilde sonuçlandırılmış olmayacaktır. Bu nedenle Başdenetçi veya yetkilendireceği denetçi, söz konusu bilgi ve belgeleri yerinde inceleyebilecektir. Ayrıca, Kurum tarafından verilecek kararlarda da belge ya da bilgilerin içeriğinden bahsedilmeyecek, sadece başvurunun sonuçlandırılması noktasında yapılan inceleme sonucunda böyle bir kanaate ulaşıldığı ifade edilecektir.

Kurumun sahip olduğu yetkilerden biri de, bilirkişi görevlendirme ve tanık dinleme olanağının bulunmasıdır. Başdenetçi veya denetçilerin, inceleme ve araştırma konusuyla ilgili olarak özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde alanında uzman kişilerden bilirkişi görevlendirebileceği, tanık veya ilgili kişilerin dinlenmesine karar verebileceği hüküm altına alınmıştır¹⁴⁵.

Kamu Denetçiliği Kurumunun amacı ve kararlarının niteliği de göz önüne alındığında bilirkişi ve tanık yöntemine müracaat edilmesi, başvuruların süratle sonuçlandırılması açısından yerinde bir düzenlemedir. Ancak, müeyyide uygulama yetkisi olmaksızın karar verme yetkisiyle donatılmış Kurumun, mesela ilgisi nedeniyle davet ettiği bir tanık ya da

¹⁴³ Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı m. 2.

¹⁴⁴ Tatal, a.g.e., ss.212-213.

¹⁴⁵ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 19. Maddesi; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.24, 25.

uzmanlığı nedeniyle bilgisine başvurulmak istenilen bir bilirkişi, kendisine yapılan daveti kabul etmediği zaman ne yapılacaktır. Bu konuda belirsizlik olsa da kanımızca, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 146. maddesi uyarınca usulüne uygun olarak çağrılmasına rağmen mazeretsiz olarak gelmeyen tanık ve bilirkişinin zorla getirilmesi müessesesine burada da uygulama imkânı tanınmalıdır.

Kurum bir yandan kamu gücünün hukuka ve hakkaniyete uygun olarak kullanımını sağlarken diğer yandan da izlenmesi gereken politikalar hakkında karar organlarına yol göstermektedir¹⁴⁶. Bu anlamda Kurumun önemli ve dışa dönük diğer bir yetkisi de yıllık ve gerektiğinde özel rapor düzenleme yetkisidir. Kurum, her takvim yılına ilişkin olarak yürüttüğü faaliyetleri ve önerileri kapsayan yıllık raporunu hazırlayarak, takip eden yılın Ocak ayının son gününe kadar Komisyona sunacaktır. Komisyon da, bu raporu iki ay içinde görüşüp kendi kanaat ve görüşlerini de içerecek şekilde özetleyerek, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulmak üzere hazırladığı raporu, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına gönderecek ve rapor Genel Kurulda ivedilikle görüşülecektir. Kurumun yıllık raporu, Resmî Gazete'de yayımlanmak suretiyle kamuoyuna duyurulacaktır. Kurum ayrıca; gerek görülen konularda yıllık rapor beklenmeksizin özel rapor hazırlayabilecek ve açıklanmasında fayda gördüğü hususları yıllık raporu beklenmeksizin her zaman kamuoyuna duyurabilecektir¹⁴⁷. Bu düzenleme ile kamuoyunun bilgilendirilmesi ve kötü yönetimin önlenmesi hakkında önerilerin dikkate alınması amaçlanmaktadır. Ayrıca, raporların yayımlanması, idarenin kendisine çeki düzen vermesi açısından yapıcı ve düzeltici etkiye de sahiptir¹⁴⁸. İdari işleyişteki aksaklıkları ve hak ihlallerini, Meclis'e bir rapor sunarak ileten Kurum, bağlayıcı karar alamamasına ve maddi yaptırım gücünün bulunmamasına karşın, raporlar sayesinde Mecliste gündem oluşturabilmekte ve önerilerini en üst seviyede dile getirebilmekte¹⁴⁹ ve oluşabilecek olası adaletsizlikleri önlemektedir¹⁵⁰.

¹⁴⁶ Serap Yazıcı, **Yeni Bir Anayasa Hazırlığı ve Türkiye (Seçincilikten Toplum Sözleşmesine)**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları / Hukuk Dizisi, İstanbul, 2009, s.138.

¹⁴⁷ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 22. Maddesi; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.48.

¹⁴⁸ Tanör, a.g.e., s.164.

¹⁴⁹ Tatal, a.g.e., s.215.

¹⁵⁰ Milan Remac, "The Ombudsman: An Alternative to the Judiciary?", içinde **Alternative Dispute Resolution in European Administrative Law**, eds. Dacian C. Dragos - Bogdana Neamtu, Springer, 2014, s.566.

2.3. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN YAPISI VE İŞ BÖLÜMÜNE İLİŞKİN KONULAR

2.3.1. Kamu Denetçiliği Kurumunun Yapısı ve İdarî Teşkilat İçerisindeki Yeri

Kamu Denetçiliği Kurumu; Başdenetçilik ve Genel Sekreterlikten oluşmaktadır. Kurumda, bir Başdenetçi ve beş denetçi ile Genel Sekreter ve diğer personel görev yapar.

Başdenetçilik; Başdenetçi ve denetçilerden oluşur. Kurum, Başdenetçi tarafından yönetilir ve temsil edilir. Başdenetçi ve denetçilerin görev süreleri dört yıldır. Bir dönem Başdenetçi veya denetçi olarak görev yapan bir kimse sadece bir dönem daha Başdenetçi veya denetçi seçilebilir.

Başdenetçinin görevlerini; Kuruma gelen şikâyetleri incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak, yıllık raporu hazırlamak, gerek gördüğü konularda özel rapor hazırlamak, bu raporları kamuoyuna duyurmak, denetçiler arasındaki iş bölümünü düzenlemek ve genel sekreteri ile diğer personeli atamak şeklinde sıralayabiliriz. Denetçilerin görevleri ise; 6328 sayılı Kanunda verilen görevlerin yapılmasında Başdenetçiye yardımcı olmak, bilirkişi görevlendirmek ve tanık ya da ilgili kişileri dinlemek, görevlendirildikleri konu veya alanlara ilişkin şikâyetleri incelemek, araştırmak ve Başdenetçiye önerilerde bulunmak, inceleme ve araştırma konusuyla ilgili olarak idareden bilgi ve belge istemek, istenen bilgi ve belgeleri vermeyenler hakkında ilgili merciden soruşturma açılmasını istemek, Başdenetçi tarafından görevlendirilmesi hâlinde devlet sırrı niteliğindeki bilgi ve belgeleri yerinde incelemek olarak sayılabilir¹⁵¹.

Başdenetçi veya denetçi seçilebilmek için; Türk vatandaşı olmak, seçimin yapıldığı tarihte Başdenetçi için elli, denetçi için kırk yaşını doldurmuş olmak, tercihen hukuk, siyasi bilgiler, iktisadi ve idari bilimler, iktisat ve işletme fakültelerinden olmak üzere dört yıllık eğitim veren fakültelerden veya bunlara denkliği kabul edilmiş yurt içi veya yurt dışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olmak, Kamu kurum ve kuruluşlarında, uluslararası kuruluşlarda, sivil toplum kuruluşlarında veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında ya da özel sektörde toplamda en az on yıl çalışmış olmak, kamu haklarından yasaklı olmamak, başvuru sırasında herhangi bir siyasi partiye üye olmamak, bazı suçlardan

¹⁵¹ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 7. Maddesi; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.40,41.

(zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık gibi) dolayı mahkûm olmamak şartları aranmaktadır¹⁵².

Denetçiler, Başdenetçi tarafından görevlendirildikleri konu veya alanlarda tek başlarına çalışır ve kararlarını Başdenetçiye sunar. Başdenetçi, incelenmesi ve araştırılması gereken başka bir hususun olmadığına kanaat getirmesi hâlinde veya gerekli gördüğünde şikâyet başvurusunu sonuçlandırdıktan sonra kararı şikâyetçiye ve ilgili mercie bildirir.

Şikâyet konusunun birden fazla denetçinin görev alanına girmesi durumunda şikâyet başvurusu, Başdenetçi tarafından birden fazla denetçinin inceleme ve araştırmasına bırakılabileceği gibi bir denetçinin inceleme ve araştırmasına da bırakılabilir. Şikâyet konusunun birden fazla denetçinin inceleme ve araştırmasına bırakılması hâlinde de denetçiler tek başlarına çalışarak konu veya alanlarına ilişkin kararlarını Başdenetçiye sunar.

Denetçiler, şikâyet başvurusuna ilişkin inceleme ve araştırmasını kendisine bağlı çalışma grupları ile birlikte yürütebilir. Çalışma grubunda yeteri kadar uzman ve uzman yardımcısı ile koordinasyondan sorumlu uzman görevlendirilebilir.

Genel Sekreterlik ise; Kurumun idari ve mali işleriyle sekretarya hizmetlerini yerine getirir. Genel Sekreterlikte, Genel Sekreter ve diğer idari personel görev yapar.

Genel Sekreterliğin görevlerini; Kurumun büro ve arşiv hizmetlerini yürütmek, personelin şahsi dosyalarını tutmak, özlük işleri ile sağlık ve sosyal hizmet faaliyetlerini yürütmek, izin ve emeklilik işlemlerini yürütmek, ilgili mevzuatla mali hizmetler birimi ve strateji geliştirme birimlerine verilen görevleri yapmak, Kurumun görev alanıyla ilgili hususlarda bilişim sisteminin kullanılmasını sağlamak, kararların ve raporların otomasyonunu sağlamak ve bunları arşivlemek, Kurumun basın ve halkla ilişkiler ile tanıtım faaliyetlerini yürütmek, protokol işlerini düzenlemek şeklinde sayabiliriz¹⁵³.

6328 sayılı Kanunda Kurumun ana hizmetlerini yerine getirmede yardımcı ve danışma faaliyetlerini sunacak diğer birimler ayrıntılı olarak tanımlanmamıştır. Bu bağlamda, kuruluş amacının gerçekleştirilmesinde kurumsallaşmanın sağlanarak daha etkin ve verimli bir hizmet sunumunun sağlanması ile birimlerin işbirliği ve uyum içerisinde çalışması için bir yönerge¹⁵⁴

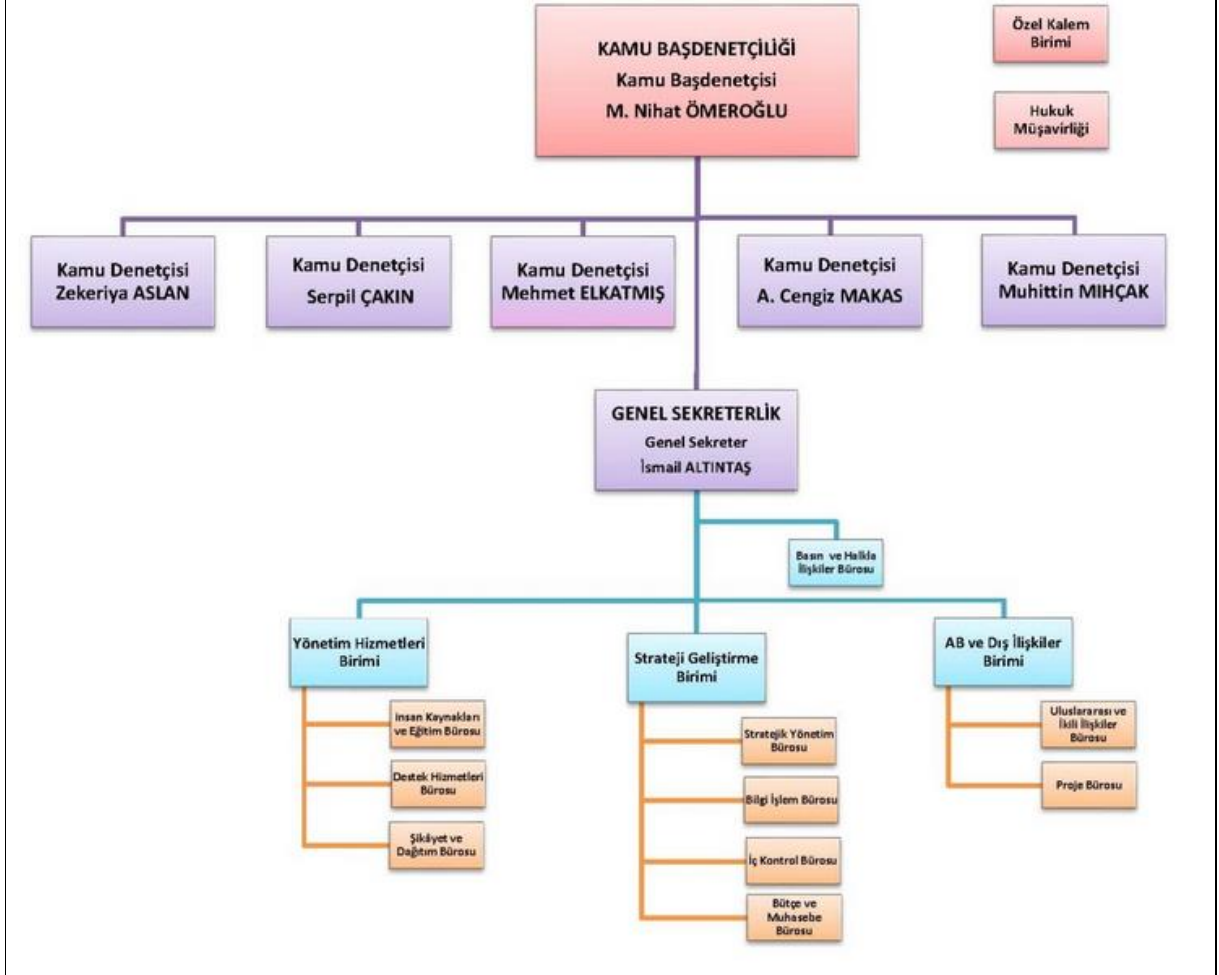
¹⁵² 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 10. Maddesi.

¹⁵³ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 9. Maddesi; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.42.

¹⁵⁴ Kamu Başdenetçiliği Makamının 14/08/2013 tarihli ve 61 sayılı Onayı ile "Kamu Denetçiliği Kurumu Teşkilat Yapısının Oluşturulmasına ve Personelin Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönergesi" çıkarılmıştır.

yürürlüğe konularak Başdenetçiliğe ve Genel Sekreterliğe bağlı hizmet birimleri oluşturulmuştur.

Şekil-3: T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu Ayrıntılı Organizasyon Şeması



Kaynak: T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu resmi internet sitesi, http://www.ombudsman.gov.tr/content_detail-318-714-kamu-denetçiliği-kurumu-organizasyon-semasi-.html (Erişim Tarihi: 02.08.2015).

Kamu Denetçiliği Kurumu Teşkilat Yapısının Oluşturulmasına ve Personelin Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönergesi çerçevesinde düzenlenen Kamu Denetçiliği Kurumu ayrıntılı organizasyon şeması yukarıda gösterilmektedir.

Kurumda yer alan Başdenetçi, denetçiler, genel sekreter, kamu denetçiliği uzman ve uzman yardımcıları ile diğer personel, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında sigortalı sayılır.

Başdenetçi ve denetçilerin sigorta primine esas kazanç tutarları, Başdenetçi için Başbakanlık Müsteşarı, denetçiler için Başbakanlık müsteşar yardımcıları esas alınarak belirlenir¹⁵⁵.

Kamu Denetçiliği Kurumu, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı, kamu tüzel kişiliğini haiz, özel bütçeli ve merkezi Ankara’da bulunan bir kurumdur. Dolayısıyla Kurum’un ayrı bir kamu tüzel kişiliği bulunduğundan, T.C. merkezî idaresinin, yani devlet tüzel kişiliğinin içinde yer alamaz. Ancak Kurumun, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olmasından maksatın “meclis iradesine” bağlı olduğunu anlamak gerekir. Diğer yandan bu Kurum, merkezî idareye değil, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlıdır. Dolayısıyla bu Kurumun üzerinde merkezî idarenin (Başbakanlığın veya bir bakanlığın) hiyerarşi veya vesayet yetkisi de yoktur. Bunun yanında Kurum, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olmakla birlikte TBMM’nin bir parçası olarak da düşünülemez, çünkü ondan ayrı bir tüzel kişiliği vardır. Zaten her şeyden önce Kurumun görevi, idarenin eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarının denetlenmesini içerdiği için faaliyeti yasama ile ilgili değil, idare ile (idarî nitelikte) ilgilidir. Kurum, yargısal bir niteliğe de sahip değildir; çünkü kararları sadece tavsiye (öneri) niteliğindedir dolayısıyla kesin hüküm oluşturmaz, ayrıca Kurumun denetçileri hâkim de değildir¹⁵⁶.

Devlet aygıtına sonradan eklenen ve ona uyum sağlamaya çalışan bir görünüm arz eden Kamu Denetçiliği Kurumu, Türk kamu yönetiminde sıkça rastlanan dikey örgütlenme modelinin (Bakan, Müsteşar, Müsteşar Yardımcıları, Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcıları, Daire Başkanları gibi) tersine daha sade bir örgüt yapısına sahiptir. Genel itibarıyla bir Kamu Başdenetçisi ve beş Kamu Denetçisinden oluşan yapıda hiyerarşik kademeler en aza indirilmiş, uzmanlar doğrudan Kamu Denetçileri ile çalışma imkânı elde etmiş, bürokratik engeller kaldırılmış, olası eşgüdüm sorunlarının çıkması engellenerek iş ve işlemlerin yapılma süreci kısalmıştır. Dolayısıyla KDK’nın teşkilat yapılanmasının, klasik Türk idare teşkilat yapılanmasına çok benzemediği rahatlıkla söylenebilir.

2.3.2. Kamu Denetçiliği Kurumunun İş Bölümüne İlişkin Konular (İhtisas Alanları)

Kurumun, Başdenetçi tarafından yönetilip, temsil edileceğini ve Başdenetçinin denetçiler arasındaki iş bölümünü düzenleyeceğini, denetçilerin görevlendirildikleri konu

¹⁵⁵ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 33. Maddesi.

¹⁵⁶ Kemal Gözler - Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Yayınevi, 12. Baskı, Bursa, Eylül 2012, s.811.

veya alanlarda tek başlarına çalışıp, kararlarını Başdenetçiye sunacaklarından yukarıda bahsetmiştik.

Kamu Denetçiliği Kurumunun bu yapısı itibarıyla, merkezi bir Kamu Başdenetçisi ve beş denetçiden oluşan, “Kurum Modeli”nin benimsendiği söylenilebilir. Her ne kadar kanunun yapım aşamasındaki çalışmalarda; uzmanlaşma esasına dayalı denetçilik yani “İhtisas Modeli” örgütlenmesinin daha etkili olacağı ve Parlatmentonun seçtiği Başdenetçinin yanı sıra, askeri, cezaevi, kadın ve çocuk hakları, ayrımcılıkla mücadele, çevre, eğitim, sağlık, yerel yönetimler ve yolsuzlukla mücadele gibi alanlarda özel denetçilerin olması gerektiği¹⁵⁷ savunulmuşsa da uzmanlaşmaya dayalı model tercih edilmemiştir.

Yine benzer şekilde bir Kamu Başdenetçisi ve beş Denetçiden oluşan Kurum modeli yapısının ülkemizin nüfus, eğitim düzeyi ve sosyo-ekonomik koşulları, demokrasimizin henüz istenilen düzeyde gelişmemiş olması, insan hakları bilincinin yöneticilerde tam anlamıyla oluşmaması ve 75 milyonluk nüfusun yönetsel uygulamalarla ilgili sıkıntılarıyla yurttaşların şikâyet kurumunu sık kullanma alışkanlığı da göz önüne alındığında mutlaka ihtisas alanları olan birçok Kamu Denetçisine ihtiyaç olduğu; denetçilerden oluşan yapının, etkili olamayacağı gibi, zamanla Kurum’da çalışan bürokrat uzmanların görüş, öneri ve tavsiyelerine göre işleyen, etkilenmeye açık bir yapıya dönüşeceği savunularak pek çok ülkede örneği olan ihtisas alanlarına göre yapılanmanın daha etkin ve verimli çalışacağı ve doğru olacağı ifade edilmiştir¹⁵⁸.

Ancak bu görüşe cevaben uygulamada ihtisaslaşmanın zamanla oturacağı ve ihtiyaç duyulacak yeni alanlarla ilgili esnek düzenlemenin daha yararlı olacağı, Kurul halinde çalışmanın zorluğuyla ilgili eleştiriler doğrultusunda etkinliği sağlamak amacıyla kişiyi baz alan düzenleme yapıldığı belirtilmiştir¹⁵⁹.

Kamu Denetçiliği Kurumuna baktığımızda; insan hakları, kadın ve çocuk hakları, engelli hakları, ailenin korunması, eğitim-öğretim, gençlik ve spor, adalet, milli savunma ve güvenlik, sağlık, kamu personel rejimi, ekonomi, maliye ve vergi, enerji, sanayi, gümrük ve ticaret, gıda, tarım ve hayvancılık, mahallî idarelerce yürütülen hizmetler¹⁶⁰ gibi konular baz

¹⁵⁷ TBMM, Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı ile Avrupa Birliği Uyum Komisyonu ve Anayasa Komisyonu Raporları (1/626), Anayasa Komisyonu’nun 01.06.2012 tarihli Alt Komisyon Raporu, s.17.

¹⁵⁸ TBMM, Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı ile Avrupa Birliği Uyum Komisyonu ve Anayasa Komisyonu Raporları (1/626), Muhalefet Şerhi, ss.40-41.

¹⁵⁹ TBMM, Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı ile Avrupa Birliği Uyum Komisyonu ve Anayasa Komisyonu Raporları (1/626), Anayasa Komisyonu’nun 11.06.2012 tarihli Raporu, s.35.

¹⁶⁰ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.44.

alınarak, Başdenetçi tarafından, denetçiler arasında¹⁶¹ iş bölümü yapılmıştır. Her ne kadar Başdenetçi tarafından iş bölümü yapılırken; denetçilerin tecrübe ve uzmanlık alanının gözetilmesi, şikâyet yoğunluğunun dikkate alınması ve benzer konuların aynı denetçinin sorumluluğunda bulundurulması gibi ilkeler gözetilse de konulara baktığımızda; her biri için ayrı bir tecrübeye, bilgi birikimine ve uzmanlığa sahip olunması gerektiği açıktır. Zira her bir konu, bir birinden farklı teknik boyutları olan ve hassasiyet gerektiren alanlara hitap etmektedir. Dolayısıyla denetçilerin, görev alanında olan bu konuların her birine hâkim olabilmesi ve uzmanlaşabilmesi mümkün gözükmemektedir. Bu yüzden “İhtisas Modeli” Kamu Denetçiliğinin tercih edilmesi; daha sağlıklı karar vermeye ve mağduriyetleri daha kolay ve daha etkin şekilde gidermeye yarayacağı kanaatindeyiz.

2.4. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNA YAPILACAK ŞİKÂYET BAŞVURULARI

İdarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarından, menfaati ihlal edilen gerçek ve tüzel kişiler Kuruma şikâyet başvurusunda bulunabilir. Ancak, şikâyetin insan hakları, temel hak ve özgürlükler, kadın hakları, çocuk hakları ve kamuyu ilgilendiren genel konulara yönelik olması hâlinde menfaat ihlali şartı aranmamaktadır¹⁶². Menfaat ihlali konusunu kısaca incelediğimizde; eğer bir idari işlem, kişinin içinde bulunduğu durumda bir değişiklik meydana getirmişse, kişiyi az veya çok bir biçimde etkilemişse, menfaat ilişkisinin ihlalden söz edilir¹⁶³. Dolayısıyla menfaat kavramı, davacı olan taraf ile dava konusu edilen işlem arasında makul ve ciddi bir ilişki veya alâka¹⁶⁴ olarak düşünülebilir. İdari işlemin değişiklik yaptığı veya doğmasına engel olduğu hukuki durumla ciddi ve makul ilişkisi olan herkesin, bu idari işlemin iptal edilmesinde menfaati bulunmaktadır. Menfaat ihlali, kişisel bir hakkın ihlalini gerektirmeyip, hak ihlalden daha geniş kapsamlı bir olgudur. Örneğin;

¹⁶¹ Bu kapsamda çıkarılan yönerge ile kamu denetçileri arasında şu konulara göre işbölümü yapılmıştır. Abdullah Cengiz Makas; eğitim, öğretim, gençlik ve spor, çalışma ve sosyal güvenlik, ekonomi, maliye ve vergi, mahalli idarelerce yürütülen hizmetlerle ilgili,

Muhittin Mihçak; kamu personeli rejimi, mülkiyet hakkı, gıda, tarım ve hayvancılık konularıyla ilgili,

Mehmet Elkatmış; insan hakları, sosyal hizmetler, adalet, milli savunma ve güvenlik, nüfus, vatandaşlık, mülteci ve sığınmacı hakları konularıyla ilgili,

Zekeriya Aslan; sağlık, orman, su, çevre ve şehircilik, enerji, sanayi, gümrük ve ticaret, ulaştırma, basın ve iletişim konularıyla ilgili,

Serpil Çakın ise kadın, çocuk, engelli hakları, ailenin korunması, bilim, sanat, kültür ve turizm konularıyla ilgili gelen şikâyetleri değerlendirmekle görevlidir.

¹⁶² Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7. Maddesi.

¹⁶³ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.65.

¹⁶⁴ Murat Sezginer, - Gürsel Özkan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler**, Halil Cin'e Armağan, Selçuk Üniversitesi Yayınları, Konya, 1995, s.96.

başkanı olduğu ana bilim dalında eğitim-öğretim faaliyetinin düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesinde, ilk elden sorumlu olması sebebiyle, anabilim dalına atanan öğretim üyesinin, atama işleminin anabilim dalı başkanı tarafından iptalini istemekte menfaatinin bulunduğu¹⁶⁵ veya imar planı değişikliği yapıldığında, beldede yaşayan davacının menfaatinin ihlal edildiği¹⁶⁶ yargı organlarınca kabul edilmiştir. İhlal edilen menfaat maddi olabileceği gibi manevi de olabilir. Ayrıca bu menfaat ilişkisinin; meşru (ahlaka, kanuna aykırı olmayan), kişisel (hukuki durumun tarafı veya yararlananı olması) ve güncel (ihlal edilen menfaatin mevcut olması) olması gerekmektedir¹⁶⁷. Sonuç olarak Kamu Denetçiliği Kurumu'na menfaati ihlal edilen gerçek ve tüzel kişiler başvurabileceklerdir. Ancak istisnai olarak; insan hakları, temel hak ve özgürlükler, kadın hakları, çocuk hakları ve kamuyu ilgilendiren genel konulara yönelik (actio popularis) şikâyetlerde menfaati ihlal edilmeyen herhangi bir üçüncü kişi de Kuruma başvuruda bulunabilecektir. Örneğin; bir kimseye işkence yapıldığını, kişinin zorla çalıştırıldığını, çocukların fiziksel istismara maruz kaldığını, kadınların cinsel şiddete uğradığını, zorla evlendirildiğini veya eğitim hakkının elinden alındığını düşünen bir kişi, kendi menfaat ihlali aranmaksızın, bu konuları doğrudan Kamu Denetçiliği Kurumuna şikâyet yoluyla iletebilir.

Ancak burada değinilmesi gereken çok önemli bir konu da 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nda, kuruma başvurabilecekleri, bir sınırlama olmadan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirlemiş¹⁶⁸ iken, kanununun uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar hakkında Yönetmelikte ise, başvurmak için “menfaat ihlali” şartının aranmasıdır. Başvurularda menfaat ihlalinin aranması, bir yandan kanunda olmayan bir sınırlamanın yönetmelikle getirilmesi sorununu doğurmakta diğer yandan başvuruları kısıtlayıcı etkisi nedeniyle kurumun getiriliş amacına ters düşerek hak kayıplarına neden olmaya açıktır. Böyle bir durumda kişinin yasa hükmüne dayanarak başvuru yapması durumunda, eğer kamu denetçisi yönetmelikte yazdığı haliyle menfaat ihlali şartını ararsa başvuru reddedilecektir. Fakat bu şekilde usulüne uygun olmadığı gerekçesiyle reddedilen başvuruların dava açma süresini durdurup durdurmayaacağı konusunda da bir düzenleme bulunmamaktadır¹⁶⁹.

¹⁶⁵ Dnş. 8. D., 17.09.2007 Tarih, E.2007/1377, K.2007/4701 Sayılı Kararı.

¹⁶⁶ Dnş. 6. D., 13.05.1990 Tarih, E.1989/2279, K.1990/1102 Sayılı Kararı.

¹⁶⁷ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.107-130.

¹⁶⁸ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 17. Maddesi.

¹⁶⁹ Zeynep Müftüoğlu Hoş, “Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulaması”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 114, 2014, s.304.

Kuruma yapılacak olan şikâyet başvurusu Türkçe dilekçe ile yapılır. Ancak, şikâyetçinin kendisini daha iyi ifade edebildiği başka bir dildeki başvurusu, Kurumca haklı ve makul olduğunun tespiti halinde kabul edilebilir.

Şikâyet dilekçeleri Kuruma veya Kurumun gerekli gördüğü yerlerde açtığı bürolara elden verilebileceği gibi posta, elektronik posta veya faks yoluyla da gönderilebilir. Kurum tarafından oluşturulan elektronik sistem aracılığıyla¹⁷⁰ “Online Şikâyet Başvuru Formunu” doldurarak da şikâyet başvurusunda bulunulabilir. Ayrıca, illerde valilikler veya ilçelerde kaymakamlıklar aracılığıyla elden veya posta yoluyla şikâyet başvurusu yapılabilir. Valilik veya kaymakamlıklar, şikâyetleri tarih ve sayı vermek suretiyle kayıt altına aldıktan sonra şikâyet başvurusunu ve varsa eklerini en geç üç iş günü içinde doğrudan Kuruma gönderir.

Faks veya elektronik posta yoluyla yapılan şikâyet başvurularında dikkat edilmesi gereken nokta dilekçe asıllarının, on beş gün içinde Kuruma ulaştırılmasıdır. Zira bu süre içerisinde asılları gönderilmeyen başvurular geçerli sayılmamaktadır. Ancak “Online Şikâyet Başvuru Formunu”¹⁷¹ doldurarak kayıtlı elektronik posta yoluyla yapılan başvurularda bu şart aranmamaktadır.

Bunların yanı sıra, şikâyet başvuruları, kanunî temsilci veya vekil tarafından da yapılabilir. Ancak kanunî temsilci veya vekil aracılığıyla yapılan şikâyetlerde temsile veya vekâlete dair geçerli bir yetki belgesinin veya ispat belgesinin sunulması zorunludur¹⁷².

Yapılan şikâyet, aşağıdaki maddelerde sayılan durumlarla ilgili ise Kamu Denetçiliği Kurumu tarafında inceleme yapılmaz. Bu hususlar¹⁷³;

- Yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarınca karara bağlanmış uyuşmazlıklar hakkında Kuruma yapılan şikâyetler,
- Sebepleri, konusu ve tarafları aynı olup incelenmekte olan veya daha önce sonuçlandırılan şikâyetler hakkında Kuruma yeniden yapılan şikâyetler,
- Başvuru sahibinin adı ve soyadı, imzası, yerleşim yeri veya iş adresi, vatandaşlık kimlik numarası, yabancılar için pasaport numarası, başvuru sahibi tüzel kişi ise tüzel kişinin unvanı ve yerleşim yeri ile yetkili kişinin imzası, varsa, merkezi tüzel

¹⁷⁰ <https://ebasvuru.ombudsman.gov.tr/giris.aspx> adresinde yer alan formun doldurulması suretiyle de başvuru yapılabilir.

¹⁷¹ <https://ebasvuru.ombudsman.gov.tr/giris.aspx> adresinde yer alan başvuru formu.

¹⁷² Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 11. Maddesi.

¹⁷³ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 5. Maddesi.

kişilik numarası ve yetki belgesini içeren dilekçe ile Kuruma başvuruda bulunulması gerekmektedir. Kuruma yapılacak başvurularda bu şekil şartlarını taşımayan şikâyetler,

- Belli bir konuyu içermeyen şikâyetlerdir.

Kuruma altı (6) aylık süre zarfı içinde başvurulması gerekmektedir¹⁷⁴. Ancak bu altı aylık sürenin ne zaman başlayacağı konusu önem arz etmektedir. Kuruma başvuruda bulunulabilmesi için, 06.01.1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gereklidir¹⁷⁵. İdari başvuru yolları tüketilmeden yani bu ön şart yerine getirilmeden yapılan başvurular ilgili kuruma gönderilir. Ancak, Kurum, telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali bulunan hâllerde idarî başvuru yolları tüketilmese dahi şikâyet başvurularını kabul edebilir. Aynı şekilde idarenin tutum ve davranışına karşı, örneğin kamu kuruluşunda işini görmeye çalışan bir vatandaşın kamu görevlisi tarafından kötü muameleye maruz kalması durumunda olduğu gibi, idarî başvuru yollarının tüketilmesi şart değildir. İdarenin, kanunlarda açıkça kesin olduğu belirtilen işlemlerine karşı ise doğrudan Kuruma şikâyet başvurusu yapılabilir¹⁷⁶. İdari başvuru yollarının kullanılması durumunda; bu başvuruya idarece verilecek cevabın tebliği tarihinden; altmış gün içerisinde başvuruya idarece bir cevap verilmemesi halinde de, bu sürenin bitmesinden itibaren, altı ay içinde, Kamu Denetçiliği Kurumuna başvurunun yapılmış olması gereklidir. İdarenin tutum ve davranışları ile kanunlarda kesin olduğu belirtilen işlemlere karşı ise, tutum ve davranışın gerçekleştiği veya öğrenildiği tarihten veya işlemin tebliği tarihinden itibaren altı ay içinde Kuruma şikâyet başvurusunda bulunmak gerekir¹⁷⁷. Bu süreden sonra yapılacak başvuru, Kamu Denetçiliği Kurumunca dikkate alınmaz. Süresinde ve usulüne uygun olarak yapılan başvurunun, yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde, Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından sonuçlandırılması gerekmektedir¹⁷⁸.

Kurum tarafından karar verilinceye kadar şikâyetten vazgeçilebilir. Bu durumda Kurum inceleme ve araştırmasını sonlandırır. Aynı şekilde karar verilmeden önce şikâyete konu talebin ilgili idare tarafından yerine getirilmesi hâlinde de Kurum inceleme ve

¹⁷⁴ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 17/7. Maddesi.

¹⁷⁵ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 17/4. Maddesi.

¹⁷⁶ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12. Maddesi.

¹⁷⁷ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 13. Maddesi.

¹⁷⁸ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 20/1. Maddesi.

araştırmasını sonlandırır. Şikâyetçi gerçek kişinin ölümü, tüzel kişiliğin ise sona ermesi durumunda inceleme ve araştırma yine sonlandırılır. Ancak, şikâyet konusunun mirasçıları ilgilendirmesi hâlinde inceleme ve araştırmaya devam edilebilir. İncelenmekte olan şikâyet hakkında dava açılması hâlinde Kurum inceleme ve araştırmasını dava sonuçlanıncaya kadar bekletebilir veya şikâyet başvurusunun mahiyetine göre inceleme ve araştırmasını sonlandırabilir. Bekletilen şikâyet başvurusu hakkında kesinleşen dava sonucuna göre Kurum, inceleme ve araştırmayı karara bağlar. Ancak istisnai olarak; şikâyet konusunun, insan haklarına, temel hak ve özgürlüklere, kadın haklarına, çocuk haklarına ve kamuyu ilgilendiren genel konulara yönelik olması durumunda; şikâyetten vazgeçme, şikâyete konu talebin idarece yerine getirilmesi ve şikâyetçinin ölümü veya tüzel kişiliğinin sona ermesi hâlleri vuku bulsa bile inceleme ve araştırmaya devam edilebilir¹⁷⁹. Yine istisnai olarak sayılan bu konulara yönelik inceleme ve araştırmalar yerinde (mahallinde) yapılabilir¹⁸⁰.

Burada İYUK'da öngörülen idari başvuru yolları ve özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarını, Kuruma başvuru için düzenlenen altı (6) aylık sürenin başlangıcı konusu ile beraber incelenecektir.

2.4.1. İYUK'da Öngörülen İdari Başvuru Yolları

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen zorunlu idari başvuru yolları; 10, 11, 12 ve 13. maddelerde yer alan başvuru yolları olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁸¹. Kural olarak bu başvuru yolları tüketilmeden Kamu Denetçiliği Kurumuna şikâyet başvurusu yapılamaz. Yapılması durumunda Kamu Denetçiliği Kurumu, bu başvuruyu şikâyet konusuyla ilgili idareye gönderir. Ancak istisnai olarak, telâfisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali bulunan bir hal söz konusu olduğunda ve idarenin tutum ve davranışına karşı idarî başvuru yolu tüketilmeden de Kamu Denetçiliği Kurumu başvuruyu kabul edebilir. Yapılacak başvurularda, 10. maddede de öngörülen başvuru yolunun tüketilmesi hâlinde ayrıca 11. ve 12. maddelere göre idarî başvuru yoluna gidilmesi aranmaz¹⁸².

¹⁷⁹ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 26-30. Maddeleri arası.

¹⁸⁰ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 22. Maddesi.

¹⁸¹ Ayrıntılı bilgi için bkz., Mehmet Karakuş, "Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru Usulü ve Başvurunun İdarî Dava Açma Süresine Etkisi", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 4, Sayı 13, Nisan 2013, ss.165-187.

¹⁸² Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12. Maddesi.

2.4.1.1. İdari Makamların Sükûtu Kapsamında Başvuru

Bu madde¹⁸³, idarenin kendiliğinden idari işlem ya da eylem yapmaması veya yapmak zorunda olmaması durumlarında, idare edilenlerin kendileriyle ilgili olarak idari davaya konu edilebilecek nitelikte idari işlem veya eylem yapılması için idareye başvuru haklarını ve bu hakların kullanılması halinde idarenin davranış biçimlerine göre doğabilecek hukuki durumlarla bu hukuki durumlar dolayısıyla idari dava açma hakkının kullanılma süresinin hesaplanmasında uygulanacak yöntemi düzenlemektedir¹⁸⁴.

Yapılan başvuru üzerine idare; bekleme süresi içinde başvuruya olumlu veya olumsuz bir şekilde cevap verebilir, hiç cevap vermeyebilir, verdiği cevap kesin olmayabilir, bekleme süresinin dolmasından sonra cevap verebilir¹⁸⁵. Bu sayılan durumlarda Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru süresinin başlangıcı farklılık göstereceğinden bu olasılıkları ayrı ayrı incelemek gerekir.

- İdarenin Bekleme Süresi İçinde Başvuruyu Cevaplandırması:

İdarenin, bekleme süresi içinde ilgilinin talebini, kabul veya ret olmak üzere iki şekilde cevaplandırabilir. Birinci olasılık; İdareden talepte bulunan ilgilinin isteğinin, İdarece kabul edilmesi ve istek yönünde yine İdarece bir işlem tesis edilmesidir. Böyle bir durumda uyuşmazlığın ortaya çıkması önlenmiş olur ve ilgilinin isteği yerine getirildiği için Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvurmaya veya dava yoluna gitmeye lüzum kalmaz.

İkinci olasılık ise; İdareden talepte bulunan ilgilinin bu isteğinin, İdarece altmış günlük süre içinde açıkça reddedilmesi ve durumun ilgiliye bildirilmesidir. İdarenin bu şekilde ilgilinin istemini reddetmesi durumunda uyuşmazlık ortaya çıktığından bu ret kararının ilgiliye tebliğ tarihinden itibaren altı ay süre zarfı içinde Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru yapılması gerekmektedir.

¹⁸³ İdari Makamların Sükûtu:

Madde 10 – 1. İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler.

2. (Değişik: 10/6/1994 - 4001/5 md.) Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Dnş.'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.

¹⁸⁴ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.426.

¹⁸⁵ Karakuş, a.g.m., ss.169-177; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.431-443.

- İdarenin Bekleme Süresi İçinde Başvuruya Cevap Vermemesi:

İdare, bekleme süresi içinde ilgilinin başvurusuna hiçbir şekilde cevap vermeyip hareketsiz kalmış yani sükût etmiş de olabilir. İlgili, yetkili olan idareden bir talepte bulunmuş ancak İdare, yapılan bu başvuruya altmış gün içinde cevap vermeyerek bir anlamda başvuruyu zımnen reddetmiştir. Böyle bir durumla karşılaşan ilgili, başvurudan sonra altmış günün bitmesinden (zımni reddetme) itibaren, altı ay içinde Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvurulabilecektir.

İlgili tarafından İdareye başvuru yapılmış ancak altmış günlük bekleme süresi dolmadan ve idarece de bir cevap verilmeden ilgili, Kamu Denetçiliği Kurumu'na şikâyet başvurusunda bulunmuş da olabilir. Bu durumda ortada henüz 6328 sayılı Kanun'un aradığı ön şart oluşmadığı için Kurum, şikâyet konusuyla ilgili herhangi bir inceleme veya araştırma yapamaz. Ancak bunun tek istisnası, telâfisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali bulunan bir halin varlığıdır ve Kurum tarafından böyle bir durumda başvuru kabul edilerek araştırma veya inceleme yapılabilir.

- İdarenin Verdiği Cevabın Kesin Olmaması:

İdare yapılan başvuruyu, altmış günlük bekleme süresi içinde cevaplandırmıştır ancak İdare tarafından verilen cevap kesin nitelik taşımamaktadır. Kanun, kesin cevap alamayan ilgiliye seçim hakkı tanımaktadır. İlgili isterse, kesin olmayan cevabı, isteğinin reddi kabul ederek; cevabın kendisine tebliğini izleyen günden itibaren dava açabileceği gibi altı aylık süre içinde Kamu Denetçiliği Kurumuna da başvurabilir.

İlgili ilk yolu kullanmayıp, İdarenin, kendisine talebi hakkında kesin cevabın verilmesini de bekleyebilir. Bu durumda kesin cevap gelene kadar dava açma süresi işlemediği gibi Kamu Denetçiliği Kurumuna başvuru süresi de işlemez. Dava açma süresi kesin cevabın tebliği üzerine işlemeye başlar. Ancak kesin cevabı bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dolayısıyla altı ay sonunda; idari makamlarca kesin bir cevap verilmemesi halinde bu tarihten itibaren dava açılabilmesi gibi altı ay içinde Kamu Denetçiliği Kurumuna da başvuru yapılabilir.

Son olarak değinilmesi gereken bir husus da; İdarenin kesin olmayan yanıtı üzerine altı aylık bekleme süresini takiben Kamu Denetçiliği Kurumuna başvuru süresi olan altı aylık süre de geçtikten sonra (yani ilk başvuru tarihinden 12 ay sonra) idare kesin bir yanıt vermiş ise; Kuruma başvuru süresi yeniden işlemeye başlayacaktır.

- Bekleme Süresinden Sonra İdarenin Cevap Vermesi:

İlgilinin bir işlem yapılması amacıyla idareye yaptığı başvurusu üzerine, idarenin altmış günlük bekleme süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya yapılan yeni bir başvuru üzerine cevap verdiği durumlarda olabilir. Böyle bir durumda altmış günlük bekleme süresinin bitmesinden sonra yetkili idarî makamlarca ilgiliye cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren dava açma ve Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru süresi yeniden işlemeye başlayacaktır.

Bekleme süresi ile dava açma süresi geçtikten sonra idarenin yazılı bildirimde bulunması halinde, dava ve Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru süresi bu bildirim tarihinden itibaren yeniden işlemeye başlayacaktır. Eğer; bekleme süresi, dava açma süresi ve Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru süresi geçmiş ise, açılan davanın ya da Kamu Denetçiliği Kurumu'na yapılan başvurunun süre aşımından reddine karar verilmesi halinde, bu ret kararından sonra idare yazılı bildirimde bulunursa dava açma ve Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru süresinin bu yazılı bildirimden sonra yeniden işlemeye başlayacaktır. Sonuç olarak, dava açma süresinin başlamasına esas alınacak yazılı bildirim tarihinden itibaren altı ay içinde Kamu Denetçiliği Kurumu'na şikâyet başvurusu yapılabilir¹⁸⁶.

- İdarenin Hem Bekleme Süresi İçinde Hem de Daha Sonra Cevap Vermemesi:

Bu durumda İdare ne bekleme süresi içinde ne de daha sonra ilgilinin başvurusuna bir cevap vermiştir. Bir anlamda idare, ilgilinin başvurusunu yok saymış ve cevapsız bırakmıştır. Böyle bir durumda, altmış günlük bekleme süresinin bitiminden itibaren işlemeye başlayan, dava açma süresi ve Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru süresinin dolmasıyla yitirilen hakların yeniden kullanılması mümkün değildir.

2.4.1.2. Üst Makamlara Başvurma Kapsamında Başvuru

Bu maddenin¹⁸⁷ sunduğu imkândan yararlanmak ilgililerin inisiyatifine bırakılmış ve ilgiliye bir seçim hakkı tanınmıştır. İlgili, işlemin tebliğinden itibaren yasal süresi içinde dava

¹⁸⁶ Karakuş, a.g.m., ss.175-177.

¹⁸⁷ Üst Makamlara Başvurma:

Madde 11 – 1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.

2. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.

3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.

açabileceği gibi idarî işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan da talep edebilir. Dava açma süresinin durması halinde, durma anına kadar geçen zaman saklı kalarak, durma hali sona erdikten sonra kalan kısım üzerinden tekrar işlemeye başlar.

Bir idari işlemin geri alınması, değiştirilmesi, kaldırılması veya yenisinin yapılması için yapılan idari başvurunun işlemekte olan dava açma süresini durdurabilmesi için bazı koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir¹⁸⁸;

- Başvuru, idari işlemi tesis etmiş olan makamın, üstü olan makama yapılmalıdır. İdari işlemi tesis etmiş olan makamın üstü olan bir makam mevcut değilse, başvurunun, işlemi tesis eden idari makama yapılması gerekir.
- Başvuru, tesis edilen idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi, düzeltilmesi veya yeni bir işlem yapılması istemiyle yapılmalıdır.
- Başvuru, idari dava açma süresi içinde yapılmış olmalıdır. Dava süresi geçirildikten sonra yapılan başvuru bu madde kapsamında hukuki bir sonuç doğurmaz ve sona ermiş olan dava açma süresinin yeniden işlemlerini sağlamaz¹⁸⁹.

Sonuç olarak dava açma süresi ancak yukarıdaki şartlara uyulması durumunda duracaktır. Konumuzla ilgili kısım ise; 6328 sayılı Kanun'da Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru için idarî başvuru yollarının tüketilmesi açıkça bir ön şart olarak gösterilmesinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru hakkının oluşabilmesi için, İdareye bu madde kapsamında ve usulü dairesinde başvuru yapılmış olması gerekmektedir. Örneğin İçişleri Bakanlığının bir işlemine karşı Başbakanlığa yapılan başvurular dava açma süresini durdurmayacağı gibi, başvuru yetkili makama yapılmadığından ötürü 6328 sayılı Kanunun aradığı idari başvuru yollarının tüketilmesi şartı oluşmadığından Kamu Denetçiliği Kurumuna da başvuru yapılamaz.

İdareye yapılan başvurunun kabul edilip edilmemesine göre süreler farklılık arz eder. Eğer idare; ilgilinin talebini kabul etmiş ise böyle bir durumda ortada bir uyuşmazlık olmayacağından şikâyet yoluyla Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru yapmaya gerek kalmayacaktır. Ancak başvurunun üst idarî makam, üst idarî makam yoksa işlemi yapmış olan makam tarafından reddedildiğini düşünürsek; bu durumda ret işleminin tebliği tarihinden itibaren altı ay içinde Kamu Denetçiliği Kurumu'na şikâyet başvurusu yapılması

¹⁸⁸ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.468-469.

¹⁸⁹ Dnş. 3. D., 28.12.1983 Tarih, E.1983/170, K.1983/3007 Sayılı Kararı.

gerekmektedir. Şayet Kuruma yapılan şikâyet başvurusu; 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesi uyarınca yapılan başvuru üzerine durmuş olan dava süresinin yeniden işlemeye başlaması üzerine kalan dava açma süresi içinde yapılır ise 6328 sayılı Kanun'un 17. maddesinin 8. fıkrası gereği işlemeye başlamış olan dava açma süresi tekrar durur¹⁹⁰.

2.4.1.3. İptal ve Tam Yargı Davaları Kapsamında Başvuru

Bu madde¹⁹¹, davacıların, haklarını ihlal eden idari işlemlere karşı iptal davasının yanında tam yargı davasının açılması yöntemini düzenlemektedir. Bazı idari işlemlerin etkisi, ilgisine tebliğ anında kendisini göstereceği gibi (örneğin pasaport harcının pasaport alma sırasında ödenmesi durumunda olduğu gibi yani tahakkuku tahsile bağlı vergilerde) bazı işlemlerin etkisi ise icra edilmeleriyle (örneğin işyeri kapatma kararı, işyerinin mühürlenmesiyle) kendisini gösterir ve zarar doğurucu etki yapar. Bu gibi durumlarda ilgililer sadece tam yargı davası ya da iptal davası açabileceği gibi iptal ve tam yargı davalarını birlikte de açabilir¹⁹².

- Doğrudan Doğruya Tam Yargı Davası Açılması:

Davacı, idari işlemde zarara uğramış olsa da iptal davası yoluna başvurmadan sadece tam yargı davası ile uğradığı zararın tazmini isteyebilir. Dava da mahkeme, tazmini istenilen zararı doğuran idari işlemin hukuka uygun olup olmadığını araştırır¹⁹³. Ancak hukuka aykırı husus olsa bile, istemle bağlı olan hukuk yeri, idari işlemin iptaline karar veremez. Sadece hukuka aykırılığa dayanarak, idari işlemi tesis eden idarenin sorumluluğuna yani zararı tazminine karar verebilir¹⁹⁴. Bu şekilde açılan tam yargı davası, genel dava açma süresi içinde açılmalıdır. İdari dava açma süresinin başlangıcı, idari işlemin tebliğinden itibaren başlayacaktır.

¹⁹⁰ Karakuş, a.g.e., s.179.

¹⁹¹ İptal ve Tam Yargı Davaları:

Madde 12 – İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Dnş.'a ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler. Bu halde de ilgililerin 11. madde uyarınca idareye başvurma hakları saklıdır.

¹⁹² Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.495-510.

¹⁹³ Dnş. 6. D., 10.10.1985 Tarih, E.1985/655, K.1985/1234 Sayılı Kararı.

¹⁹⁴ Dnş. İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, 17.04.1987 Tarih, E.1987/18, K.1987/26 Sayılı Kararı.

- İptal ve Tam Yargı Davalarını Birlikte Açılması:

İlgililer, mahkemeden hem hukuka aykırı olduğu ileri sürülen idari işlemin iptalini hem de bu işlem dolayısıyla uğranılan zararın tazminini isteyebilirler. Davaların birlikte açılmasında da genel dava açma süreleri aynen geçerlidir. Ancak idari işlemin iptali için, özel kanunlarda dava açma süresi, genel dava açma süresinden daha kısa bir süre olarak belirlenmiş¹⁹⁵ ise dava açarken bu süreyi dikkate almak gerekir. Zira özel süre geçtikten sonra, fakat genel dava açma süresi içerisinde dava açılırsa, idari işlemin iptali istemine ilişkin kısım dava açma zamanaşımı nedeniyle incelenmeden reddedilir. Tazminat istemine ilişkin kısım ise, doğrudan tam yargı davası açılmış gibi değerlendirilerek karara bağlanır.

- Önce İptal Davası Açılması, İptal Davasının Sonuçlanmasından Sonra Tam Yargı Davası Açılması:

Bu seçenekte, öncelikle iptal davasının idari dava açma süresi içerisinde açılmış olması koşulu aranır¹⁹⁶. Tam yargı davası da, iptal davasında verilecek kararın davacıya tebliği tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayan genel dava açma süresi içerisinde açılmalıdır¹⁹⁷.

Yukarıda varsayılan olasılıklar zararın, işlemin tebliği anında doğmuş olması durumunda geçerlidir. Ancak bazen zarar, işlemin tebliği ile değil de icrası (uygulanması) ile oluşur. Bu durumda da açılacak tam yargı davasının da incelenmesi gerekir.

- Zararın, İşlemin İcrası Nedeniyle Doğması Durumunda Tam Yargı Davası Açılması:

İdari işlemin hak ihlal edici etkisi, bazı durumlarda işlemin ilgisine tebliğ olunduğu tarihte değil de, daha sonraki bir tarihte uygulanmasıyla (icrasıyla) doğabilir. Örneğin imar planına aykırılığı sebebiyle bir taşınmazın yıkılması konusunda alınan karar, taşınmaz sahibine tebliğ edildiği an menfaat ihlaline sebep olurken, ancak taşınmazın yıkılması anında hak ihlaline neden olur. İşte taşınmazı yıkılan ilgililer, yıkım tarihinden itibaren, genel dava açma süresi içerisinde, tam yargı davası açarak, bu nedenle uğramış oldukları zararın tazminini isteyebilirler.

Yukarda bahsedilen durumlarda, davacı isterse (ihtiyari olarak), tam yargı davası açmadan önce ve idari dava açma süresi içerisinde, işlemi tesis eden idari makamın hiyerarşik üstüne, üst makam mevcut değilse işlemi yapan makama uğranılan maddi/manevi zararın

¹⁹⁵ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan ödeme emirlerine, ihtiyati hacze ve ihtiyati tahakkuka karşı 7 gün içinde dava açılması gerektiği, özel dava açma süresine örnek gösterilebilir.

¹⁹⁶ Dnş. 13. D., 18.01.2005 Tarih, E.2005/4651, K.2005/113 Sayılı Kararı.

¹⁹⁷ Dnş. 8. D., 10.11.1992 Tarih, E.1991/2215, K.1992/2685 Sayılı Kararı.

ödenmesi için idari başvuruda bulunma olanağı vardır. Bu başvuru İYUK'un 11. Maddesi uyarınca işlemekte olan dava açma süresini durdurur. Konumuzla ilgili kısım ise; 6328 sayılı Kanun'da Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru için idarî başvuru yollarının tüketilmesi açıkça bir ön şart olarak gösterilmesinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru hakkının oluşabilmesi için; bu madde uyarınca idari işlemde dolayı doğan zararın giderilmesinin üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan idarî dava açma süresi içinde istenmesi gerekmektedir.

İlgili tarafından İdareye yapılan başvurunun kabul edilip edilmemesine göre süreler farklılık arz eder. Eğer idare; ilgilinin talebini kabul etmiş ve doğan zararı gidermiş ise ortada bir uyuşmazlık olmayacağından şikâyet yoluyla Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru yapmaya gerek kalmayacaktır. Ancak başvurunun idare tarafından reddedildiğini düşünürsek; bu durumda ret işleminin tebliği tarihinden itibaren altı ay içinde Kamu Denetçiliği Kurumu'na şikâyet başvurusu yapılması gerekmektedir. Şayet Kuruma yapılan şikâyet başvurusu; 2577 sayılı Kanun'un 12. maddesi uyarınca yapılan başvuru üzerine durmuş olan dava süresinin yeniden işlemeye başlaması üzerine kalan dava açma süresi içinde yapılır ise 6328 sayılı Kanun'un 17. maddesinin 8. fıkrası gereği işlemeye başlamış olan dava açma süresi tekrar durur.

2.4.1.4. Doğrudan Doğruya Tam Yargı Davası Açılması Kapsamında Başvuru

Bu madde¹⁹⁸, idarî eylemlerden hakları ihlâl edilmiş olanların tam yargı davası açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak zararlarının tazminini istemek zorunda olduklarını hüküm altına almıştır.

İdarenin eyleminden kaynaklı bir şikâyet başvurusu yapılacaksa öncelikle eylemin ilişkin bulunduğu idarî merciine ön karar almak için başvuru yapılması gerekmektedir. Ön karar, idarî eylemlerden doğan tam yargı davalarında, dava açma süresini başlatan, hakkı ihlâl

¹⁹⁸ Doğrudan Doğruya Tam Yargı Davası Açılması:

Madde 13 – 1. İdarî eylemlerden hakları ihlâl edilmiş olanların idari dava açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir. Bu isteklerin kısmen veya tamamen reddi halinde, bu konudaki işlemin tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren, dava süresi içinde dava açılabilir.

2. Görevli olmayan adli ve askeri yargı mercilerine açılan tam yargı davasının görev yönünden reddi halinde sonradan idari yargı mercilerine açılacak davalarda, birinci fıkrada öngörülen idareye başvurma şartı aranmaz.

edilenlerle idare arasında uyuşmazlık doğuran bir işlemdir¹⁹⁹. İdarî eylemlerden hakları ihlâl edilen kişilerin, dava açmadan önce ilgili idareye başvurmaları ve idareden ön karar almalarının zorunlu olması ve bu durumun davanın bir şartı olması nedeniyle idareye başvurmadan doğrudan doğruya Kamu Denetçiliği Kurumu'na şikâyet başvurusunda bulunulamaz. Başvuruda bulunulması halinde Kamu Denetçiliği Kurumu, bu başvuruyu ilgili idareye gönderir.

İdarî eylemlerden zarar gören kişilerin, eylemi yazılı bildirim üzerine veya başka şekillerde öğrendikleri tarihten başlayarak bir yıl her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurmaları gerekeceğinden, süresi içinde idareye başvurmama dava hakkının düşmesi sonucunu doğurduğu gibi usulüne uygun olarak tüketilmiş bir idarî başvuru yolu olmadığı için şikâyet yoluyla Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvurma hakkını da düşürür. Çünkü burada yer alan bir ve beş yıllık süreler dava açma süresini değil, ön karar alma süresini göstermektedir²⁰⁰. Aynı şekilde şikâyete konu eylem hangi idare tarafından yapılmışsa, ilgilinin o idareye başvuruda bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla gereken süreler içerisinde ilgili idareden başka idareye başvurulduğunda Kamu Denetçiliği Kurumu'na şikâyet başvurusunda bulunma imkânı yine ortadan kalkacaktır.

Ön karar için idareye yapılan başvuru üzerine verilen olumsuz cevabın tebliği tarihinden itibaren, cevap verilmez ise zımnî reddin olduğu tarihten itibaren altı ay içinde Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvurulması gerekmektedir. Eğer, altmış günlük zımnî ret süresinin geçmesinden sonra idare tarafından ön karar başvurusuna cevap verilirse Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru süresi etkilenmez. Şöyle ki, zımnî ret süresinin dolmasıyla zımnî ön karar tesis edilmiş sayılacağından, zımnî ret süresinin dolduğu son günden itibaren altı ay içinde Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuruda bulunulmalıdır.

Bununla birlikte maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve istisnai olarak ön karar almadan işlem yapılabilecek duruma göre; görevli olmayan adlî ve askerî yargı mercilerine açılan tam yargı davasının görev yönünden reddi halinde sonradan idarî yargı mercilerine açılacak davalarda, idareye başvurma şartının aranmayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla ilgili idareye herhangi bir başvuru yapmadan doğrudan adlî veya askerî yargı merciinde bir dava açıldı ise ve bu dava görev yönünden reddedildiyse bu durumda idareye herhangi bir başvuru

¹⁹⁹ A. Şeref Gözübüyük – Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü: Kanun-Açıklama-İçtihat**, Turhan Kitabevi, Ankara, Ocak 2001, s.398.

²⁰⁰ Özlem Erdem Karahanoğulları, “İdari Davalarda Süre Sorunları”, **İdari Yargı Paneli**, Mersin, 11-12 Nisan 2003, s.105.

yapmadan doğrudan Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru yapılabilecektir. Bu halde görev ret kararının kesinleştiği tarihten itibaren altı ay içinde Kuruma başvuru yapılmalıdır²⁰¹.

Buraya kadar anlatılanları (idari başvuru yollarının tüketilmesi) şu şekilde özetleyebiliriz.

Kamu Denetçiliği Kurumu'na şikâyet başvurusunda bulunulabilmesi için;

a) 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 10. maddesi uyarınca idarî davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idarî makamlara başvuru yapılması,

b) 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 11. maddesi uyarınca idarî işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan idarî dava açma süresi içinde istenmesi,

c) 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 12. maddesi uyarınca idarî işlemde dolayı doğan zararın giderilmesinin üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan idarî dava açma süresi içinde istenmesi,

ç) 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 13. maddesi uyarınca idarî eylemin yazılı bildiri veya başka suretle öğrenildiği tarihten itibaren bir yıl ve her hâlde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak hakkın yerine getirilmesinin istenmesi, gerekmektedir.

Ancak; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 10. maddesi gereğince öngörülen başvuru yolunun tüketilmesi hâlinde 11. ve 12. maddeler uyarınca ayrıca idarî başvuru yoluna gidilmesi gerekli değildir²⁰².

2.4.2. Özel Kanunlarda Yer Alan Zorunlu İdari Başvuru Yolları

Kuruma başvuruda bulunulabilmesi için özel kanunlarda yer alan zorunlu idarî başvuru yollarının da tüketilmesi gereklidir²⁰³. Buna göre özel bir kanun hükmü idareye başvuru yolunu zorunlu bir yol olarak düzenlemişse bu başvuru yolu tüketilmeden Kuruma şikâyet başvurusu yapılamaz. Aksi durumda Kamu Denetçiliği Kurumu, yapılan başvuruyu ilgili idareye gönderir. Ancak istisnai olarak, telâfisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali bulunan bir hal söz konusu ise, idarî başvuru yolu tüketilmese dahi Kamu Denetçiliği

²⁰¹ Karakuş, a.g.m., ss.182-187.

²⁰² Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.12.

²⁰³ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 17/4. Maddesi.

Kurumu başvuruyu kabul edebilir. İdarî başvuru yolunun zorunlu olduğu durumların özel kanunlarda gösterilmesi gerekmektedir. Kamu Denetçiliği Kurumuna başvuru yapmadan idareye başvuru zorunluluğu getiren bazı özel düzenlemelere²⁰⁴ aşağıdaki örnekler verilebilir;

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesine göre; yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebileceği, İdareye intikal eden itirazların ise otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edileceği düzenlenmiştir.
- 195 sayılı Basın İlan Kurumu Teşkiline Dair Kanunu'nun 38. Maddesine göre; Genel Kurulun 36. madde mucibince ilan edilecek kararlarının uygulanmasından dolayı valilikler ve Kurum Genel Müdürlüğü ile mevkuteler (sürelî yayın, gazete, dergi benzeri yayın yapanlar) veya ilan verenler arasında çıkacak ihtilafların hal merciinin, Kurum Yönetim Kurulu olduğu düzenlenmiştir.
- 6964 sayılı Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği Kanunu'nun 5. maddesine göre; üyelik kaydına ilişkin itirazların, tüzükte yazılı usule göre oda yönetim kurulunca karara bağlanacağı, yönetim kurulu kararına karşı itirazların da tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde oda meclisine yapılacağı düzenlenmiştir.
- 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 54. maddesine göre; ihale sürecindeki hukuka aykırı işlem veya eylemler nedeniyle bir hak kaybına veya zarara uğradığını veya zarara uğramasının muhtemel olduğunu iddia eden aday veya istekli ile istekli olabilecekler, bu Kanunda belirtilen şekil ve usul kurallarına uygun olmak şartıyla şikâyet ve itirazen şikâyet başvurusunda bulunabileceklerini, şikâyet başvurularının idareye, itirazen şikâyet başvurularının ise Kamu İhale Kurumu'na hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle yapılacağını, şikâyet ve itirazen şikâyet başvurularının, dava açılmadan önce tüketilmesi zorunlu idari başvuru yolları olduğu hüküm altına alınmıştır.

Özel kanunlarda idareye başvurunun zorunlu olduğu durumlarda Kuruma başvuru için öngörölmüş olan altı aylık sürenin başlangıcı; zorunlu başvuruya idarece verilecek cevabın tebliğ tarihi veya idareye başvuruya altmış gün içinde (bekleme süresi) cevap vermediği takdirde bu sürenin sona erdiği tarihtir.

²⁰⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz., Tatal, a.g.e., ss.224-228.

Kamu Denetçiliği Kurumu'na yapılacak başvurulardan önce, idari başvuru yollarının tüketilmesi şartının aranması, son derece isabetli olup gerek Kurumun aşırı iş yükü altında ezilmesi önlenmekte gerekse de birey ile idare arasındaki basit uyuşmazlıkların ilk aşamada taraflarca hızlı ve kolay bir şekilde çözümlenerek zaman israfının önüne geçilmesi sağlanmaktadır. Yapılacak başvurulara bu tarz bir filtreleme sisteminin getirilmesi, Kurumun daha sağlıklı ve verimli bir şekilde çalışabilmesinin önünü açacağı düşünülmektedir. Aynı şekilde; Kurumun yargının alternatifi olarak algılanmaması, hem Kuruma hem de yargı mercilerine başvurunun bir hak olduğu ve birine başvurunun diğerini engelleyecek bir süreç oluşturulmaması gerektirdiği göz önünde bulundurularak Kuruma başvurunun dava açma süresini durdurması (dava açma hakkının saklı tutulması²⁰⁵) yerinde bir düzenlemedir.

Konuyu sona erdirmeden önce, idareye başvurunun özel kanunlarda zorunlu bir yol olarak düzenlenmediği durumlara da değinmekte yarar vardır. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 8.madesi ile 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 61 maddesinde "... itiraz edilebilir" şeklinde bir düzenleme yapılarak ilgiliye, idarenin işlemine karşı, işlemin idarece tekrar gözden geçirilmesi amacıyla idarî başvuru yolu öngörülmüş ancak bu başvuru yolu ihtiyarî sayılmıştır. Dolayısıyla böyle durumlarda ilgili, idarece tesis olunan işlemin tebliğ tarihinden itibaren; dava süresi içinde doğrudan idarî dava yolunu tercih edebileceği gibi, idareye itiraz yolunu kullanmadan, altı ay içinde doğrudan Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru yolunu da tercih edebilir²⁰⁶.

2.5. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNA BAŞVURUNUN DAVA AÇMA SÜRESİNE ETKİSİ

Kendisine yapılan başvurular üzerine almış olduğu kararları icrai etkiye sahip bulunmayan, öneri niteliğinde olan Kuruma yapılan başvuruya işlemekte olan idari dava açma süresini durdurucu etki tanınması, gerçekte, idari yargılama usulünün kendisine özgü kurulları ile pek açıklanabilir nitelikte değilse de, kanunun bu hükmü karşısında, Kuruma yapılan başvurunun idari dava açma süresine etkisinin bilinmesine gerek vardır²⁰⁷.

Kamu Denetçiliği Kurumu'na yapılan şikâyet başvurusu, dava açma süresi içinde yapılmış ise, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur²⁰⁸. Kuruma yapılan

²⁰⁵ Abdi Sağlam, "Kamu Denetçiliği ve İdari Yargı İle İlişkisi", **Adalet Dergisi**, 2012, Sayı:44, s.38.

²⁰⁶ Karakuş, a.g.m., s.189.

²⁰⁷ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.491.

²⁰⁸ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 17/8. Maddesi.

başvurunun, başlamış olan dava açma süresini durdurucu etkiye sahip olması için, usulüne uygun olarak ve dava açma süresi içinde yapılmış olması gerekir. Yine, belli bir konuyu içermeyen başvurular, sebepleri, konusu ve tarafları aynı olanlar ile daha önce sonuçlandırılan başvurular ve gerekli şekil şartlarına riayet edilmeden yapılan başvurular ve dava açıldıktan sonra yapılan başvurular dava süresini etkilemeyeceği gibi Kurum tarafından incelenebilme kabiliyetine de sahip değildir²⁰⁹. Bunun yanında “Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler ile re’sen imzaladığı kararlar ve emirler, yasama ve yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlem ve kararlar, Türk Silahlı Kuvvetlerinin sırf askerî nitelikteki faaliyetleri” Kurumun inceleme alanı dışında tutulduğundan²¹⁰ bu konular ile ilgili, Kuruma şikâyetle bulunulduğu takdirde, işlemekte olan idari dava açma süresinin durması söz konusu olmayacaktır.

Gerçek ve tüzel kişilerin, Kuruma şikâyet başvurusunda bulunabileceğini ancak başvuruda bulunmadan önce, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gerektiği daha önce ifade edilmişti. Bu minvalde 2577 sayılı Kanun’un 11. maddesinin üzerinde özel olarak durmakta fayda vardır. Çünkü anılan maddede ilgililerin, idarî dava açmadan önce, idareye yapacakları başvurunun, işlemeye başlamış olan idarî dava açma süresini durduracağından bahsetmektedir. Aynı maddede yer alan bu başvuru yolunun ilgililer için, idarî dava açma yönünden ihtiyarî bir yol olduğu da anlaşılmaktadır. Ancak Kamu Denetçisine başvuruda bulunabilmek için idarî başvuru yollarının tüketilmesi gerekli olduğundan, 2577 sayılı Kanun’un 11. maddesinde düzenlenen bu yol Kamu Denetçisine şikâyet başvurusunu yapabilmek için zorunlu bir hale dönüşmüştür. Bu duruma göre, idarenin bir işlem veya eylemine karşı dava açacak bir kişinin işlemin tebliği üzerine doğrudan dava açma yolunu seçmeyip; hem 2577 sayılı Kanun’un 11. maddesinde öngörülen idarî başvuru yolunu hem de Kamu Denetçisine şikâyet başvuru yolunu kullandığı düşünüldüğünde, dava açma süresi iki kez duracaktır. Yani idarenin re’sen tesis ettiği işlemin tebliği üzerine işlemeye başlayan ancak, kişinin idarî dava açmadan önce, idarî işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlemin yapılmasını üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan istemesi halinde duran dava açma süresi, idarenin bu başvuruya altmış gün içinde vereceği olumsuz cevabın tebliği ya da altmış gün içinde cevap vermemesi halinde başvurunun reddedilmiş sayıldığı tarihten itibaren yeniden işlemeye başlayacak ve kişinin daha sonra Kamu Denetçisine şikâyet başvurusu yapmasıyla dava açma

²⁰⁹ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 17/3. Maddesi.

²¹⁰ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 5/2. Maddesi.

süresi bir kez daha duracaktır²¹¹.

Dava açma süresinin hesabında, Kamu Denetçisine başvuru tarihi olarak dikkate alınacak tarih; doğrudan Kuruma başvurulması halinde dilekçenin Kuruma ulaştığı tarih; posta, elektronik posta, Kurum tarafında oluşturulan kayıtlı elektronik sistem veya faks yoluyla yapılması halinde başvurunun Kuruma ulaştığı tarih; valilik ya da kaymakamlıklar aracılığı ile yapılan başvurularda dilekçenin valilik ya da kaymakamlıklara verildiği tarihtir. Ancak faks veya elektronik posta yoluyla yapılan şikâyet başvurularına ait dilekçe asılları, on beş gün içinde Kuruma gönderilmedikçe başvuru geçerli sayılmamaktadır²¹². Dava açma süresi de dilekçelerin Kuruma ulaştığı bu tarihte durmuş sayılacaktır.

Kamu Denetçiliği Kurumuna yapılan başvuru ile durmuş olan idari başvuru süresinin yeniden işlemeye başlayacağı üç hal bulunmaktadır. Bu durumlar, Kuruma başvuru ile durmuş olan dava açma süresi; başvurunun Kurum tarafından reddedilmesi hâlinde, gerekçeli ret kararının ilgiliye tebliği tarihinden; başvurunun Kurum tarafından kabul edilmesi hâlinde, ilgili merci Kurumun önerisi üzerine otuz gün içinde herhangi bir işlem tesis etmez veya eylemde bulunmaz ise bu otuz günün bittiği tarihten; Kurumun, inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde sonuçlandıramaması hâlinde de altı ayın bitim tarihinden itibaren, kaldığı yerden yeniden işlemeye başlar ve idari davanın da kalan bu süre içerisinde açılması gerekir²¹³.

2.6. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN BAĞIMSIZLIĞI VE TARAFSIZLIĞI

Birinci bölümde ayrıntılı şekilde anlatıldığı üzere, Kamu denetçisinin temel ve evrensel özelliklerinden en önemlisi bağımsız²¹⁴ bir kurum olmasıdır. Bu bağımsızlık denetim yetkisi kapsamındaki kuruluşlara karşı olduğu gibi yasama, yürütme ve yargı organlarına karşı da bağımsızlığı ifade etmektedir. Ancak; Kamu denetçisinin bağımsız olması, onu devletten ayrık bir kurum olduğu anlamına getirmez. Kamu Denetçisi devlet teşkilatının içinde olan dolayısıyla devletin yapısı ve işleyişini bilen, görev alanına giren kişi ve kurumları denetleyen fakat bu kişi veya kurumlara bağlı olmayan bağımsız bir denetim organıdır²¹⁵.

²¹¹ Karakuş, a.g.m., s.190.

²¹² Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8. Maddesi.

²¹³ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 21. Maddesi.

²¹⁴ American Bar Association, **Standards for the Establishment and Operation of Ombudsman Offices**, February 2004, s.3.

²¹⁵ Yıldırım Uluer, "Ombudsman (Kamu Denetçisi)" **1.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Üçüncü Kitap: Çeşitli İdare Hukuku Konuları**, Danıştay Yayınları, Ankara, 1992, s.1025.

Kamu denetçisinin seçilme, atanma ve görevden alınma biçimleri, mali imkânları, görevinin başka bir görevle birleşememesi gibi kıstaslar bağımsızlığını sağlamaya yönelik düzenlemelerdir. Evrensel olan bu ve benzeri kıstaslar Türk hukukunda da kabul görmüştür. 6328 sayılı Kanunda yer alan bu hükümlere göz gezdirdiğimizde;

Öncelikle Başdenetçi, TBMM tarafından üye tamsayısının üçte iki çoğunluğu ile seçilmektedir. Görevden alınması da yine Meclis Genel Kurulu tarafından kararlaştırılmaktadır²¹⁶. Meclis tarafından seçilerek parlamentonun desteğini almış bir kamu denetçisi, görevini daha rahat yerine getireceği gibi denetçilerin de Meclis tarafından seçilmesi, onun bağımsızlığının sağlanmasının yanında gücünün ve otoritesinin de kaynağını oluşturmaktadır²¹⁷. Her ne kadar parlamenter sistemlerde, hükümetlerin parlamento içerisinden çıkması ve genellikle çoğunluğa sahip partinin milletvekillerinden oluşması Kamu denetçisinin bağımsızlığına gölge düşüreceği akıllara gelse de, Kamu denetçisinin, doğrudan hükümet yerine parlamentoya bağlı olması bağımsızlığın sağlanması adına önemli bir teminattır. Şu da bir gerçektir ki mutlak anlamda bir bağımsızlık hiçbir kurum için söz konusu değildir. Zira erkler ayrılığı, aynı zamanda bu erklerin dengeli bir şekilde birbirini denetlemesini de gerektirmektedir²¹⁸.

Bununla beraber hiçbir organ, makam, merci veya kişi, Başdenetçiye ve denetçilere görevleriyle ilgili olarak emir ve talimat veremez, genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz²¹⁹ hükmü Kamu denetçisinin tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapmasını güvence altına almaya yönelik bir düzenlemedir. Kamu denetçisi, yetkisini parlamentodan almakla beraber denetimlerinde Meclis'e karşı da bağımsızdır. Dolayısıyla Meclis de kamu denetçisine emir veya talimat veremez, tavsiye de bulunamaz. Bu yönüyle Kamu denetçisine bir anlamda hâkimlik teminatı benzeri bir korunma sağlanmıştır²²⁰. Bilindiği üzere anayasal dayanağı²²¹ olan hâkimlik teminatı²²² kısaca, hâkimlerin bağımsızlığını tam anlamıyla

²¹⁶ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 11 ve 15. Maddeleri.

²¹⁷ Erhan Tural, "İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl 4, Sayı 13, Nisan 2013, s.531.

²¹⁸ Oktay Bahadır, "Ombudsmanlık Kurumunun İsveç, İngiltere ve Fransa ile Karşılaştırmalı İncelenmesi", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı 1, Nisan 2010, s.366.

²¹⁹ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 12. Maddesi.

²²⁰ Tural, a.g.e., s.204.

²²¹ 1982 Anayasası'nın Yargı Bölümü

A. Mahkemelerin Bağımsızlığı

Madde 138 – Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanı kanaatlerine göre hüküm verirler. Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz. Görülmekte olan bir dava hakkında Yasama Meclisinde yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili soru sorulamaz, görüşme yapılamaz veya herhangi bir beyanda bulunulamaz. Yasama ve yürütme organları ile

gerçekleştirebilmek için, hâkimlerin her türlü maddî ve manevî baskıdan uzak olarak, huzur ve sükûn içinde görev yapabilmeleri için hâkimlerin kendilerine tanınan kişisel güvencelerdir²²³.

Başdenetçi, denetçiler, genel sekreter, kamu denetçiliği uzman ve uzman yardımcıları ile diğer personel, görevlerini yerine getirirken dil, ırk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ayırımı yapamazlar, görevleri süresince resmî veya özel hiçbir görev alamaz ve ticaretle uğraşamazlar, görevleri sebebiyle herhangi bir şekilde öğrendikleri mesleki veya ticari sırları görevlerinden ayrılmış olsalar bile açıklayamazlar, kendilerinin veya başkalarının yararına kullanamazlar²²⁴. Ancak; bilimsel yayınlarda bulunabilir, ulusal veya uluslararası kongre, konferans ve benzeri toplantılara katılabilir, derneklere üye ve kâr amacı gütmeyen kooperatiflere ortak olabilirler. Dolayısıyla Kurumda görev yapan bir denetçi veya bir uzman örneğin konut yapı kooperatifine ortak olabileceği gibi herhangi bir konuda makale veya kitap yazarak yayımlayabilecektir.

Başdenetçi, denetçiler, genel sekreter, kamu denetçiliği uzman ve uzman yardımcıları, görevlerini yerine getirirken tarafsızlık ilkesine uygun davranmak zorundadır. Bu bağlamda zikredilenler; kendilerinin, eşlerinin ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve kayın hısımlarının şikâyetlerini inceleyemeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Benzer bir hüküm de

idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.

B. Hâkimlik ve Savcılık Teminatı

Madde 139 – Hâkimler ve savcılar azlolunamaz, kendileri istemedikçe Anayasada gösterilen yaştan önce emekliye ayrılamaz; bir mahkemenin veya kadronun kaldırılması sebebiyle de olsa, aylık, ödenek ve diğer özlük haklarından yoksun kılınamaz. Meslekten çıkarılmayı gerektiren bir suçtan dolayı hüküm giymiş olanlar, görevini sağlık bakımından yerine getiremeyeceği kesin olarak anlaşılanlar veya meslekte kalmalarının uygun olmadığına karar verilenler hakkında kanundaki istisnalar saklıdır.

C. Hâkimlik ve Savcılık Mesleği

Madde 140 – Hâkimler ve savcılar adli ve idari yargı hâkim ve savcıları olarak görev yaparlar. Bu görevler meslekten hâkim ve savcılar eliyle yürütülür. Hâkimler, mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkimlik teminatı esaslarına göre görev ifa ederler. Hâkim ve savcılarının nitelikleri, atanmaları, hakları ve ödevleri, aylık ve ödenekleri, meslekte ilerlemeleri, görevlerinin ve görev yerlerinin geçici veya sürekli olarak değiştirilmesi, haklarında disiplin kovuşturması açılması ve disiplin cezası verilmesi, görevleriyle ilgili veya görevleri sırasında işledikleri suçlarından dolayı soruşturma yapılması ve yargılanmalarına karar verilmesi, meslekten çıkarmayı gerektiren suçluluk veya yetersizlik halleri ve meslek içi eğitimleri ile diğer özlük işleri mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkimlik teminatı esaslarına göre kanunla düzenlenir. Hâkimler ve savcılar altmış beş yaşını bitirinceye kadar hizmet görürler; askeri hâkimlerin yaş haddi, yükselme ve emeklilikleri kanunda gösterilir. Hâkimler ve savcılar, kanunda belirtilenlerden başka, resmi ve özel hiçbir görev alamazlar. Hâkimler ve savcılar idari görevleri yönünden Adalet Bakanlığına bağlıdırlar. Hâkim ve savcı olup da adalet hizmetindeki idari görevlerde çalışanlar, hâkimler ve savcılar hakkındaki hükümlere tabidirler. Bunlar, hâkimler ve savcılara ait esaslar dairesinde sınıflandırılır ve derecelendirilirler, hâkimlere ve savcılara tanınan her türlü haklardan yararlanırlar.

²²² Ayrıntılı bilgi için bkz., Baki Kuru, **Hâkim ve Savcılarının Bağımsızlığı ve Teminatı**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1966, ss.29 vd.

²²³ Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, a.g.e., s.851.

²²⁴ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 30. Maddesi.

hâkimler için davaya bakmaktan yasaklı oldukları durumlar²²⁵ için söz konusudur. Bu hallerde hâkimin davaya bakması yasaktır ve taraflar talep etmese bile hâkim kendiliğinden çekinmek zorundadır. Kıyasen değerlendirdiğimizde Başdenetçi, denetçiler, genel sekreter veya uzmanlar benzeri bir olayla karşılaştıklarında şikâyet konusunu inceleyemeyip, çekinmek zorunda kalmaları gerekecektir. Bunun yanında Başdenetçi, denetçiler, genel sekreter, kamu denetçiliği uzman ve uzman yardımcıları ile diğer personel, siyasî partilere üye olamazlar, herhangi bir siyasî parti, kişi veya zümrenin yararını veya zararını hedef alan bir davranışta da bulunamazlar²²⁶.

Kurumun bağımsızlığını ve tarafsızlığını sağlayacak diğer bir unsur da özel bir bütçeye²²⁷ sahip olmasıdır. Kurum mali açıdan özerkliğe sahip olmalı ve bütçesinden yapacağı harcamalar konusunda tam yetkili kılınmalıdır. Ayrıca ödeneklerin harcanması konusunda Sayıştay'ın hukukilik denetimi dışında hiçbir denetime de tabi olmamalıdır²²⁸.

2.7. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU KARARLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Kamu denetçisi idare ile vatandaşlar arasında bir köprü vazifesi görmekte, taraflar arasında hak ve hakkaniyetin sağlanmasına çalışmaktadır. Bu vazifeyi ifa ederken İdarenin büsbütün karşısında değil ama vatandaşların da yanındadır ve ayrıca İdareye yol gösteren, kılavuzluk eden, hatalarına karşı uyarıcı bir rol üstlenen konumdadır. Bu açıdan bakıldığında Kamu Denetçisi her iki tarafın da kazançlı çıkacağı çözüm yolları (win-win solutions) sunmaya çalışır²²⁹. Böylece bir taraftan vatandaşın mağdur olduğu konu çözülürken, diğer taraftan da idarenin hatalı işlem/eylemine karşı düzeltici önerilerde bulunulur. Ancak bu

²²⁵ 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu

Yasaklılık Sebepleri

Madde 34- (1) Hâkim, aşağıdaki hâllerde davaya bakamaz; talep olmasa bile çekinmek zorundadır:

- a) Kendisine ait olan veya doğrudan doğruya ya da dolayısıyla ilgili olduğu davada
- b) Aralarında evlilik bağı kalksa bile eşinin davasında
- c) Kendisi veya eşinin altsoy veya üstsoyunun davasında
- ç) Kendisi ile arasında evlatlık bağı bulunanın davasında
- d) Üçüncü derece de dâhil olmak üzere kan veya kendisini oluşturan evlilik bağı kalksa dahi kayın hısımlığı bulunanların davasında
- e) Nişanlısının davasında
- f) İki taraftan birinin vekili, vasisi, kayyımı veya yasal danışmanı sıfatıyla hareket ettiği davada.

²²⁶ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 30. Maddesi.

²²⁷ Kurumun bütçe ve harcama esas ve usulleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine tabi tutulmuştur. 5018 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı cetvelin "B) Özel Bütçeli Diğer İdareler" bölümüne "34) Kamu Denetçiliği Kurumu" ibaresi eklenmiştir.

²²⁸ Tatal, a.g.e., s.208.

²²⁹ The European Ombudsman's Guide to Complaints, [http://www.eurojust.europa.eu/doclibrary/EU-framework/EUframeworkgeneral/European%20Ombudsman%20guide%20to%20complaints%20\(2011\)/EU-Ombudsman-guidetocomplaints_2011_EN.pdf](http://www.eurojust.europa.eu/doclibrary/EU-framework/EUframeworkgeneral/European%20Ombudsman%20guide%20to%20complaints%20(2011)/EU-Ombudsman-guidetocomplaints_2011_EN.pdf) (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

faaliyetleri yerine getiren Kamu Denetçisinin aldığı kararların herhangi bir bağlayıcılığı bulunmayıp, kararları tavsiye niteliğindedir. Fakat bu durum, Kurumun kararlarının sonuçsuz kalacağı veya boş olduğu anlamına gelmemektedir. Kamu denetçisinin kendisine gelen şikâyetlere istinaden yapmış olduğu araştırma ve inceleme faaliyetleri sonucunda ulaştığı sonuçların kabulünü sağlamak için çeşitli etki araçlarına sahiptir. Temelde en büyük etki aracı; kurumsal kimliği, saygınlığı, tarafsız ve bağımsız konumu, arkasında bulunan parlamento ve kamuoyu desteğidir. Kamu denetçisi, idare için hakka ve hakkaniyete saygının bir ölçüsü sayılmakta ve kararlarına uymak adeta bir zorunluluk olarak algılanmaktadır. Kamu denetçisinin kararlarının dikkate alınmadığında ilgili idare üzerinde özellikle kamuoyu ve siyasi baskı kurarak etkili olmaya çalışmaktadır. Zira Kamu denetçisinin kararlarına uymama veya direnme sonucunda, durumun kamuoyuna duyurulması idare üzerinde dayanılması güç bir kamuoyu baskısı oluşturacaktır.

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun, arkasında bulunan parlamento ve kamuoyu desteği, tarafsız ve bağımsız konumu, sahip olduğu yetkilerine karşın bağlayıcı kararlar alamaması yönü ile sıra dışı, sui generis²³⁰ (nev'i şahsına münhasır) bir denetim kurumudur. Bu noktada özellikle iki nitelik dikkat çekicidir; birincisi, idari işlem ve eylemler açısından bir denetim mekanizması olmakla birlikte, yargılama işlevi üstlenmez; yani parlamentonun denetçisidir, ancak yargıç değildir²³¹. Diğer bir deyişle, mahkemelerle yarışan, yargı yeri ile paralel yetki kullanan bir otorite olmadığından yargılamaya alternatif nitelik taşımaz, yargısal denetimi tamamlayıcı-yardımcı bir işlev üstlenir²³², yargı-benzeri²³³ bir mahiyet taşır. Bağımsız, tarafsız ve güvenilir kimliği ve taşıdığı arabuluculuk vasfı dolayısıyla, geleneksel uyuşmazlık çözüm yöntemlerine nazaran, hızlı, esnek, masrafsız ve kolay ulaşılabılır bir mekanizma olarak kamu idaresi ile vatandaş arasındaki bir uyuşmazlığın mahkeme dışı çözüm arayışına hizmet eder. Bu nedenle yargılama işlevi üzerinde yük azaltıcı etkisinin olması beklenir. İkinci özelliği ise, verdiği kararların yani ombuds normlarının²³⁴, tavsiye niteliğinde olmasıdır; bağlayıcı bir karar alamaz, idareye yönelttiği tavsiye kararı hukuka veya hakkaniyete aykırı idari işlemin kaldırılması, geri alınması veya değiştirilmesi önerisidir²³⁵.

²³⁰ Tito Rutaremara, **Strengthening Good Governance In Rwanda, The Experience of the Office of the Ombudsman**, Kigali, 2011, s.51.

²³¹ Oytan, a.g.m., s.195.

²³² Sibel İnceoğlu, "Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı Üzerine Düşünceler", **Uluslararası Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Sempozyumu: Bildiriler Kitabı**, ed. Niyazi Öktem - Nermin Katmer, 09 Mart 2011, Doğu Üniversitesi Yayınları:6, İstanbul, 2012, s.56.

²³³ Akıncı, a.g.e., s.265.

²³⁴ Milan Remac, "Standards of Ombudsman Assessment: A New Normative Concept?", **Utrecht Law Review**, Volume 9, Issue 3, July 2013, s.76.

²³⁵ Serrano, "The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection", a.g.m., s.137.

Kamu denetçisi bu yönü ile bir “bekçi köpeğine” benzetilmiş ve “havlayabilir ancak ısırılmaz²³⁶” şeklinde tabir edilmiştir. Aynı şekilde Ombudsman, faaliyet alanı ve yetkisinin sınırlanması nedeniyle “kılıcı olmayan savaşçı”, “beceriksiz temsilci” gibi ifadelerle sık sık eleştirilmiştir²³⁷. Bununla beraber, kararlarına ciddiyetle uyulması, kurumun saygın, güvenilir ve bağımsız olmasından, ama daha da önemlisi demokratik yapısal bir unsur olarak şeffaflığa dayalı çalışmasından ileri gelir. Bu nedenle, bağlayıcı bir karar mekanizması olmasa dahi, uygulamada idari makamların, Kamu denetçisinin talep ve tavsiyelerine genellikle uyduğu görülmektedir²³⁸.

Kamu denetçisi geniş bir denetim alanına sahip olmasına karşın idarenin kararlarını iptal etmesi veya doğrudan kamu görevlilerine hukuksal ve cezai sorumluluk yüklemesi söz konusu değildir. Ancak yaptığı incelemeler neticesinde dava açma, disiplin cezası uygulaması isteme, talimat verme, ihtar çekme, hatırlatma, konu ile ilgili medyaya bilgi verme, parlamentoda konuşma, yıllık rapor yayımlama²³⁹ gibi çeşitli sonuçlandırma araçları kullanarak idare üzerinde baskı kurmakta ve haksızlığın giderilmesini amaçlamaktadır.

Ülkemizde oluşturulan Kamu Denetçiliği Kurumu ise, şikâyet başvurusuna ilişkin inceleme ve araştırma sonucunda; tavsiye kararı, ret kararı veya karar verilmesine yer olmadığına dair kararlar verebilir²⁴⁰. İdare için verilen tavsiye kararında²⁴¹, İdarece hatalı davranıldığına kabulü, zararın tazmini, mevzuat değişikliğinin yapılması, işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya düzeltilmesi, uygulamanın düzeltilmesi, uzlaşmaya gidilmesi gibi tavsiyelerden bir veya birkaçında bulunulabilir. Ancak sayılan bu tavsiye kararları sınırlı sayıda olmayıp, Kurum yukarıda sayılan bu tavsiye kararlarının dışında başkaca bir öneride de bulunabilir²⁴².

Yukarıda bahsedildiği üzere, Kamu Denetçiliği Kurumunun bağlayıcı karar alma yetkisi olmayacağı için kararları öneri niteliğinde olacaktır. Durumu Türk idare hukuku perspektifinden değerlendirdiğimizde; bu kararların hukuk düzeninde bir değişikliğe yol

²³⁶ Ewa Letowska, “The Polish Ombudsman (The Commissioner For The Protection Of Civil Rights)”, **International And Comparative Law Quarterly**, Vol:39, Part:1, January 1990, s.209.

²³⁷ Donald C. Rowat, **The Ombudsman Plan: The Worldwide Spread Of An Idea**, 2. Baskı, University Press of America, Lanham, 1985, s.137.

²³⁸ Billur Yaltı, Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru, **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu:144. Yıl**, Ankara, 11.05.2012, s.192.

²³⁹ TÜSİAD, **Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi: Devlette Bir Toplam Kalite Mekanizması Örneği**, TÜSİAD Yayınları No: T/97-206, İstanbul, 1997, s.16.

²⁴⁰ 28.03.2013 tarih ve 28601(mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.31.

²⁴¹ 28.03.2013 tarih ve 28601(mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.32.

²⁴² Mehmet Yüce – Atanur Beyce, **Kamu Denetçiliği Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, Kasım 2013, s.73.

açmayan işlemler olduğu yani icraî bir işlem sayılamayacağı açıktır. Bu ayrımın pratikteki en önemli sonucu ise icrai olmayan kararlara karşı idari yargıda dava açılmamasıdır²⁴³. Dolayısıyla Kamu Denetçiliği Kurumunun vermiş olduğu kararlara karşı idari yargıda dava açılması olanaklı değildir.

3. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNA BENZER KURUMLAR

Bu başlık altında ülkemizde faaliyette bulunan ve Kamu Denetçiliği Kurumuna benzer fonksiyonlar icra eden Devlet Denetleme Kurulu, TBMM İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu, TBMM Dilekçe Komisyonu, Türkiye İnsan Hakları Kurumu, Kamu Görevlileri Etik Kurulu, Tüketici Sorunları Hakem Heyeti ve Ekonomik ve Sosyal Konsey gibi bazı uygulamalardan bahsederek genel bir karşılaştırma yapılacaktır.

3.1. DEVLET DENETLEME KURULU

Devlet Denetleme Kurulu²⁴⁴, 1 Nisan 1981 tarih ve 2443 sayılı “Devlet Denetleme Kurulunun Kurulması Hakkında Kanun” ve bu Kanunu değiştiren 1 Ocak 1990 tarih ve 406 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle düzenlenmiştir. Devlet Denetleme Kurulu aynı zamanda anayasal²⁴⁵ bir Kuruldur.

Devlet Denetleme Kurulunun kuruluş amacı, idarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanmasıdır. Buradan anlaşıldığı üzere, Kurul; bu amacını gerçekleştirmek üzere, sadece hukuka uygunluk değil, aynı zamanda, yerindelik denetimi de yapabilecektir. Aksi takdirde idarenin verimli bir şekilde çalışıp çalışmadığı anlaşılamayacaktır²⁴⁶.

Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanlığına bağlıdır. Kurulunun üyeleri ve üyeleri içinden başkanı, kanunda belirlenen nitelikteki kişiler arasından, Cumhurbaşkanı tarafından atanır. Başkanın görev süresi iki yıl olup görev süresi biten başkan ve üyeler yeniden seçilebilirler. Kurul dokuz üyeden oluşmaktadır ve bu üyeler, yükseköğrenimlerini bitirdikten sonra en az on iki yıl Devlet hizmetinde başarı ile çalışmış ve temayüz etmiş

²⁴³ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., s.591.

²⁴⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz., Recep Sanal, **Türkiye’de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, TODAİ Yayınları, Ankara, 2002, ss.143-234.

²⁴⁵ T.C. Anayasasının 108. Maddesinde düzenlenmiştir.

²⁴⁶ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., s.257.

olan tecrübeli kimseler arasından Cumhurbaşkanınca atanır. İki yılda bir Kurul üyelerinden üçte biri yenilenir²⁴⁷.

Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının istemi üzerine;

- Tüm kamu kurum ve kuruluşlarında,
- Tüm kamu kuruluş ve kurumları tarafından en az sermayelerinin yarısından çoğuna katılmak suretiyle oluşturulan her türlü kuruluşta,
- Kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında,
- Her düzeydeki işçi ve işveren kuruluşlarında,
- Kamuya yararlı dernekler ve vakıflarda

her türlü inceleme, araştırma ve denetleme yapabilir. Buna karşılık, idare içinde yer alan Silahlı Kuvvetler ile yargı organları Devlet Denetleme Kurulu denetim kapsamının dışında kalmaktadır.

Devlet Denetleme Kurulunun, Cumhurbaşkanının talimatı olmaksızın kendiliğinden (re'sen) harekete geçip inceleme ve araştırma yapması mümkün olmayıp ancak Cumhurbaşkanının istemi üzerine çalışabilir. Kurulun görev ve yetkisi sadece araştırma, inceleme ve denetleme yaparak Cumhurbaşkanına bilgi sunmakla sınırlıdır. Dolayısıyla Kurul, soruşturma yapamaz, bir kimseyi sanık sıfatıyla suçu aydınlatmak için disiplin yönünden veya adli yönden soruşturamaz²⁴⁸. Devlet Denetleme Kurulunun merkezi idare tarafından gereği gibi yerine getirilemeyen denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi için, siyasi etkilerin dışında kalabilecek tarafsız ve etkin bir denetim organı olarak kurulduğu Anayasal gerekçeden de anlaşılmaktadır²⁴⁹.

Kurul; inceleme, araştırma ve denetimini bir ya da birden çok üyesinin sorumluluğu altında yürütebilir. Araştırma yapan üyeler, gerekli gördükleri belgeleri ilgili kişi ve kuruluşlardan isteyebilirler. İstedikleri bilgi ve belgelerin kendilerine verilmesi zorunludur. Çalışmaların sonunda görevlendirilen üye veya üyeler bir rapor hazırlar. Bu rapor Kurulda görüşülerek, karara bağlanır ve Cumhurbaşkanına sunulur.

Devlet Denetleme Kurulu raporlarının bağlayıcı gücü yoktur. Kurulun hazırladığı raporların kamu kurum ve kuruluşlarını bağladığı iddia edilemez. Şöyle ki, kamu kurum ve

²⁴⁷ 2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulunun Kurulması Hakkında Kanunu'nun 3. maddesi.

²⁴⁸ Bülent Tanör - Necmi Yüzbaşıoğlu, **Türk Anayasa Hukuku**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2002, s.345.

²⁴⁹ Burhan Kuzu, **Türk Anayasa Metinleri ve İlgili Mevzuat**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.140

kuruluşu bakımından Devlet Denetleme Kurulunun raporu, bir “ihbar” niteliğindedir. Kamu kurum ve kuruluşu bu ihbarı öğrendikten sonra gerekli soruşturmayı yapar, soruşturması neticesinde gerekli kararları alabilir. Ancak kamu kurum ve kuruluşunun Devlet Denetleme Kurulu raporu doğrultusunda işlem yapma mecburiyeti yoktur. Hatta ilgili kamu kurumu bu işlemi yapmazsa, Cumhurbaşkanlığının onun üzerinde kullanabileceği icraî bir yetki de yoktur²⁵⁰.

Devlet Denetleme Kurulu ile Kamu Denetçiliği Kurumu’nun²⁵¹ benzer²⁵² yönleri;

- ✓ Her iki kurumunda esas itibarıyla idarenin hukuka uygunluğunu denetlemesi,
- ✓ Kamu kurum ve kuruluşları ile kamu hizmeti sunan özel hukuk tüzel kişilerini denetlemesi,
- ✓ İnceleme yapılan kurumlarda bütün bilgi ve belgelere ulaşabilme gücüne sahip olması,
- ✓ İnceleme neticesinde ulaşılan sonucun, kesin bağlayıcının (icrai) olmaması,
- ✓ Yıllık çalışmalarına ilişkin rapor düzenlemesi,
- ✓ Re’sen harekete geçememeleri

şeklinde sıralanabilir.

Bunun yanında, Devlet Denetleme Kurulu’nun, Kamu Denetçiliği Kurumu’ndan ayrılan²⁵³ yönlerini;

- Devlet Denetleme Kurulu Cumhurbaşkanı’nın çağrısıyla harekete geçen bir kurum olmasına rağmen Kamu Denetçiliği Kurumu halktan gelen şikâyetle harekete geçen bir kurumdur. Yani DDK, cumhurbaşkanının idare üzerindeki güçlü eli; KDK ise, milletin temsilcilerinin idare üzerindeki kontrol mekanizmasıdır²⁵⁴,
- Devlet Denetleme Kurulunda hali hazırda denetleme heyetleri yoktur. Denetleme heyetleri ancak Cumhurbaşkanı denetleme emri verdikten sonra oluşturulur. Oysa Kamu Denetçiliği Kurumu denetim ve inceleme için sürekli

²⁵⁰ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., s.257.

²⁵¹ Ayrıntılı bilgi için bkz., Cevdet Atay, “Devlet Denetleme Kurulu ve Kamu Denetçiliği Kurumu”, **Legal Hukuk Dergisi**, Cilt:10, Sayı:114, 2012, ss.13-32.

²⁵² Özden, a.g.e., s.134.

²⁵³ Özden, a.g.e., s.135.

²⁵⁴ Onur Onat, “İdareyi Denetleyen İki Anayasal Kuruma İlişkin Kısa Bir Değerlendirme: Devlet Denetleme Kurulu - Kamu Denetçiliği Kurumu”, **Ombudsman Akademik Dergisi**, Sayı:2, Temmuz 2015, ss.135-136.

hazır bulunmaktadır,

- Kamu Denetçiliği Kurumu, hazırladığı raporları Meclise sunmak, kendi inisiyatifiyle kamuoyuna ve basına bilgi vermek, yönetimi uyarmak, bazı ülkelerde disiplin ve kovuşturma yapılmasını istemek gibi yetkileri bulunurken; DDK, hazırladığı raporu Cumhurbaşkanı'na sunmakta ve gereğinin yapılmasını isteme konusunda Cumhurbaşkanının takdir yetkisi bulunmaktadır²⁵⁵,
- Devlet Denetleme Kurulu'nun Cumhurbaşkanlığına bağlı olması ve üyelerinin Cumhurbaşkanı tarafından atanmasına rağmen Kamu Denetçisi, Parlamento tarafından seçilmektedir. Dolayısıyla seçilen kamu denetçileri gücünü bir kişiden değil halktan almaktadır. Ayrıca Kamu Denetçiliği Kurumu idari açıdan da TBMM'ye bağlı olarak teşkilatlanmıştır,
- Kamu Denetçiliği Kurumunun idari ve mali özerkliğinin de sağlanarak bağımsız²⁵⁶ olması temel şart iken, Devlet Denetleme Kurulu Cumhurbaşkanının direktifleri doğrultusunda faaliyetlerini yürütür. Kurul üyelerinin tamamının Cumhurbaşkanı seçilmesi, özerk mali yapısının olmayışı da Kurulun bağımsızlığının sağlanmasını engelleyen unsurlardandır,
- Kamu Denetçisi, vatandaşların, idarenin eylem ve işlemlerinden kaynaklanan şikâyetlerini en kısa sürede incelemek ve zarar gören kişilerin hakkını savunmak amacıyla hareket ederken, Devlet Denetleme Kurulu idarenin hukuka uygun, düzenli ve verimli şekilde çalışmasını temin amacıyla faaliyet göstermektedir²⁵⁷,
- Devlet Denetleme Kurulu'nun kuruluş amacı vatandaşların mağduriyetlerinin giderilmesi değil, Cumhurbaşkanı'nın idareye ve kamusal hayata müdahale etme gücünü artırmaktır²⁵⁸. Kamu Denetçiliği Kurumu ise idareden bağımsız olarak faaliyetlerini yürütür ve çalışmaları esnasında hiçbir organ, makam, merci veya kişi Kamu Denetçisine göreviyle ilgili emir ve talimat veremez

şeklinde sıralayabiliriz.

²⁵⁵ R. Kılavuz - A. Yılmaz - F. İzci, "Etkin Bir Denetim Aracı Olarak Ombudsmanlık ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", *C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 4, Sayı 1, 2003, s.49.

²⁵⁶ American Bar Association, *Standards for the Establishment and Operation of Ombudsman Offices*, February 2004, s.3.

²⁵⁷ Tatal, a.g.e., s.54.

²⁵⁸ Tufan Erhürman, *Dünyada ve KKTC'de Ombudsman*, Işık Kitabevi Yayınları, Lefkoşe, 1995, s.84.

3.2. TBMM İNSAN HAKLARINI İNCELEME KOMİSYONU

1987 yılında Avrupa Birliği'ne (o zamanki adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu'na) yapılan tam üyelik başvurusu sonrasında insan hakları ihlalleri ile ilgili Parlamenter düzeyde çalışma yapmak üzere bir komisyon kurulması gündeme gelmiştir. Bu doğrultuda 18. yasama döneminde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde temsil edilen tüm siyasi partilerin milletvekillerinin imzalarını içeren yasa teklifi Meclis Başkanlığına sunulmuş ve 05.12.1990 tarihinde 3686 sayılı İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu Kanunu²⁵⁹ kabul edilmiştir. İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu²⁶⁰ ülkemizde insan haklarının ulusal düzeyde korunması amacıyla kurulan ilk ulusal insan haklarını koruma mekanizmasıdır.

Komisyonun üyeleri, Danışma Kurulu'nun teklifi üzerine Genel Kurul'ca belirleneceği, siyasi parti grupları ile bağımsızların Meclis'teki sayılarının boş üyelikler hariç üye tamsayısına nispet edilmesi ile bulunacak yüzde oranına uygun olarak Komisyonunda temsil edilecektir²⁶¹. Diğer komisyonlarda, İçtüzük uyarınca, siyasi parti gruplarının parti grupları toplam sayısı içerisindeki oranı dikkate alınırken İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu'nda siyasi parti gurubu oluşturamayan parti ya da bağımsızların da temsil imkânı ortaya çıkmıştır.

İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu'nun görevleri²⁶² ise şunlardır;

a- İnsan haklarının dinamik özelliği nedeniyle uluslararası alanda kabul gören insan hakları konusundaki gelişmeleri izlemek,

b- Türkiye'nin insan hakları alanında taraf olduğu uluslararası anlaşmalarla T.C. Anayasası ve diğer ilgili mevzuat ve uygulamalar arasında uyum sağlamak amacıyla yapılması gereken değişiklikleri tespit etmek, araştırmalar yapmak, bu amaçla yasal düzenlemeler önermektir. Ancak, Anayasa'nın 88. maddesindeki kanun teklif etmeye Bakanlar Kurulu ve milletvekillerinin yetkili olduğu ve İçtüzüğün 35. maddesindeki Komisyonların kanun teklif edemeyeceğine ilişkin düzenleme birlikte düşünüldüğünde buradaki görevin teknik anlamda kanun teklifi sunmak şeklinde değil, gerekli değişiklikleri gündeme getirmek olduğu düşünülmektedir.

c- İnsan haklarının ihlale uğradığına dair iddialar ile ilgili başvuruları incelemek veya gerekli gördüğü hallerde ilgili mercilere iletmek,

²⁵⁹ 08.12.1990 tarih ve 20719 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3686 sayılı İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu Kanunu.

²⁶⁰ Türkiye Büyük Millet Meclisi, İhtisas Komisyonları, İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/bilgi.htm> (Erişim Tarihi: 21.06.2013).

²⁶¹ 3686 sayılı İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu Kanunu madde 3.

²⁶² 3686 sayılı İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu Kanunu madde 4.

d- Gerektiğinde dış ülkelerdeki insan hakları ihlallerini incelemek ve bu ihlalleri o ülke parlamenterlerinin, doğrudan veya mevcut parlamenter forumlar aracılığıyla, dikkatlerine sunmaktır. Komisyon'un yurtdışı çalışmaları, genellikle, yurtdışına göç etmiş Türk vatandaşları ve ülkemiz sınırları dışında yaşayan soydaşlarımızın maruz kaldığı insan hakları ihlallerinde yoğunlaşmaktadır.

e- Her yıl yapılan çalışmaları, elde edilen sonuçları, yurtiçi ve dışında İnsan Haklarına saygı ve uygulamaları kapsayan bir rapor hazırlamaktır.

İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu, görevleri ile ilgili olarak, Bakanlıklardan, Genel Bütçeli Dairelerden, mahalli idarelerden, muhtarlıklardan, üniversitelerden ve diğer kamu kurum ve kuruluşları ile özel kuruluşlardan bilgi istemek ve buralarda inceleme yapmak, ilgililerini çağırıp bilgi almak yetkisine sahiptir. Ayrıca, Komisyon, gerekli gördüğünde uygun bulacağı uzmanların bilgilerine başvurabilir ve Ankara dışında da çalışabilir²⁶³. Her iki yetki de Komisyona, insan hakkı ihlali iddiaları hakkında yerinde inceleme yapma, bir başka deyişle alan çalışması yapma yetkisi vermektedir.

Temel hak ve özgürlüklerinden herhangi birinin ihlal edildiğine inanan her birey mektup ve faksla Komisyona başvurabilir. Ancak elektronik posta yoluyla yapılan başvurular işleme alınmamaktadır²⁶⁴.

İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu'nun kendiliğinden (re'sen) hareket etme yetkisi vardır. Komisyon'un inceleme yapması için başvuru yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Ayrıca İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu başvurular üzerine ya da kendiliğinden, suç unsuruna rastlarsa Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunabilmektedir.

Komisyon, üye tamsayısının en az üçte biri ile toplanıp, toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile karar alabilmektedir. Karar yeter sayısı hiçbir şekilde üye tamsayısının dörtte birinin bir fazlasından az olamamaktadır. Komisyon farklı siyasi kimliğe sahip parlamenterlerden oluşmakta, ancak çalışmalarını siyasi kaygılardan uzak olarak gerçekleştirmektedir. Komisyon hükümetin bir parçası olmayıp çalışmalar dil, din, ırk, renk, siyasi görüş vb. hiçbir ayırım gözetilmeksizin, yansız ve bağımsız gerçekleştirilmektedir²⁶⁵.

²⁶³ 3686 sayılı İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu Kanununun 5. maddesi.

²⁶⁴ <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/basvuru.htm> (Erişim Tarihi: 21.06.2013).

²⁶⁵ TBMM İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu, **24. Dönem 1. ve 2. Yasama Yılları Faaliyet Raporu**, TBMM Basımevi, Ankara, 2012, s.10.

Komisyon, görevleri ile ilgili olarak kabul ettiği raporları Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunmakta, bu raporlar Danışma Kurulu'nun görüş ve önerisi ile Genel Kurul gündemine alınabilmekte ve okunmak suretiyle veya üzerinde görüşme açılarak bilgi edinilebilmektedir²⁶⁶.

3.3. TBMM DİLEKÇE KOMİSYONU

Dilekçe hakkı, Anayasal²⁶⁷ bir hak olup bireylerin, kişisel veya kamusal konularla ilgili dilek ve şikâyetlerini resmi kuruluşlara sunabilme hakkıdır. Nitekim Anayasamızda da, vatandaşlara ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkı tanınmış ve başvuruların gecikmeksizin yazılı olarak yanıtlanması düzenlenmiştir.

Dilekçe hakkının gereklerinin layığıyla yerine getirilmesi, idarenin işleyişinde şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin sağlanmasında, hak ve hürriyetlerin güvence altına alınmasında hayati öneme sahiptir. Dilekçe hakkı vatandaş için geniş ve kuvvetli bir teminat arz etmemekle beraber, halk psikolojisi bakımından bir emniyet supabı ve yüksek makamın sosyal politikası içinde bir ibre vazifesi görmektedir. Meclise müracaat imkânı, kanuni yollarla ihkak edilemeyen hak sahipleri için büyük bir ümit ve teselli kapısıdır. Dilekçe hakkının varlığının bir diğer önemi ise dilekçe hakkının kullanımı sayesinde meclis, kanunların mevcut iktidar tarafından hakkaniyetli bir şekilde icra edilip edilmediğini denetleyecektir. Dolayısıyla kanunların kötü bir şekilde uygulanması nedeniyle hakları ihlal edilen kimselere bu hakkını idareye karşı arama özgürlüğü tanınmış olacaktır²⁶⁸.

Dilekçe Komisyonu aracılığıyla yapılan çalışma, Türkiye Büyük Millet Meclisine doğrudan ulaşan talep ve şikâyet konularının önce Meclisin kendi üyelerinden müteşekkil bir komisyon marifetiyle incelenmesi, alınan kararların muhatap idareler tarafından uygulanmasının gözetilmesi ve gerekli görülen başvuruların Meclis Genel Kurulunda görüşülerek bir karara bağlanması faaliyetini içerir.

Türkiye Büyük Millet Meclisinin dilekçeler hakkındaki inceleme ve karar alma usulü üç aşamalı olarak düzenlenmiştir. Sırasıyla bunlar, ilk inceleme aşaması (Başkanlık Divanı

²⁶⁶ 3686 sayılı İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu Kanununun 6. Maddesi.

²⁶⁷ T.C. Anayasasının Siyasi Haklar ve Ödevler bölümünün son maddesi olan 74. maddede düzenlenmiştir.

²⁶⁸ Ali Fuat Başgil, **Vatandaşların Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Müracaat Hakkı**, Ebul'ula Mardin'e Armağan, İÜHF Yayını No: 387, İstanbul, 1944, s.565.

incelemesi), Komisyon İncelemesi aşaması ve Meclis Genel Kurulu incelemesi aşamasıdır. İçtüzüğün dilekçelerin incelenmesinde bu şekilde kademeli bir sistem öngörmesinin nedeni; Meclis Genel Kurulunun gündemine alınacak konularda seçici davranılması ve dilekçe konularının belli olgunluğu ve önemi haiz olmasının arzulanmasından kaynaklanmaktadır.

Dilekçe Komisyonu üyelerinin Bakanlar Kurulunda, Meclis Başkanlık Divanında ve diğer Meclis komisyonlarında görev alamayacaklarının belirtilmesi Komisyona tarafsız bir kurul niteliği katmaktadır²⁶⁹.

Komisyonun işlevlerini²⁷⁰ şu şekilde özetleyebiliriz;

Komisyon idarelerin işlemlerini denetleyebilmektedir. Komisyonun kararlarının bağlayıcı olmadığı kabul edilse bile, bu kararlarla Meclisin iradesinin ve manevi ağırlığının yansıtılması ve bu iradeye bağlı olarak kamuoyu ve basın denetiminin devreye girmesi Komisyonun kararlarının önemini ve etkinliğini artıran unsurlardır. Komisyonun, idarelerin işlemlerini, hukukiliğin yanı sıra yerindelik bakımından da denetleyebiliyor olması, yargı mercilerinin görev alanında olmayan bir işlevidir.

Meclis organları, Komisyon marifetiyle hazırlanacak istatistikî veriler ile ülke ihtiyaçlarını ve halkın taleplerini tespit edebilme imkânını bulmaktadır. Bu şekilde Meclisin temel işlevi olan kural koyma faaliyeti için sağlıklı veriler elde edilebilmektedir.

Belki bunlardan daha önemlisi mazlum duruma düşen kişilerin Devletin en üst makamına başvurabilmelerinin, talep ve şikâyetlerin bu makamda incelenebiliyor olmasının ilgililer üzerinde oluşturacağı moral değeri komisyonun bir diğer işlevi olarak görülmektedir.

Komisyonun kararlarının niteliğine baktığımızda; Komisyonun kesinleşen kararlarının Meclis Kararı niteliği taşıdığı söylenebilir. Komisyon kararlarına karşı itiraz yolu açık olduğu için, milletvekillerince itiraz edilmemek suretiyle kesinleşen komisyon kararlarının, zımnen Meclisin onayını almış bir nitelik taşıdığı söylenebilir²⁷¹.

Meclisin dilekçeler hakkında aldığı kararların bağlayıcılığı tartışmalıdır. Anayasa hukukçuları genelde Dilekçe Komisyonu kararlarının bağlayıcı olduğunun kabulünün, yasamanın yürütme adına işlem tesisi anlamına geleceği ve bununda anayasal sistemle öngörülen güçler ayrılığı ilkesiyle çelişeceğini belirtmişlerdir.

²⁶⁹ Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün 21. Maddesi.

²⁷⁰ Türkiye Büyük Millet Meclisi, İhtisas Komisyonları, Dilekçe Komisyonu http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/dilekce/komisyon_hakkinda.htm (Erişim Tarihi: 21.06.2013).

²⁷¹ Meclis Genel Kurulunun 31.06.1940 tarihli 1186 numaralı tefsir kararında, itiraz olmadığı için kesinleşen Arzuhal Encümeni kararlarının Meclis kararı olacağı açık olarak belirtilmiştir.

Buna karşın dilekçelerin TBMM’de incelenmesinin Anayasanın 74’üncü maddesi gereği yasama yetkisi dâhilinde olduğu, Komisyonun verdiği kararların idarenin yerine geçerek bir işlem tesisi şeklinde olmadığı, sadece idari işlemlerin meri mevzuata aykırılığının vurgulanarak bu yönde işlemlerin düzeltilmesinin veya iptalinin karara bağlandığı, dolayısıyla verilen kararların bağlayıcı olmasının güçler ayrılığı sistemiyle çelişmediği fikri de ileri sürülen bir görüş olarak karşımıza çıkmaktadır.

Baskın olan görüşe göre Dilekçe Komisyonunun, dilekçeler üzerine aldığı kararların herhangi bir bağlayıcı gücü yoktur. Çünkü bunların; mahkeme kararı gibi kesin hüküm teşkil etmeyeceği gibi idari karar şeklinde icraî bir özelliği de yoktur. Dolayısıyla, bunlar hukuk düzeninde herhangi bir hukukî değişikliğe yol açmazlar. Bunlarla ilgili olarak gerekli hukukî değişiklik, ancak ilgili bakanın kararıyla veya TBMM’nin kanun çıkarmasıyla olur²⁷².

İnsan Hakları İnceleme Komisyonu ile Dilekçe Komisyonunu karşılaştırdığımızda; Dilekçe Komisyonunun çalışmaları, TBMM İnsan Haklarını İnceleme Komisyonundan (İHİK) çalışma usulü ve işlevi bakımından bazı farklılıkları vardır. Mevzuatta ki yerine bakıldığı zaman İnsan Haklarını İnceleme Komisyonunun; dünyada ve ülkemizde insan haklarına saygı ve bu konudaki gelişmeleri izlemek suretiyle uygulamaların bu gelişmelere uyumunu sağlamak üzere daha çok re’sen hareket eden bir inceleme, araştırma komisyonu olduğu görülmektedir. Dilekçe Komisyonu ise gelen talep ve şikâyetlere bağlı olarak (insan hakkı ihlalini oluştursun veya oluşturmamasın) idari işlemlerin yerindeliliğini ve hukukiliğini denetlemekte, değerlendirmeleri doğrultusunda aldığı somut kararlarla kanunların doğru uygulanmasını gözetmektedir. Başka bir ifadeyle insan haklarına saygı ilkesi, komisyonun denetimlerinde kullandığı ilkelerden sadece birisini teşkil etmektedir. Temel hak ve özgürlüklerinden birisinin ihlal edildiğine inanan her birey komisyona başvuru yapabilir. Başvurularda dikkat edilmesi gereken husus anayasa ve uluslararası insan hakları belgelerinde yer alan temel hak ve özgürlüklerden birisine yönelik bir ihlalin var olması iddiasıdır. Bunun dışında emeklilik sorunu, kamulaştırma, iskân ve imar sorunu, çalışma hayatı ile ilgili sorunlar, banka kredisi veya kredi kartı ödemelerinden şikâyet ve benzeri sorunlarla ilgili olarak TBMM Dilekçe Komisyonuna başvurulması gerekmektedir.

²⁷² Gözler - Kaplan, a.g.e., s.805.

3.4. TÜRKİYE İNSAN HAKLARI KURUMU

Kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip, özel bütçeli, Başbakanlıkla ilişkili olan bu Kurum 2012 yılında kurulmuştur²⁷³. Kurum, insan haklarının korunmasına, geliştirilmesine ve ihlallerin önlenmesine yönelik çalışmalar yapmak, işkence ve kötü muamele ile mücadele etmek, şikâyet ve başvuruları incelemek ve bunların sonuçlarını takip etmek, sorunların çözüme kavuşturulması doğrultusunda girişimlerde bulunmak, bu amaçla eğitim faaliyetlerini yürütmek, insan hakları alanındaki gelişmeleri izlemek ve değerlendirmek amacıyla araştırma ve incelemeler yapmakla görevli ve yetkilidir.

Kurumun teşkilatı; Kurul ve Başkanlıktan oluşur. Başkanlık; Başkan Yardımcısı, hizmet birimleri ve çalışma gruplarından oluşur. Başkanlık, Kurul kararlarını uygulamakla ve diğer konularda Başkana ve Kurula yardımcı olmakla görevlidir. Kurum görevlerinin gerektirdiği asli ve sürekli hizmetler Başkan, İkinci Başkan, Başkan Yardımcısı ile insan hakları uzmanları ve uzman yardımcıları tarafından yürütülür.

İnsan Hakları Kurulu, Kurumun karar organıdır. Kurul, biri Başkan, biri İkinci Başkan olmak üzere on bir üyeden oluşur. İki üye insan hakları alanında temayüz etmiş kişiler arasından Cumhurbaşkanı tarafından, yedi üye insan hakları alanında temayüz etmiş kişiler arasından Bakanlar Kurulu tarafından, bir üye üniversitelerin hukuk ve siyasal bilgiler fakültelerinde insan hakları alanında temayüz etmiş öğretim üyeleri arasından Yükseköğretim Kurulu tarafından, bir üye en az 10 yıl avukatlık yapmış ve insan hakları alanında temayüz etmiş avukatlar arasından baro başkanları tarafından seçilir. Başkan ve üyelerin görev süresi dört yıldır. Süresi bitenler en fazla bir dönem daha yeniden seçilebilir²⁷⁴.

Kurumun hizmet birimlerinden “İhlal İddialarını İnceleme Birimi”; her türlü insan hakları ihlali iddialarını başvuru üzerine veya resen incelemek, araştırma yapmak, değerlendirmek, bunların sonuçlarını ilgili kişi, kurum ve kuruluşlara bildirmek, sorumlu bulunanlar hakkında yasal işlemlerin başlatılması için girişimde bulunmakla görevlidir. “İşkence ve Kötü Muameleyle Mücadele Birimi” ise; işkencenin ve diğer zalimane, insanlık dışı ya da aşağılayıcı muamele ya da cezaların önlenmesi amacıyla çalışmalar yapmakla yetkilidir. Ayrıca özgürlüğünden mahrum bırakılan ya da koruma altına alınan kişilerin buldukları yerlere haberli veya habersiz düzenli ziyaretler gerçekleştirmek, bu ziyaretlere ilişkin raporları ilgili kurum ve kuruluşlara iletme, Kurulca gerekli görülmesi durumunda kamuoyuna açıklamak; ceza infaz kurumları ve tutukevleri izleme kurulları, il ve ilçe insan

²⁷³ 21.06.2012 tarih ve 6332 sayılı Türkiye İnsan Hakları Kurumu Kanunu gereği kurulmuştur.

²⁷⁴ 6332 sayılı Türkiye İnsan Hakları Kurumu Kanunu'nun 5. maddesi.

hakları kurulları ile diğer kişi, kurum ve kuruluşların bu gibi yerlere gerçekleştirdikleri ziyaretlere ilişkin raporları incelemek ve değerlendirmekle görevlidir²⁷⁵.

İnsan hakları ihlalden zarar gördüğü iddiasında bulunan her gerçek ve tüzel kişi Kuruma başvurabilir. Kurumun görev alanına giren konularla ilgili olarak yapılan çalışmalarda hiçbir organ, makam, merci veya kişi, Kurula emir ve talimat veremez, tavsiye ve telkinde bulunamaz. Kurum, kendisine verilen inceleme, araştırma, ziyaret ve rapor hazırlama görevlerini yerine getirmek amacıyla, tüm kamu kurum ve kuruluşları ile diğer gerçek ve tüzel kişilerden ilgili bilgi ve belgeleri istemeye, incelemeye ve bunların örneklerini almaya, ilgililerden yazılı ve sözlü bilgi almaya, özgürlüğünden mahrum bırakılan ya da koruma altına alınan kişilerin buldukları yerleri ziyaret etmeye, buralarda inceleme yapmaya ve gerekli tutanakları düzenlemeye yetkili kılınmıştır.

Kuruma genel olarak baktığımızda, insan haklarının korunması ve geliştirilmesi konusunda önemli görevler üstlendiği ve bu görevlerini etkin bir biçimde yerine getirebilmek amacıyla bir takım yetkilerinin olduğu görülmektedir. Ayrıca Kurumun, idari açıdan Başbakanlık ile ilişkilendirilmesi, ayrı bir hukuki, idari ve mali statüsünün varlığı, bütçesinin ve personelinin bulunması göz önünde bulundurulduğunda Paris Prensiplerine²⁷⁶ uygun bir yapıda olduğu dikkat çekmektedir.

3.5. KAMU GÖREVLİLERİ ETİK KURULU

Kamu Görevlileri Etik Kurulu, kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkeleri belirlemek ve uygulamayı gözetmek üzere kurulmuştur. Kurulun üç temel görevi vardır; bunlardan ilki etik ilkeleri belirlemek, ikincisi, etik ilkelerin uygulanması ve Kurul'a yapılan başvuruları değerlendirmek, son görevi ise, kamuda etik kültürünü yerleştirmek üzere çalışmalar yapmak veya yaptırmak ve bu konuda yapılacak çalışmalara destek olmaktır²⁷⁷.

Kurulun yasal dayanağı olan 5176 sayılı Kanunun kapsamına; genel bütçeye dâhil daireler, kamu iktisadi teşebbüsleri, döner sermayeli kuruluşlar, mahalli idareler ve bunların birlikleri, kamu tüzel kişiliğini haiz olarak kurul, üst kurul, kurum, enstitü, teşebbüs, teşekkül,

²⁷⁵ 6332 sayılı Türkiye İnsan Hakları Kurumu Kanunu'nun 11. maddesi.

²⁷⁶ B.M. İnsan Hakları Komisyonu'nun 3 Mart 1992 tarihli 1992/54 sayılı ve B.M. Genel Kurulu'nun 20 Aralık 1993 tarihli 48/134 sayılı kararlarıyla kabul edilmiştir.

²⁷⁷ Ahmet Sayer - Abdulkadir Barutçu "Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kararları Işığında Belediyelerde Görülen Etik Dışı Uygulamalar", **Dış Denetim Dergisi**, Sayı: 4, Nisan-Haziran 2011, s.66.

fon ve sair adlarla kurulmuş olan bütün kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan; yönetim ve denetim kurulu ile kurul, üst kurul başkan ve üyeleri dâhil tüm personel girmektedir. Ancak Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Bakanlar Kurulu üyeleri, Türk Silahlı Kuvvetleri ve yargı mensupları ile üniversiteler bu Kanun hükümlerinden istisna tutulmuştur²⁷⁸.

Kurul üyeleri; biri kurul başkanı olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan on bir üyeden oluşmaktadır. Üyelerin görev süresi dört yıldır ve süresi dolan üyeler Bakanlar Kurulunca yeniden seçilebilirler.

Kurul; kamu görevlilerinin görevlerini yürütürken uymaları gereken davranış ilkelerini belirlemeye, etik davranış ilkelerinin ihlal edildiği iddiasıyla re'sen veya yapılacak başvurular üzerine gerekli inceleme ve araştırmayı yaparak sonucu ilgili makama bildirmeye, kamuda etik kültürünü yerleştirmek üzere çalışmalar yapmaya ve bu konuda yapılacak çalışmalara destek olmaya, hediye alma yasağının kapsamını belirlemeye ve en az genel müdür veya eşiti seviyedeki üst düzey kamu görevlilerince alınan hediyelerin listesini gerektiğinde her takvim yılı sonunda bu görevlilerden istemeye görevli ve yetkilidir²⁷⁹.

Kurula yapılacak başvurular; gerçek kişiler için ad, soyad, oturma yeri veya iş adresi ile imzayı kapsayan dilekçelerle, en az genel müdür ve Kurulca genel müdür düzeyinde oldukları kabul edilen unvanlarda bulunanlar²⁸⁰ için Kurul Başkanlığına, diğer görevliler için ise kurum yetkili disiplin kurullarına yöneltilmek üzere ilgili kurum amirliğine yapılır. Dilekçede, etik ilkeye aykırı davranış iddiasına ilişkin bilgi ve belgeler açık ve ayrıntılı olarak belirtilir. Elde bulunan belgeler dilekçeye eklenir. Başvuru konusu aykırı davranış iddiası, kişi, zaman ve yer belirtilerek somut biçimde gösterilir²⁸¹. Fakat yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarınca karara bağlanmış bulunan uyuşmazlıklar hakkında Kurula veya yetkili disiplin kurullarına başvuru yapılamaz. Kurumun yaptığı inceleme sırasında yargı yoluna gidildiği anlaşılan başvuruların işlemi ise durdurulur.

²⁷⁸ 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 1. maddesi.

²⁷⁹ 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi.

²⁸⁰ Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin Ek-2 sayılı cetvelinde sayılanlar. Örneğin; Valiler, Kaymakamlar, YÖK Başkanı, İl ve İlçe Belediye Başkanları, Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarında Görev Alan Yönetim Kurulu Başkanları vb.

²⁸¹ Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 33. maddesi.

Bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşları, Kurulun başvuru konusu ile ilgili olarak istediği bilgi ve belgeleri vermek zorundadırlar. Kurulun ayrıca, ilgili temsilcileri çağırıp bilgi alma yetkisi de bulunmaktadır²⁸².

Kurul, başvurular hakkındaki inceleme ve araştırmasını etik davranış ilkelerinin ihlâl edilip edilmediği çerçevesinde yürüterek, kendisine şikâyet veya ihbar yoluyla ulaşan başvurular üzerine yapacağı inceleme ve araştırmayı en geç üç ay içinde sonuçlandırmak zorundadır. Bununla beraber Kurul tarafından yapılan inceleme ve araştırmalar, genel hükümlere göre ceza kovuşturmasına veya tâbi oldukları personel kanunları hükümlerine göre disiplin kovuşturmasına engel teşkil etmemektedir. Kurul, yapmış olduğu inceleme ve araştırma sonucunu ilgililere ve Başbakanlık Makamına yazılı olarak bildirir²⁸³.

3.6. TÜKETİCİ HAKEM HEYETİ

Tüketici Hakem Heyeti, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun'da²⁸⁴ ve Kanuna dayanılarak çıkarılan Tüketici Sorunları Hakem Heyetleri Yönetmeliğinde²⁸⁵ düzenlenmiş bir müessesedir. Hakem Heyetleri, tüketiciler ile satıcı ve sağlayıcılar arasında çıkan uyuşmazlıkları çözümlenmek amacıyla veya tüketici mahkemelerinde delil olarak ileri sürülebilecek kararları almak üzere il ve ilçe merkezlerinde kurulur. İl hakem heyetleri il merkezi sınırları içinde, ilçe hakem heyetleri ise ilçe sınırları içinde görevli ve yetkilidir.

Hakem Heyetlerinin kurulmasındaki en temel amaç, tüketici ihtilaflarını çözüme kavuşturmak ve mahkemelerin iş yükünü hafifletmektir²⁸⁶. Ayrıca hakem heyetlerine başvuruda bulunmak ilgili mevzuatına göre alternatif uyuşmazlık çözüm mercilerine başvurmaya engel değildir.

Hakem heyetleri, başkan dâhil beş üyeden oluşur. Heyetin başkanlığı illerde Ticaret il müdürü, ilçelerde kaymakam veya bunların görevlendireceği bir memur tarafından yürütülür. Diğer üyeler ise; belediye başkanının görevlendireceği uzman bir personel, baro mensupları arasından görevlendirilecek bir avukat, tüketici örgütlerinin seçecekleri bir üye, satıcının tacir

²⁸² 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 6. maddesi.

²⁸³ 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5. maddesi.

²⁸⁴ 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Resmi Gazete'nin 28.11.2013 tarih ve 28835 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

²⁸⁵ 27.11.2014 tarih ve 29188 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz., İbrahim Ermenek, "Yargı Kararları Işığında Tüketici Sorunları Hakem Heyetleri ve Bu Alanda Ortaya Çıkan Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XVII, Sayı 1-2, 2013, ss.563-625.

olduğu uyuşmazlıklarda ticaret ve sanayi odasının, satıcının esnaf ve sanatkâr olduğu uyuşmazlıklarda esnaf ve sanatkârlar odalarının görevlendireceği bir üyeden oluşur. Başkan dışındaki üyelerin görev süresi üç yıl olup süresi bitenler yeniden görevlendirilebilir veya seçilebilir²⁸⁷.

Değeri belirli bir tutarın²⁸⁸ altında bulunan uyuşmazlıklarda Hakem Heyetlerine başvurulması zorunludur. Bu parasal miktar her yıl toptan eşya fiyatları endeksine göre meydana gelen yıllık ortalama fiyat artışı oranında artmaktadır. Bu açıdan Hakem Heyetlerinin kararları, yargı organlarının iş yükünü hafifletmektedir. Bu uyuşmazlıklarda heyetin vereceği kararlar tarafları bağlar. Bu kararlar İcra ve İflas Kanununun ilamların yerine getirilmesi hakkındaki hükümlerine göre yerine getirilir. Taraflar bu kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde tüketici hakem heyetinin bulunduğu yerdeki tüketici mahkemesine itiraz edebilir. İtiraz, tüketici sorunları hakem heyeti kararının icrasını durdurmaz. Ancak, talep edilmesi şartıyla hâkim, tüketici sorunları hakem heyeti kararının icrasını tedbir yoluyla durdurabilir. Tüketici sorunları hakem heyeti kararlarına karşı yapılan itiraz üzerine tüketici mahkemesinin vereceği karar kesindir²⁸⁹.

Hakem Heyetlerinde; heyetin çalışmalarına ve kararlarına esas olacak dosyaları hazırlamak ve uyuşmazlığa ilişkin raporu sunmak üzere raportör görevlendirilmektedir. Hakem Heyetleri buldukları idari yönetim birimi içerisinde görevli ve yetkilidir. Hakem Heyetine başvuru bir dilekçe ile yapılır. Dilekçeye uyuşmazlıkla ilgili tüm delil ve belgelerin eklenmesi gerekmektedir. Başvuru için herhangi bir harç veya masraf alınmaz. Başvurular, tüketicinin mal veya hizmeti satın aldığı satıcının bulunduğu yerdeki veya tüketicinin ikametgâhının bulunduğu yerdeki Hakem Heyetine yapılır.

Başvurular, başvuru tarih ve sırasına göre en geç altı ay içinde görüşülerek sonuca bağlanır. Yapılan başvurunun niteliği, başvuru konusu, mal veya hizmetin özelliği gibi hususlar dikkate alınarak, karar süresi en fazla altı ay daha uzatılabilir. Tarafların ivedi inceleme talebinde bulunması ve bu talebin başkan tarafından uygun görülmesi halinde başvuru, tüketici hakem heyetince öncelikle gündeme alınarak sonuçlandırılır. Heyet ayda ikiden az olmamak üzere ihtiyaç duyulduğunda başkanın çağrısı üzerine her zaman

²⁸⁷ Tüketici Hakem Heyetleri Yönetmeliği m.8.

²⁸⁸ Tüketici hakem heyetine zorunlu başvuru sınırı 2015 yılı için; İlçe tüketici hakem heyetleri için 2.200,00-TL, Büyükşehir statüsünde olan illerdeki il tüketici hakem heyetleri için 2.200,00-TL ile 3.300,00-TL arası, Büyükşehir statüsünde olmayan illerin merkezlerindeki il tüketici hakem heyetleri için 3.300,00-TL, Büyükşehir statüsünde olmayan illere bağlı ilçelerdeki il tüketici hakem heyetleri için 2.200,00-TL ile 3.300,00-TL arası olarak tespit edilmiştir.

²⁸⁹ Tüketici Hakem Heyetleri Yönetmeliği m.28.

toplabilir. Heyeti başkan dâhil en az üç üyenin hazır bulunması ile toplanır ve toplantıya katılanların oy çokluğu ile karar verir. Ayrıca üyeler çekimser oy kullanamaz ve oyların eşit olması halinde başkanın oy kullandığı tarafın çoğunluğu sağladığı kabul edilir²⁹⁰. Tüketici aynı uyuşmazlık konusu ile ilgili olarak birden çok hakem heyetine başvuramaz. Aksi takdirde diğer taraf lehine derdestlik itirazında bulunma hakkı doğar²⁹¹.

3.7. EKONOMİK VE SOSYAL KONSEY

Ekonomik ve Sosyal Konsey, sosyal devlet anlayışına paralel olarak, demokrasinin gerçekleştirilmesi amacıyla oluşturulmuş, meslek kuruluşlarının temsili esasına dayanan istişari nitelikte bir danışma organı olarak karşımıza çıkmaktadır. Konsey, siyasal iktidara teknik, ekonomik sosyal konuları ilgilendiren alanlarda yol gösterici, bilgi verici, uyarıcı ve karmaşık ekonomik konuları aydınlatıcı bir görev üstlenecek; diğer yandan siyasal iktidar ile sosyal ekonomik güçler arasında bir dayanışma ve işbirliği platformu oluşturacaktır²⁹².

Türkiye’de, Ekonomik ve Sosyal Konseyin kurulması için resmi olarak ilk adım 1995 yılında Başbakanlık Genelgesi²⁹³ ile atılmış, bunu 1996, 1997 ve 1999 yıllarındaki diğer genelgeler izlemiştir. Bunun yanında, VII. Beş Yıllık Kalkınma Planında “Ekonomik ve Sosyal Konsey yasal çerçeveye kavuşturulacaktır” şeklinde bir hedef de öngörülmüştür. Nihai olarak ise 4641 sayılı Kanun²⁹⁴ ve kanunun uygulanmasına dair yönetmelik²⁹⁵ ile Konsey yasal bir statüye kavuşmuştur.

Ekonomik ve Sosyal Konsey üçlü bir yapıya sahiptir. Konseye katılacak üyelerin ait oldukları kesimlere bakıldığında; üyelerin devlet (hükümet), işçi ve işveren kesimleri ile sivil toplum kuruluşlarından geldikleri görülür. Konsey, kamu kesiminden on beş, kamu kesimi dışından ise yirmi dört olmak üzere toplam otuz dokuz üyeden oluşmaktadır. Konseyinin başında ise Başbakan bulunmaktadır²⁹⁶.

²⁹⁰ Tüketici Hakem Heyetleri Yönetmeliği m.13,15.

²⁹¹ Tüketici Hakem Heyetleri Yönetmeliği m.11.

²⁹² M. Emin Ruhi, “Türkiye’de Ekonomik ve Sosyal Konsey”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S.1-4, 2001, s.154.

²⁹³ 17.03.1995 gün ve 1995/5 sayılı Başbakanlık Genelgesi.

²⁹⁴ 11.04.2001 kabul tarihli ve 4641 sayılı Ekonomik ve Sosyal Konseyin Kuruluşu, Çalışma ve Yöntemleri Hakkında Kanun.

²⁹⁵ 08.08.2001 Tarih ve 24487 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Ekonomik ve Sosyal Konseyin Teşekkülü İle Çalışma Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik.

²⁹⁶ Özden, a.g.e., s.140.

Ekonomik ve Sosyal Konseyin görev ve yetkilerini altı madde halinde ²⁹⁷ sıralanmıştır. Bu maddelerden;

“a) Toplumdaki ekonomik ve sosyal birimlerin, Hükümetin ekonomik ve sosyal politikalarının oluşturulmasına katılımlarını sağlamak, Hükümet ile toplumsal kesimler arasında ve toplumsal kesimlerin kendi aralarındaki uzlaşma ve işbirliğini güçlendirecek çalışmalar yapmak,

b) Oluşturduğu görüş, öneri ve raporları Hükümete, Türkiye Büyük Millet Meclisine, Cumhurbaşkanına ve kamuoyuna sunmak, görüş bildirilirken uzlaşılan ve uzlaşılamayan hususları ayrı ayrı belirtmek”

ile ilgili görevleri Konseyin, ülke içerisinde ekonomik ve sosyal sorunların çözümünde bir arabulucu rolü oynadığını göstermektedir.

Konseyin kuruluşu, “çoğulcu demokratik sistemin” gelişmesi adına önemli bir adımdır. Böylece, çağdaş toplumu oluşturan, meslek kuruluşları, bilimsel ve kültürel kamu kuruluşları, sendikal örgütler, basın ve kamuya yararlı dernek ile vakıfların da, en azından siyasal partiler kadar demokrasinin vazgeçilmez unsurları olduğunun bilincine ulaşılarak, bu toplumsal güçlerin, görüş ve düşüncelerinin de meşru ve etkili bir şekilde, iktidarı etkileyerek “milli iradenin” ayrılmaz parçası olma olanağı tanınmış olmaktadır²⁹⁸.

Konseyin, Kamu Denetçisine benzeyen en büyük özelliği, arabuluculuk rolü üstlenmesi ve aldığı kararların istişari mahiyette olmasıdır. Konseyin görüş, öneri ve raporları hukuken bağlayıcı değildir. Bu yüzden bunların sunulacağı makamlar olarak hükümet ve yasama organı, bunları aynen benimsemek zorunda değildir. Ancak bu makamlar, gerek kamuoyunun ve gerekse sosyal tarafların baskısı altında, Konsey kararlarını göz önünde bulundurmamak zorunda kalacaklardır. Ekonomik ve Sosyal Konsey, ekonomik ve sosyal nitelikli yasa tasarıları ve kalkınma planı ile yıllık program hakkında da görüş bildirme yetkisine sahiptir. Ancak bu tür görüşler, Konsey tarafından kendiliğinden değil, hükümetin istemesi üzerine oluşturulabilecektir. Bu özelliği ile de Konsey, Kamu Denetçisinden ayrılmaktadır. Çünkü Kamu Denetçisi, kimseden emir ya da talimat almadan, ilgi alanına giren bir konu hakkında toplumun yararına olacak görüşler bildirebilir ve bunları medya vasıtasıyla halka duyurabilir²⁹⁹.

²⁹⁷ 4641 sayılı Ekonomik ve Sosyal Konseyin Kuruluşu, Çalışma ve Yöntemleri Hakkında Kanunu'nun 3. maddesi.

²⁹⁸ Ruhi, a.g.m., s.173.

²⁹⁹ Özden, a.g.e., ss.140-141.

3.8. UYGULAMALARIN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ

Buraya kadar anlatılanlar, belli başlı kriterler göz önüne alınarak Tablo-3'teki gibi özetlenebilir.

Tablo-3: Kamu Denetçiliği Kurumuna Benzer Uygulamaların Karşılaştırılması

	KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU	DEVLET DENETLEME KURULU	TBMM İNSAN HAKLARINI İNCELEME KOMİSYONU	TBMM DİLEKÇE KOMİSYONU	İNSAN HAKLARI KURUMU	KAMU GÖREVLİLERİ ETİK KURULU	TÜKETİCİ HAKEM HEYETİ
Harekete Geçme Şekli	Şikâyet üzerine	Cumhurbaşkanının talimatı ile	Re'sen veya şikâyet üzerine	Şikâyet üzerine	Re'sen veya şikâyet üzerine	Re'sen veya şikâyet üzerine	Başvuru üzerine
Bağlı Olduğu Yapı	TBMM	Cumhurbaşkanlığı	TBMM	TBMM	Başbakanlık	Başbakanlık	Hakem Heyeti başkanı illerde Ticaret İl Müdürü, ilçelerde ise Kaymakam
Üyelerin Seçimi	TBMM	Cumhurbaşkanı	TBMM	TBMM	2 üye C.başkanı, 7 üye Bakanlar Kurulu, 1 üye YÖK, 1 üye Türkiye Barolar Birliği	Bakanlar Kurulu	Ticaret il müdürü (ilçede kaymakam), Belediyeden, Barodan, tüketici örgütlerinden, odadan birer üye
Üye Sayısı	1 Başdenetçi ve 5 Denetçi	9	26	12	11	11	5
Üyelerin Görev Süresi	4 Yıl	İki yılda bir Kurul üyelerinden üçte biri yenilenir	Bir yasama döneminde iki seçim yapılır. Her seçilen iki yıl görev yapar	Bir yasama döneminde iki seçim yapılır. Her seçilen iki yıl görev yapar	4 yıl	4 yıl	Başkan dışındaki üyelerin görev süresi üç yıldır
Görevleri	İdarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek ve önerilerde bulunmak	Tüm kamu kurum ve kuruluşları, Kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşları, İşçi ve işveren kuruluşları, Kamuya yararlı dernekler ve vakıflar	İnsan haklarının ihlale uğradığı iddiaları ile ilgili başvuruları incelemek, uluslararası alanda insan hakları konusundaki gelişmeleri izlemek	İdarelerin işlemlerini, hukukilik ve yerindelik bakımından denetlemek	İşkence ve kötü muamele ile mücadele etmek, şikâyet ve başvuruları incelemek ve sonuçlarını takip etmek	Kamu görevlilerinin uymaları gereken davranış ilkelerini belirlemek, etik davranış ilkelerinin ihlal edildiği iddiasıyla gerekli incelemeleri yapmak	Tüketiciler ile satıcı ve sağlayıcılar arasında çıkan uyuşmazlıkları çözümlenmek

Görevinin İstisnaları	Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler, Yasama ve yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler, TSK'nın sırf askerî nitelikteki faaliyetleri	Silahlı Kuvvetler ile yargı organları	Belli bir konuyu ihtiva etmeyenler ve yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili başvurular incelenmez	Yargı mercilerinin görevine giren konular, idari başvuru yollarının tüketilmeden yapılan dilekçelerin Komisyonunda görüşülmez	Konunun yargı mercilerine intikal etmesi	Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Bakanlar Kurulu üyeleri, Türk Silahlı Kuvvetleri ve yargı mensupları ile üniversiteler	Belirli parasal sınırların üzerindeki uyuşmazlıklar
Kamu Tüzel Kişiliği	Var	Yok	Yok	Yok	Var	Var	Yok
Kararların Bağlayıcılığı	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok	Heyetin vereceği kararlar tarafları bağlar. Ancak itiraz edilirse tüketici mahkemesinin vereceği karar kesindir
Dava Açma Süresine Etkisi	Durdurur	Durdurmaz	Durdurmaz	Durdurmaz	Durdurmaz	Durdurmaz	Durdurmaz

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

Türkiye’de faaliyet gösteren bu uygulamalar genel olarak değerlendirildiğinde;

İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu, İnsan Hakları Kurumu ve Kamu Görevlileri Etik Kurulu’nun hem şikâyet üzerine hem de re’sen (kendiliğinden) harekete geçebildiği, diğer uygulamaların ise sadece şikâyet başvurusu üzerine incelemeye başlayabildiği görülmektedir.

İnsan Hakları Kurumu ve Kamu Görevlileri Etik Kurulu’nun idari anlamda Başbakanlık ile ilişkilendirildiği, Devlet Denetleme Kurulu’nun Cumhurbaşkanlığı’na bağlı olduğu görülmektedir. İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu ve Dilekçe Komisyonu’nun TBMM bünyesinde yer aldığı, Kamu Denetçiliği Kurumu’nun da idari anlamda TBMM Başkanlığına bağlı olarak örgütlendiği görülmektedir.

Uygulamaların görev alanlarına bakıldığında; Kamu Denetçiliği Kurumu İdarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını incelemek ve önerilerde bulunmakla sorumlu iken, Dilekçe Komisyonu İdarelerin işlemlerini, hukukilik ve yerindelik bakımından denetlemekle yükümlüdür. Devlet Denetleme Kurulu’nun görev alanı tüm kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşları, işçi ve işveren kuruluşları, kamuya yararlı dernekler ve vakıflarını kapsamaktadır. İnsan Hakları Kurumu ile İnsan

Haklarını İnceleme Komisyonu insan hakları konusundaki ihlalleri incelemek, işkence ve kötü muamele ile mücadele etmek için faaliyet göstermektedir. Kamu Görevlileri Etik Kurulu ise kamu görevlilerinin uymaları gereken davranış ilkelerini belirlemek, etik davranış ilkelerinin ihlal edildiği iddiasıyla gerekli incelemeleri yapmakla görevlidir. Tüketici Hakem Heyetleri de kendi görev alanı içinde tüketiciler ile satıcı ve sağlayıcılar arasında çıkan uyuşmazlıkları çözmek için çalışmaktadır.

Bu görevlerin sınırları ise görev istisnaları olarak düzenlenmiştir. Nitekim Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler, yasama ve yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler, TSK'nın sırf askerî nitelikteki faaliyetleri Kamu Denetçiliği Kurumu'nun inceleme alanı dışında kalmıştır. Benzer şekilde İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu da belli bir konuyu ihtiva etmeyen ve yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili başvurularda inceleme yapamaz. Ayrıca farklı olarak Kamu Görevlileri Etik Kuruluna en az genel müdür ve genel müdür düzeyinde oldukları kabul edilen unvanlarda bulunanlar için başvuruda bulunma şartı getirildiği görülmektedir.

Bu uygulamalardan Kamu Denetçiliği Kurumu, Kamu Görevlileri Etik Kurulu ve İnsan hakları Kurumu'nun ayrı tüzel kişiliklere haiz olduğu görülmektedir.

Tüketici Hakem Heyetleri hariç diğer uygulamaların vermiş olduğu kararların hukuken bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Ancak Tüketici Hakem Heyetleri'nin vereceği kararlar tarafları bağlamaktadır. Fakat taraflarca karara itiraz edilirse tüketici mahkemesinin vereceği karar kesin nitelik taşımaktadır.

Kamu Denetçiliği Kurumu hariç diğer uygulamaların dava açma süresine etkisi bulunmamaktadır. Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru yapıldığında ise dava açma süresi durmakta ve Kurumun karar vermesi ve ilgiliye tebliğinden itibaren kalan kısım üzerinden süre tekrar işlemeye başlamaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİLENDİRME AÇISINDAN OMBUDSMAN KURUMUNUN YERİ VE ÇEŞİTLİ ÜLKE UYGULAMALARI

1. VERGİLENDİRMEDE OMBUDSMAN KURUMUNUN ROLÜ VE FONKSİYONLARI

1.1. VERGİLENDİRME İŞLEMİ İLE İDARİ İŞLEM ETKİLEŞİMİ

İdarenin her türlü işlem ve eylemleri ile tutum ve davranışlarının, bu bağlamda bir idari işlem niteliği taşıdığı için vergilendirme işlemlerinin de Ombudsman tarafından denetleneceği açıktır. Hatta ve hatta sadece vergileme ile ilgili idari işlemler değil, çok daha geniş bir alana hitap eden tutum ve davranış niteliğindeki faaliyetler de Kurumun inceleme alanına dâhil olacaktır. Dolayısıyla Gelir İdaresinin tüm teşkilatının mükellefler hakkında yürüttüğü şekli/mali etki doğuran¹ tüm vergisel işlem ve eylemler ile tahsil dairelerinin işlem ve eylemlerinin yanı sıra bunların tutum ve davranışları da Ombudsmanın görev alanına girecektir.

Tartışmasız idare hukuku ile vergi hukuku ilişkileri birbiri ile sıkı etkileşim içindedir. Daha da somutlaştırılırsa bireysel bir vergi işlemi, tam anlamıyla (tipik) bir idari işlem niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla idari işlem teorisi, idare hukuku alanından tümüyle vergi hukukuna yansımaktadır. İdari işlemler için aranması gereken unsurlar aynen vergilendirme işlemlerinde de uygulanacağı için idari işlemlerin unsurları, sakatlıkları, sakat işlemlerin geri alınması, kaldırılması, yargısal denetim gibi konularda esas alınan ilkeler geniş ölçüde vergilendirme işlemleri açısından da geçerlidir. Bunun yanında idare icrai kararı tek taraflı olarak aldığı için, kamu gücü ayrıcalıkları vergi hukukunda kendini hiç olmadığı kadar net gösterir². Diğer taraftan vergileri tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil eden personele ilişkin düzenlemeler ile idari birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler de idare hukukunun konusuna girmektedir. Ayrıca vergi yargısı organlarının idari yargı sistemi bünyesinde

¹ Sadık Ökçün, “Vergilendirme İşlemlerine Karşı Kamu Denetçiliği Kurumu’na Yapılabilecek Şikâyetlerin Hukuki Etkileri-1”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 256, Nisan 2014, s.284.

² Civan Turmangil, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 39, Sayı 1-4, Ankara, 1982-1987, s.136.

bulunmakta yani vergi uyumsuzluklarında uygulanacak usul hükümlerinin büyük bir kısmı, idarî yargılama usulüne ilişkin bir kod olarak kabul edilen, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer almaktadır³.

1.1.1. İdari İşlem Teorileri Açısından Vergilendirme Süreci

Vergilendirme sürecine genel olarak baktığımızda; bir vergi borcunun doğması için ilk koşul, yasallık ilkesinin gereği, bir vergi yasası hükmünün bulunmasıdır. Yürürlükteki bu kanun hükmü, vergilendirme işleminin hukuki sebebini oluşturmaktadır. Ayrıca bu vergi yasası hükmünün uygulanabilmesi için gereken ikinci koşul, bütçe ile ön-izin verilmiş olması (Bütçe Kanunu'nun C cetvelinde yer alması) zorunluluğudur. Zira yürürlükte olsa bile, bir vergi kanununun o yıl C Cetvelinde bulunmaması halinde, bu kanuna dayanarak o yıl vergi istenmesi olanaksızdır. Bu ön koşullar sağlandıktan sonra vergi yasası hükümleri çerçevesinde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması (vergilendirme işleminin maddi sebebi) ile yükümlü ve devlet arasında somut bir vergi ilişkisinin başlaması söz konusu olmaktadır⁴.

Bu çerçevede teknik olarak vergi borcu vergiyi doğuran olay⁵ ile başlar ve birbirini takip eden bir dizi işlemi içinde barındırır. O halde vergilendirme işlemi başlangıçtan sona erene kadar ard arda gelen birden çok tek yanlı işlemi özünde barındırmaktadır. Vergilendirmenin kendisini genel ve üst bir işlem olarak kabul edersek bütünün çeşitli aşamalardan oluşan bir takım alt düzeydeki işlemlere ayrıldığını görebiliriz. Alt düzeydeki işlemlerin her biriyle amaçlanan başlı başına ayrı bir hukuki varlık oluşturacak genel ve üst işlemi meydana getirmektedir⁶. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra vergi borcunun sona ermesine kadar geçmesi gereken tarh⁷, tebliğ⁸, tahakkuk⁹ ve tahsil¹⁰ aşamalarından oluşan

³ Mualla Öncel – Ahmet Kumrulu – Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 15. Bası, Ankara, Ocak 2008, s.3; Doğan Şenyüz – Mehmet Yüce – Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, 5. Baskı, Bursa, 2014, s.6; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 6. Bası, Ankara, 2012, ss.72-73; Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 46, Sayı 1-4, Ankara, 1997, ss.194-195.

⁴ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s.87; Karakoç, a.g.e., s.253.

⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğar”. Vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur. Vergi işleminde hukukî sebep yürürlükteki yasa hükmüdür (soyut norm); maddî sebep ise vergiyi doğuran olaydır (somut tip). Somut olay norma uygun olarak gerçekleşmişse sebep unsuru tümüyle ortaya çıkmış demektir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, kişiliğinde gerçekleşmiş olan kimse yükümlü statüsüne girer. Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s.87.

⁶ Şükrü Kızılot ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart 2007, s.131.

⁷ Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir (Vergi Usul Kanunu madde 20).

⁸ Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir (Vergi Usul Kanunu madde 21).

dört etaplı bir işlemler süreci vardır. Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirmede nihai amaç verginin tahsilidir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mükellef nezdinde ortaya çıkan soyut vergi, tarh ile miktarı belirli somut bir borç haline dönüşür ve tahsil aşaması itibarıyla borçlusu konumundaki mükellef tarafından ödenir.

Vergilendirme süreci bir dizi işlemlerden meydana geldiğine göre konunun, idari işlem teorileri çerçevesinde zincir işlemler ve ayrılabilir işlemler yönünden açıklanması faydalı olacaktır.

Zincir işlemler; belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden ve tamamlanan, biri diğerinin hukuki sebebini oluşturan bir dizi işlemler bütünü olarak tanımlanabilir. Bu tanım çerçevesinde dikkate alınması gereken ilk belirleyici özellik, zincir işlemlerde, zinciri oluşturan halkaların, hedeflenen amaç olan nihai işlem ortaya çıkıncaya kadar “belirli bir süreklilik, devamlılık içinde birbirlerini izleme gereği”dir. Zaten istenilen süreç, ancak belirli işlemlerin ard arda ve zincirleme olarak yapılması ile tamamlanır. Bu noktada, öne çıkan özellik, halka işlemler yönünden sürekliliğin, idari prosedürün objesi durumundaki nihai işleme kadar sürmesidir. Belirleyici bir diğer özellik, zinciri oluşturan halka işlemlerin, düzenleyici nitelikte olmayan bir dizi işlemde meydana gelmesi ve bunların arasında gerçek anlamda bir “hukuki bağ” bulunmasıdır¹¹. Zinciri oluşturan halka işlemin amacı, nihai işlemin ortaya çıkmasını sağlamaktır ve halka işlemlerin ayrıca dava konusu yapılması olanaksızdır. Halka işlemlerle ilgili hukuka aykırılık iddiaları, ancak nihai işleme karşı açılan bir iptal davasında ileri sürülebilir¹². Bu şekilde düşündüğümüzde vergilendirme sürecindeki tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilden oluşan dört aşamayı ihtiva eden dizi işlemler, bir zincir işleme işaret etmektedir. Ancak, işlemler arasındaki hukuki ilişkinin bir sonucu olarak bazıları ara işlem, bazıları ise nihai işlem olan asıl işlem niteliği taşımaktadır. Vergilendirme sürecinde hedeflenen nihai işlem, tahsil işlemi olduğu için önceki işlemler, halka işlemlerdir. Dolayısıyla halka işlemlerin amacı, asıl işlemi ortaya çıkarmaktır. Zincir işlemin halkaları durumundaki ara işlemler, işlemin son halkası olan asıl işlem gerçekleşene

⁹ Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir (Vergi Usul Kanunu madde 22).

¹⁰ Verginin tahsili, tarh ve tahakkuk eden verginin kanuna uygun surette ödenmesidir (Vergi Usul Kanunu madde 23).

¹¹ Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları No: 51, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990, ss.121-127.

¹² Serkan Ağar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-II”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 68, 2007, s.385.

kadar birbirini takip eder. Zincir işlemler kuramında ara işlemlerde olan sakatlıklar ancak asıl işlemle birlikte dava edilebilmektedir¹³.

Ayrılabilir işlemler; karar alma sürecinde birden çok işlemin yapılması ile aşamalı olarak gerçekleşen idari işlemlerden birinin, ondan ayrılarak başlı başına “yürütülebilir”lik niteliği kazanıp¹⁴, her bir işlemi tek tek ele alma, onları hukuki yapıları ve etkileri bakımından bir ayrıma tabi tutma görüşünden doğmuştur¹⁵. Ayrılabilir işlem kuramı ile süreç içinde yer alan çeşitli işlemlerden biri hukuki sonuç doğuruyorsa o işlemin asıl işlemten ayrı olarak yargı önüne getirilebilmesi mümkün olmaktadır. Dolayısıyla, bu sayede işlem süreci içinde yer alan ve tek yanlılık ve icrailik özelliklerine sahip olan idari işlemlerin ortaya çıkarılması ve onların yargısal denetiminin yapılması sağlanarak, iptal davasının uygulama alanının genişlemesine yardımcı olunmuştur¹⁶. Ayrılabilir işlemler, zincirin sonu beklenmeksizin zincir içindeki ara işlemlerin asıl işlemten koparılarak ayrı olarak yargı önüne getirilebildiği için idari sürecin sona ermesini beklemeye gerek olmadan zinciri oluşturan ve hukuki sonuç doğuran halkalardan her biri diğerlerinden bağımsız ve tek başına bir işlem olarak dava konusu edilebilir¹⁷.

Vergilendirme sürecini bu açıdan değerlendirdiğimizde; zincir işlemler ile ayrılabilir işlemleri aynı anda içinde barındırdığını söyleyebiliriz¹⁸. Şöyle ki; aşamalı olarak gerçekleşen idari işlemlerde ayrılabilirlik durumu ortaya çıkar. Ayrılabilir işlemler kuramı, vergilendirme sürecinde nihai işlem olan tahsil işlemine karşı ve tahsil işleminin hazırlayıcısı ve sebebi niteliğindeki tarh işlemine (tebliğ ve tahakkuk aşamaları hukuk tekniği açısından ayrı bir idari işlem kimliği taşımadığından) karşı dava açılmasında uygulanabilir. Dolayısıyla ayrılabilir işlem olmanın bir sonucu olarak tarh, tahsil işleminden ayrı olarak davaya konu edilebilir. Bu nedenle de tarh işlemi dava edilirken nihai işlem olan tahsilat işleminin beklenilmesine gerek yoktur. Tarh işleminden mükellefin haberdar edilmesi gerektiği için, dava açılması tahakkuk aşamasında olur. Tahakkuk aşamasında açılacak davada tarh ve tebliğdeki sakatlıkların yanı sıra tarh işleminden önce gelen hazırlık işlemlerindeki sakatlıklar da ileri sürülebilir. Bu zincir ilişkide tahakkukun gerçekleşmesi, tahsil işleminin sebebini oluştururken, tahsil işlemi de tahakkukun sonucunu oluşturur. Kanun koyucu tarh işleminin tahsil işlemiyle olan hukuki bağımlı çözülebilir nitelikte kabul etmiş ve tarh işlemine karşı ilgilinin yargı yoluna

¹³ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s.158.

¹⁴ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s.512.

¹⁵ Murat Sezginer, **Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.58.

¹⁶ Murat Sezginer, “İdari İşlem - İcraîlik - Ayrılabilir İşlem -Yargısal Denetim”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. LXIX, S. 1-2, 2011, s.245.

¹⁷ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s.159.

¹⁸ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2013, s.12.

başvurabileceğini öngörmüştür. Şüphesiz tarh işleminin icrai nitelikte olması da bunu gerektirmektedir. Kanun koyucu bu bölünebilmeyi öngörmemiş olsaydı bile, ayrılabilir işlemler kuramına göre tarh işlemi, tahsil işleminden bağımsız olarak dava konusu edilebilirdi. Böylelikle tarh işleminde gerçekleşen bir sakatlık tahsil işlemini beklemeden kendi aşamasında yargı önüne taşınabilmektedir. Çünkü tahsil işleminin sebebi durumunda olan tarh işlemindeki sakatlık tahsil işlemine geçilmesine engel oluşturacaktır. Eğer, zincir işlemler kuramına göre davranılmış olsaydı zincir işlemin son halkasından önceki tüm işlemlerdeki (ara işlemler) aykırılıklar asıl işlem tesis edildikten sonra asıl işleme karşı açılacak bir davada onunla birlikte ileri sürülebilecekti. Oysa, ayrılabilir işlemler kuramı gereği, zincirin halkaları olan ara işlemler eğer ilgililer üzerinde hukuki sonuç doğurmuş ise (tarh işlemi olduğu gibi), ara işlemlerde meydana gelen sakatlıklar, asıl işlem beklenmeksizin davaya konu edilebilir. Vergilendirme sürecinde takdir komisyonu kararları, tarh, tahsil, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, düzeltme, şikâyet başvurusunun reddi gibi işlemler ilgili kişinin hukukunu etkilemesi nedeniyle icrai işlemler olup, asıl işlemten bağımsız olarak davaya konu edilebilmektedir¹⁹.

1.1.2. İdari İşlem Unsurları Açısından Vergilendirme İşlemleri

Vergilendirme sürecinde mükelleflerin hukuki konumlarını değiştirerek sonuç doğuran başlıca iki evre bulunmaktadır. Bu evrelerden birincisi tarh edilen verginin tebliğ edildikten sonra tahakkuk edilinceye kadar geçen süreci, ikincisi ise tahsil sürecini kapsamaktadır. Birinci evre ve içindeki aşamalar tamamlanmadan ikinci evreye geçilmesi mümkün değildir²⁰. Vergilendirme sürecinde, sadece tarh ve tahsil işlemi, hukuk tekniği açısından idari işlem olarak (icrai karaktere sahip) karşımıza çıkmaktadır. Zira bu süreçteki tebliğ işlemi²¹, uygulamaya ilişkin usul ve şekil işlemi olup tahakkuk aşamasının başlamasına sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla tebliğ, verginin tarhı ile tahakkuku arasında köprü vazifesi görmektedir²². Benzer şekilde vergi borcunun ödenecek duruma gelmesini yani tarh edilmiş verginin belirgin bir şekilde somutlaşmasını²³ ifade eden tahakkuk aşaması da, başka hiçbir

¹⁹ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., ss.157-161.

²⁰ Şükrü Kızılot ve diğerleri, a.g.e., s.132.

²¹ Ayrıntılı bilgi için bkz., Doğan Şenyüz, **Vergi Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Haziran 1997, ss.27-30.

²² Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s.175.

²³ Yavuz Atar, **Vergi Hukuku Genel Esaslar**, Mimoza Yayınları, Konya, 1991, s.69.

idari muamele veya tasarrufa gereksinim duymaksızın²⁴ vergi borcunun kendiliğinden geldiği bir aşamayı²⁵ ve olguyu ifade eden bir saptama (tespit) niteliğinde²⁶ olup, tarh işlemini teyit edici bir işlemdir²⁷ ve belirleyici idari işlemlere örnek olarak gösterilebilir²⁸. Sonuç olarak tebliğ ve tahakkuk aşamaları hukuk tekniği açısından ayrı bir idari işlem kimliği taşımadığı için, idari işlemlerin unsurları olan yetki, şekil, usul, sebep, konu ve amaç unsurları ve bu unsurlarda ortaya çıkabilecek sakatlıklar sadece tarh ve tahsil işlemleri için söz konusu olmaktadır. Tarh ve tahsil işlemleri bu unsurlar yönünden hukuka aykırı oldukları durumlarda doğrudan iptal davasına konu olabilecektir.

1.1.2.1. İdari İşlem Unsurları Açısından Tarh İşlemi

Tarh işleminin hukuka uygun bir şekilde vücut bulabilmesi için, idari işlemlerin unsurları bakımından incelenmesi ve hukuk kurallarına uygun olması gerekmektedir. Aksi halde unsurlardan biri ile hukuka aykırı olan tarh işlemi, aykırılığın derecesine göre, hiç doğmamış veya iptali gerektirecek derecede sakatlıkla malul kabul edilir²⁹.

1.1.2.1.1. Yetki Unsuru:

Yetki, kamu gücü kullanarak, tek yanlı irade beyanı ile idari işlem yapabilme iktidarındır ve her türlü idari makam için, kendi görev alanını gösteren hukuk kuralları tarafından belirlenir. Kamu makamlarının görev alanlarının ve yetkilerinin yasa ile çizilmesi ve belirlenmesi esasen anayasal bir gerekliliktir. Bu durum Devletin vergi koyma, salma ve toplama işlevi için de geçerlidir. Vergi koyma, salma ve toplama yetkisi, Devletin egemenlik hakkına³⁰ dayanmaktadır. Konumuzla ilgili kısmı da verginin yasallığı ilkesi olarak anayasamızda hüküm altına alınmış³¹ ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler

²⁴ Serkan Açar, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2009, s.125.

²⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 22. maddesi, tahakkuku, bir idari işlem olarak değil, bir aşama (safha) olarak tanımlamıştır.

²⁶ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s.184.

²⁷ Aziz Taşdelen, “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 56, Sayı 1, 2007, s.287.

²⁸ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukukuna Giriş I**, TODAİE Yayınları No:117, Ankara, 1970, s.156.

²⁹ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2006, s.11.

³⁰ “Egemenlik, kayıtsız şartsız milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.” T.C. Anayasası’nın 6. Maddesi.

³¹ T.C. Anayasası’nın 73/3. Maddesi.

kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır şeklinde ifade edilmiştir. Sonuç olarak vergi koyma yetkisi yasama organına, verginin kanunda yazılı tipe uygun olaya dayanarak hesaplanıp, salınması ve toplanması yetkisi de, yürütme organına ve ona bağlı idareye aittir³². Dolayısıyla tarh yetkisinin de vergi dairesinde olduğu açıktır³³ ve tarh işleminin yetkili olmayan vergi dairesince yapılması durumunda, yetki unsuru yönünden sakatlık ortaya çıkacaktır.

İdari makamların yetkilerini, *kişi, konu, yer ve zaman* bakımından olmak üzere dört şekilde inceleyebiliriz. Aynı zamanda kişi, konu, yer ve zaman bakımlarından yetki kurallarına uyulmadan yapılmış bir işlem, yetki unsuru bakımından sakat sayılmaktadır. Yetki unsurunda olabilecek sakatlık halleri ise fonksiyon (görev) gaspı, yetki gaspı, yetki tecavüzü ve ağır ve bariz yetki tecavüzü şeklinde kategorize edilebilir.

Kişi bakımından yetki; bir kamu tüzel kişisinden çıkan idari işlemin o kamu tüzel kişisi adına işlem yapmaya yetkili kişi veya kişiler tarafından yapılabilmesini ifade etmektedir³⁴. Kişi yönünden yetkisizliğin verginin tarhı konusuna yansımaları değerlendirildiğimizde; vergi alacağının miktarının, vergi kanunlarında buna yetkili olduğu açıkça gösterilen idari makamlar dışındaki idarelerce tespit edilip, muhatabına tebliğ edilmesi şeklinde karşımıza çıkar. Verginin tarhına yetkili kamu idaresi vergi daireleri olduğu için, vergi dairesi dışındaki bir idari makamın örneğin Çevre Şehircilik İl Müdürlüğü'nün vergi tarh etmesi durumunda tarh yetkisi bu makam tarafından gasp edilmiş olmaktadır³⁵. Bu ve benzeri kişi yönünden yetkisizlik durumları da yetki gaspı olarak adlandırılır. Yetki gaspı, idareye tamamen yabancı veya idare adına irade açıklamaya yetkili olmayan bir kimse ya da mercii tarafından yapılan işlemler durumunda ortaya çıkan bir yetki sakatlığıdır ve bu tür sakatlıkların müeyyidesinin yokluk olduğu kabul edilir³⁶.

Konu bakımından yetki; bir idari makam hangi konuda karar almaya yetkili ise sadece o konuda karar alabilmesi durumunu ifade eder. Bir vergi dairesinin, tarh, tahakkuk ve tahsili ile görevli bulunduğu vergi türünden başka bir vergi ile ilgili olarak tarh işlemi yapmış bulunması durumunda, tarh yetkisinin konu bakımından yetkisizliği söz konusu olur. Kurumlar vergisi tarhına yetkili olan bir vergi dairesinin veraset ve intikal vergisi tarh etmesi buna

³² Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.130-132.

³³ Ancak istisnai olarak, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 43/4. maddesi "İthalde alınan katma değer vergisi ilgili gümrük idaresince tarh olunur." şeklinde hüküm koyarak, gümrük idaresine tarh yetkisi tanımıştır.

³⁴ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.794-800.

³⁵ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.137.

³⁶ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.815-817.

örnek olarak verilebilir³⁷. Söz konusu tarhiyat işlemi konu yönünden yetki tecavüzü³⁸ ile sakatlanmaktadır. Yetki tecavüzü bir idari makamın diğer bir idari makamın yetkili olduğu bir konuda veya yerde işlem tesis etmesi demektir. Yetki tecavüzü durumunda, böyle bir konunun hukuka aykırılığı ileri sürülerek iptali istenebilir³⁹.

İdari makamlar ancak kendi idare alanlarına giren konularda işlem yapabileceğinden, idarenin, yasama ya da yargı organlarının görev alanına giren konularda işlem tesis etmesi durumunda konu bakımından diğer bir yetkisizlik hali olan görev (fonksiyon) gaspı ortaya çıkar. Fonksiyon gaspının söz konusu olduğu durumlarda, kararı alan kişi ya da makam, idare adına irade açıklamaya ve icrai karar almaya yetkili olmakla beraber, aldığı karar yasama ya da yargı fonksiyonuna ilişkindir⁴⁰. Anayasamızda; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır şeklinde ifade edilen ve “vergilerin yasallığı ilkesi” olarak karşımıza çıkan bu açık Anayasa hükmüne aykırı olarak; vergi idaresi veya Bakanlar Kurulu, herhangi bir kanuna dayanmadan yeni bir vergi mükellefiyeti getirirse (vergi koyarsa), vergilendirme biçiminde ortaya çıkan bir temel hak ve hürriyet alanını idari işlemle düzenlemiş, dolayısıyla idare, yasama organının görevli olduğu bir alana el atmış olur ki bu yetkisizlik hali, idari işlemin yok hükmünde sayılmasına neden olur⁴¹.

Yer bakımından yetki; bir idari makamın hangi yerde, hangi coğrafi alanda karar almaya yetkili ise, orada karar alabilmesi durumunu ifade eder⁴². Her kurum kendi coğrafyasında yetkili olduğu için, yer yönünden yetkisizliğe vergi hukuku alanında⁴³ şöyle bir örnek verilebilir. Gelir Vergisi Kanununa göre istisnalar dışında, tarhiyat mükellefin ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından yapılır⁴⁴. Eğer vergi, belirtilen

³⁷ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.138.

³⁸ Bazı yazarlar “yetki tecavüzü” kavramı yerine “yetki aşımı” kavramını kullanmaktadır. Mukbil Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri**, Teksir, Ankara, 1972 - 1973, s.208; Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., s.14.

³⁹ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.818-827.

⁴⁰ Sadık Artukmaç, **Bizde İdarenin Murakabesi**, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul, 1950, s.377; Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.810-815.

⁴¹ Açar, a.g.e., s.156.

⁴² Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.802-803.

⁴³ Dnş. 7. D., 02.12.2011 Tarih, E. 2009/7193, K. 2011/8521 sayılı “Davacı bankanın Türkiye genelinde bulunan 917 şubesi tarafından, yine bu şubelerin buldukları yerlerde kullanılan kredilerin geri ödenmesi sırasında tahsil edilen faizlerden kaynaklanan banka ve sigorta muameleleri vergisini doğuran olayın, şubelerin buldukları yerlerde gerçekleşmiş olması karşısında, söz konusu vergiyi tarh etmeye şubelerin bağlı oldukları yerdeki vergi dairelerinin yetkili olması nedeniyle, bu husus gözetilmeksizin, Banka Genel Merkezinin bağlı olduğu davalı Vergi Dairesince tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinde yetki yönünden hukuka uyarlık bulunmadığı...” kararı yer bakımından yetkisizliğe örnek olarak gösterilebilir.

⁴⁴ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 106. Maddesi; “Gelir Vergisi, mükellefin ikametgâhının bulunduğu mahal vergi dairesince tarh edilir. Şu kadar ki;
1. İş yeri ve ikametgâhi ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de evvelden bildirilmek kaydı ile iş yerinin bulunduğu;

yerdeki tarha yetkili daireler tarafından değil de, başka bir yerdeki vergi dairesi tarafından tarh edilirse yer bakımından yetkisizlik ortaya çıkar⁴⁵. Yer yönünden yetkisizlik halleri de yetki tecavüzünün bir uzantısı sayılır ve müeyyidesi iptaldir.

Zaman bakımından yetki; bir idari makamın hangi süre içinde karar almaya yetkili ise, o sürede karar alabilmesi durumunu ifade eder⁴⁶. İdari yetkinin zaman bakımından aşılması, belli bir süre içerisinde kullanılmak üzere verilen idari işlem tesisi yetkisinin, bu süre başlamadan veya bittikten sonra kullanılması halidir. Örneğin; vergi dairesi tarh yetkisini zamanında kullanmayarak, verginin zamanaşımına uğramasına⁴⁷ sebebiyet vermiş ise bu yetki bir daha kullanılamaz. Vergi dairesinin, beş yıllık süre geçtikten sonra, tarh işlemi tesis ederse, tarh yetkisinin zaman bakımından aşılması sonucunu doğurur. Benzer bir durum da, geçici bir süre için, örneğin, bir vergilendirme dönemi için, vergi oranlarının sıfırlanması durumunda da söz konusu olabilir. Vergi oranlarının sıfırlanması, vergi dairesinin bu oranın ilişkin bulunduğu vergi ile ilgili tarh yetkisini kaldırır. Vergi dairesi, bu süre zarfında, vergiyi doğuran olayı sebep göstererek, oranı sıfırlanan vergi hakkında tarh işlemi yapamaz. Tarhiyat yapması durumunda, yine tarh yetkisinin zaman bakımından aşılması sonucunu doğurur⁴⁸. Bu gibi durumların yetki tecavüzü ile sakat olduğunu ve müeyyidesinin iptal edilebilirlik olması gerektiğini söylemek mümkündür.

1.1.2.1.2. Şekil Unsuru:

İdari işlemlerde şekil unsuru, hukuk düzeninde değişiklik meydana getirmeye yönelik iradeyi açıklamak için kullanılan araç, kalıp ve bu iradenin maddi âlemdeki görüntüsü olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁹. İdari işlemlerde, şeklin kural olarak tanımlanması, hem idari işlemin varlığının ispatı için gerekli olmasından hem de söz konusu işlemin hangi makam veya merci tarafından ve nasıl yapıldığının anlaşılmasından kaynaklanmaktadır. Yine idari işlemin yazılı

2. Diğer ücretlerde, gezici olarak çalışanların ticaret ve serbest meslek kazançlarının vergileri bu ücret ve kazanç sahiplerinin ikametgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini icra ettikleri;

3. Dar mükellefiyete tabi olanların vergileri, beyannamelerini vermeye mecbur oldukları; Yerin vergi dairesince tarh olunur.

⁴⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.60.

⁴⁶ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.803-808.

⁴⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. Maddesi "Vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar" hükmü gereği tarh zamanaşımını tanımlamıştır.

⁴⁸ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., s.16.

⁴⁹ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., s.829.

şekle bağlanması onun denetlenmesine de imkân sağlamaktadır⁵⁰. Bu bağlamda idari işlem açısından ortaya çıkan şekil, işlemin sağlıklı şekilde doğabilmesi açısından kurucu unsurun ilk adımıdır⁵¹. İdari işlemlerde şekil şartı, hem idare edilenlerin özgürlüklerinin korunmasını hem de hizmetlerin belirli bir düzen içerisinde yürütülmesinin güvencesi sayılmaktadır⁵².

Kanunlarda öngörülen şekil kurallarına uyulmaması vergilendirme işlemi şekil unsuru açısından sakatlar. Şekil koşullarına aykırılık asli ve tali olmak üzere ikiye ayrılır. Vergi memurunun ihbarnamede parafının bulunmaması durumu tali şekil noksanlığı olarak değerlendirilebilir. Bu gibi tali şekil koşullarına aykırılıklar işlemi sakatlamadığı halde asli şekil aykırılıkları işlemi sakatlar⁵³. Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde⁵⁴ tebliğ olunan vesikaların esasa etki etmeyen şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyecekleri, ancak vergi ihbarıyla ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının⁵⁵ veya bu vesikanın görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş bulunmasının vesikayı hükümsüz kılacağı belirtilmektedir.

Vergi Usul Kanununa göre tarh işleminin şekil açısından uygun olabilmesi için beyana dayanan vergilerde “tahakkuk fişinin” kesilmesi gerekmektedir⁵⁶. Dolayısıyla, beyana dayalı vergilerde tarh ve tahakkuk aşamaları gerçekleşmesi için tahakkuk fişinin düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 26. maddesinde⁵⁷ biçimi gösterilen tahakkuk fişi, beyana dayalı vergilerde, tarh işleminin şekil unsurunu oluşturmaktadır⁵⁸. Tahakkuk fişinde

⁵⁰ A. Şeref Gözübüyük - Turgut Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, 1. Cilt, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2001, s.397.

⁵¹ Özay, a.g.e., s.491.

⁵² Karatepe, a.g.e., s.73.

⁵³ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s.94; Karakoç, a.g.e., s.279.

⁵⁴ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Hatalı Tebliğler” başlıklı 108. maddesi; Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.

⁵⁵ Dnş. 9. D., 02.11.2010 Tarih, E. 2008/8506, K. 2010/5692 Sayılı Kararında; “...davacı şirkete tebliğ edilen ihbarnamede, vergi mahkemesinde dava açma süresinin gösterilmediği anlaşılmakta olup, bahsi geçen ihbarnamenin kanunda belirlenen ihbarnamede yer alması zorunlu unsurları ihtiva etmediği ve dolayısıyla ihbarname niteliği taşımadığı açık olduğundan, içerdiği şekil noksanlığı nedeniyle hukuken hükümsüz olduğuna” hükmetmiştir.

⁵⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 25. Maddesi; Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler “Tahakkuk fişi” ile tarh ve tahakkuk ettirilir.

⁵⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 26. Maddesi; Tahakkuk fişi aşağıda yazılı malumatı ihtiva eder: 1. Fişin sıra numarası, 2. Tanzim tarihi, 3. Verginin nevi, 4. Vergi beyannamesinin tarihi, 5. Beyannamenin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi, 6. Mükellefin soyadı ve adı (Tüzel kişilerde unvanı), 7. Mükellefin açık adresi, 8. Verginin matrahı, 9. Verginin hesabı, 10. Verginin miktarı, 11. Vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi.

⁵⁸ Ezhan Doğrusöz, “Tarh İşleminin İdari Unsurları - II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 12, Sayı: 140, Ağustos, 2004, s.177.

bulunması gerekli bilgilerde eksiklik varsa bu eksiklik tahakkuk fişinin mükellefi bilgilendirme görevini özünden sakatlayacak nitelikte ise yani esasa müessir bir noksanlık ise tahakkuk fişi hükümsüz olur⁵⁹. Buradaki şekil unsuruna aykırılığın, esaslı şekil noksanlığı olduğundan, işlemin yok hükmünde sayılması sonucunu doğurmaktadır⁶⁰. Ancak esasa müessir olmayan şekil noksanlıklarının tahakkuk fişini hükümsüz kılmayacağı kabul edilmektedir⁶¹.

1.1.2.1.3. Usul Unsuru:

Usul, kısaca idari işlemin yapılmasında izlenen yol, yöntem, metot ve tarz anlamlarına gelmektedir. İdari işlemin özünü oluşturan iradenin açıklanması için izlenmesi gereken bazı usuller vardır. Örneğin; irade açıklanmadan önce bir hazırlık aşamasından geçer, olgunlaşır ve ancak belli şartlar içerisinde tespit edildikten sonra açıklanır⁶². Maddi hukuk, esas itibari ile usule bağlıdır; başka bir deyişle maddi hukukun soyut kalıplardan çıkarılarak somutlaştırılması, somut olaylara uygulanarak güncelleştirilmesi için usulün ve usulde yer alan çeşitli somut safhaların geçirilmiş olması gerekir. Bu anlamda usul ile maddi hukuk birbirleriyle karşılıklı ilişki içinde olup, farklı özellikleri ile birbirini tamamlar, bütünleştirir pozisyonundadır. İdari usul, idari makam tarafından hukuki sonuç doğurmaya yönelik olarak yapılan idari işlem ve idari sözleşmelerin ortaya çıkış sürecinin belirlenmesi, hazırlanması ve yapılmasıdır⁶³.

Vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinde uyması gerekli kurallar, bir idari usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Tarh işleminin tesisinden önce yetkili vergi dairesince izlenmesi gerekli usul kuralları da bu anlamda Vergi Usul Kanununda gösterilmiştir. Vergi dairesi, tarh işlemi yapma yetkisini kullanmadan önce bu usul kurallarına uygun işlem yapmak zorundadır. Eğer, vergi kanunlarında belirtilen usul kurallarına uyulmadan vergi tarh edilirse, vergi borcu doğmamış sayılacaktır⁶⁴. Örneğin, vergi dairesi,

⁵⁹ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1986/1987, s.98.

⁶⁰ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., s.20.

⁶¹ Dnş. 4. D., 10.03.1993 Tarih, E. 1990/4056, K. 1993/1118 Sayılı Kararında; "...Tahakkuk fişinde gösterilen vergilerin ödeme zamanları 1991 yılının Nisan, Temmuz ve Ekim ayları olup, tahakkuk fişinde vade tarihinin 30.8.1990 tarihi olarak gösterilmiş olması bu yasal durumu değiştirmeyeceğine" hükmetmiştir.

⁶² Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.851-892.

⁶³ Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, ss.64-68.

⁶⁴ Aksoy, a.g.e., s.60.

tarh işlemini yapmadan önce, vergi incelemesinde bulunmak⁶⁵, matrah takdir ettirmek⁶⁶, vergi mükellefinden açıklama istemek zorundadır⁶⁷.

İdari işlemlerin tesisinden önce yapılması gereken hazırlık işlemlerinin yapılmaması durumunda, tesis edilen idari işlem hukuka aykırı olacaktır. Örneğin; idarenin re'sen takdir yapabilmesi için öncelikle olayda re'sen takdir nedeninin mevcut olması ve bu nedenle birlikte idare kararını vergi inceleme raporuna veya takdir komisyonu kararına dayandırması gerekir. Bu nedenle idare, inceleme raporuna veya takdir komisyonu raporuna kararına dayanmadan re'sen tarhiyat yapamaz. Burada öncelikle tarha hazırlık işlemlerinin yani ön işlemlerin yapıldıktan sonra şartlar oluşmuşsa re'sen tarh yapılacaktır⁶⁸.

1.1.2.1.4. Sebep Unsuru:

Sebep, idareyi bir işlemi yapmaya yönelten dürtüdür⁶⁹. İdarenin düzenlediği veya yaptığı tüm işlemler mutlaka, gerçek ve hukuka uygun sebep/sebeplere dayanmak zorundadır. İdarenin dayandığı sebebin gerçek olması; varlığının, usulüne uygun olarak yapılan tespitlerle ortaya konulmuş bulunması anlamına gelirken, sebebin hukuka uygun olması da; idarenin işlemi dayandığı sebebin, kanunda o işlemin tesisi için dayanılabileceği öngörülen sebep ya da sebeplerden olması demektir⁷⁰. İdareyi işlem yapmaya iten saik, hukuki ya da maddi olabilir⁷¹. Dolayısıyla, tarh işleminin sebep unsurunu da bu iki dürtü açısından inceleyebiliriz. Vergilendirme/tarh işleminin hukuki sebebini, ilgili vergi kanunlarında yer alan soyut kurallar; maddi sebebini ise, vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır. Tarh işleminin sebep unsurunda bir sakatlığın bulunmaması için somut olayın (vergiyi doğuran olay) soyut kurala (kanun hükmü) uygun olması gerekir. Başka bir deyişle, hukuk normu ile somut olay arasındaki tipiklik ilişkisinin doğru kurulması, tarh işleminin sebep unsurunun gerçekleşmesi

⁶⁵ Dnş. 9. D., 13.12.2012 Tarih, E.2010/4896, K.2012/9474 Sayılı Kararı; "...hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, kod listesine girmemek amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen vergi ziyayı cezasında yasal isabet görülmemiştir".

⁶⁶ Dnş. 4. D., 04.11.2004 Tarih, E.2004/772, K.2004/2182 Sayılı Kararı; "...Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle re'sen takdir nedeninin mevcut olması, başkaca somut bir tespit ve veri bulunmadan, beyan dışı kazancın bulunduğu bir göstergesi değildir. Bu nedenle, başkaca bir tespit bulunmadan ortalama kar oranları esas alınarak matrah farkı yaratılması yerinde görülmemiştir".

⁶⁷ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., s.19.

⁶⁸ Mehmet Yüce, **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, Ekin Yayınevi, Bursa, Şubat 2014, ss.323-324.

⁶⁹ Özyörük, a.g.e., s.195.

⁷⁰ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., ss.23-24.

⁷¹ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.160-162; Şükrü Kızılot – Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, 23. Baskı, Ankara, Mart 2014, s.55.

için zorunludur⁷². Bu nedenle, hukuki sebep olarak düzenlenmiş yasal dayanağın olmaması veya maddi sebep olarak düzenlenmiş vergiyi doğuran olayın vuku bulmaması durumunda usulüne uygun bir tarhiyat yapılamaz. Bu nedenle vergiyi doğuran olay ve kanun hükmü ile tarh işlemi arasında illiyet bağının bulunmaması, tarh işlemini sebep unsuru yönünden sakatlamaktadır.

Vergi dairesi, tarh işlemini yaparken, dayandığı sebep ya da sebepleri göstermenin yanı sıra gösterdiği sebep ya da sebeplerin gerçek ve hukuka uygun olduğunu da kanıtlamak zorundadır⁷³. Vergi dairesi, dayandığı sebep ya da sebeplerin gerçekliğini, usulüne uygun olarak düzenlenecek yoklama fişi, inceleme tutanağı ya da yasaca geçerli bir belge ile kanıtlayabilir⁷⁴.

Tarh işleminin dayandığı sebebin gerçek olmaması veya hukuka aykırı olması durumlarında⁷⁵ tarh işlemi sebep unsuru bakımından sakatlanır. Ancak sebep unsurundaki hukuka aykırılıklar, tarh işlemi yok hükmünde kılacak derecede ağır sayılmamakta sadece tarh işleminin iptalini gerektiren bir hukuka aykırılık olduğu kabul edilmektedir⁷⁶.

1.1.2.1.5. Konu Unsuru:

Bir idari işlemin konusu, hukuk düzeninde ortaya çıkardığı sonuçtur. İşlemin, konu unsuru bakımından hukuka uygun doğması, ortaya çıkarılan sonucun hukuk kurallarında gösterilen sonuç olmasına bağlıdır. Gerçek ve hukuka uygun bir sebebe dayanılmasına karşın ortaya çıkan sonuç, eğer hukukun bu sebebe dayanılarak doğmasını öngördüğü sonuç değilse,

⁷² Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s.92; Karakoç, a.g.e., s.280.

⁷³ Dnş. 4. D., 23.01.2013 Tarih, E. 2012/7650, K. 2013/50 Sayılı Kararında “...Vergi Usul Kanununda usul ve esasları belirtilen tarh şekilleri uygulanarak gerçek veya gerçeğe en yakın biçimde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılabilmesi için somut kanıtların ortaya konulmasının” zorunlu olduğu belirtilmiştir. Benzer şekilde Dnş. 4. D., 07.10.2009 Tarih, E. 2007/5648, K. 2009/4728 Sayılı Kararı, Dnş. 4. D., 03.06.1998 Tarih, E. 1998/128, K. 1998/2379 Sayılı Kararına da bakılabilir.

⁷⁴ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., s.24.

⁷⁵ Dnş. 9. D., 24.10.2013 Tarih, E. 2013/6993, K. 2013/8837 Sayılı Kararında “...davacının defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediğinden bahisle takdir komisyonuna sevk edilmesi üzerine, katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonunca alınan karara istinaden davacı adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığından, vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmediğine” hükmedilmiştir.

Dnş. 3. D., 30.06.2010 Tarih, E. 2008/4571, K. 2010/2392 Sayılı Kararında “...satışa ilişkin bilgiler içermediğinden kanıt olma niteliği taşımayan çek defterine dayanılarak yapılan hesaplama sonucu saptanan kazanç farkının beyan dışı bırakılmış kazanç olarak kabul edilmesine olanak bulunmadığından olayda re’sen tarh sebebinin varlığından söz edilemeyeceği dolayısıyla başka bir re’sen tarh sebebi bulunmadan belirlenen matrah farkına göre yapılan vergilendirmede ve yazılı gerekçeyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmediğine” hükmedilmiştir.

⁷⁶ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., ss.24-25.

işlem konu unsuru bakımından hukuka aykırı olur⁷⁷. İdari işlemin dayanağını oluşturan sebep unsuru ile idari işlemin sonucunu oluşturan konu unsuru arasında sebep sonuç ilişkisi bulunmaktadır⁷⁸.

Tarh işleminin konusu, vergi alacağının miktar itibarıyla tespittir⁷⁹. Buradan anlaşıldığı üzere; tarh işleminin konusu, doğrudan vergi alacağı olmayıp alacağın miktar itibari ile tespit edilmesidir. Nitekim vergi alacağının doğumu için tarh işleminin tesis edilmiş olmasına gerek yoktur, zira vergi alacağı, ilgili kanunlarda verginin bağlandığı olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmuş olacaktır. Bu nedenle tarh işleminin yapılabilmesi için, ortada bir vergi alacağının bulunması gereklidir. Bu bakımdan vergi alacağı, tarh işleminin sebep unsurunu oluştururken alacağın miktar itibarıyla tespit edilmesi konu unsurunu oluşturmaktadır⁸⁰.

Tarh işlemi, konu unsurunun bu özelliği sebebiyle, “tespit edici” idari işlemler sınıfına girer. Bu tespit, vergi alacağının kanununda gösterilen matrahına, yine kanununda belirlenen nispet uygulanmak suretiyle yapılır. Tarh işleminin, kanunda yapılan tanımından kaynaklanan özelliği sebebiyle, konu unsuruyla ilgili sakatlıklar, vergi miktarında yapılan hatalarla sınırlıdır. Bu tespitte yapılacak hatalar, hukuka aykırılıklar, tarh işlemi konu unsuru bakımından sakatlar. Doğru matrah ve nispet esas alınmasına karşın, verginin miktarının yanlış hesaplanması, vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların ve indirimlerin yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması konu unsurundaki sakatlık halidir. Buna karşılık tarh işleminde esasa ilişkin hukuka aykırılıklar, daha çok sebep unsurundaki sakatlıklarla ilgilidir. Matrahın miktarında hata yapılması, mükerrer vergi alınması, mükellefin şahsında, mükellefiyette, verginin mevzuunda, vergilendirme ve muafiyet dönemlerinde hata yapılması, tarh işleminin sebep unsurundaki hukuka aykırılık hallerini oluşturur⁸¹.

⁷⁷ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.164.

⁷⁸ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 9. Baskı, İstanbul, 2013, s.393.

⁷⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 20. Maddesi; “Verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir.”

⁸⁰ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., s.25.

⁸¹ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.166.

Aksi görüş olarak, konu unsurunun daha geniş yorumu için bkz.; Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., ss.92-93. Açık olarak hukuka aykırılık hallerinde konu yönünden sakatlık söz konusu olur. Gelir elde eden kişiden gelir vergisi almır. Burada vergi tarhi işleminin konu unsurunu gelir vergisi yükümlülüğü oluşturmaktadır. Gelir elde eden kişiden gelir vergisi yerine, örneğin servet vergisi alınması işlemi konu unsuru bakımından sakat kılar. Aynı şekilde gelir elde eden A'dan vergi almak yerine gelir elde etmemiş B'nin vergi yükümlüsü sayılmasında işlem yine konu unsuru açısından sakat olur. Tarh işlemi, bu işleme konu olan vergi türü, vergi miktarı ve yükümlü bakımından kanuna uygun olmak zorundadır.

Tarh işleminin konu unsurundaki sakatlıklar da, sebep unsurundaki sakatlıklar gibi, işlemin yok hükmünde sayılmasını gerektirmeyen, yalnızca iptalini gerektiren hukuka aykırılıklardır.

1.1.2.1.6. Amaç Unsuru:

Amaç unsuru idari işlemle ulaşılmak istenilen nihai sonuçtur. Bütün idari faaliyetlere egemen olan ilke idarenin yapacağı işlem ve eylemlerin kamu yararına yönelik olmasıdır. Bu nedenle işlemlerin genel (nihai) amacını (finalist nitelik) kamu yararı oluşturur. Kamu yararı kavramının bir yasal düzenlemede tanımı yapılmassa da, idarenin davranışlarının meşru ve hukuki ya da gayrı meşru ve hukuk dışı olmasının temel ölçütüdür⁸². Tüm vergilendirme işlemlerinin mali (fiskal) amacı da kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayacak gelirlerin elde edilmesidir⁸³. Bunun yanı sıra vergilendirmenin, gelir ve servet dağılımındaki bozuklukların düzeltilmesi, ekonomik istikrarın sağlanması, nüfus politikalarına ilişkin amaçlar gibi mali olmayan (ekstra fiskal) amaçları da bulunmaktadır⁸⁴. Dolayısıyla, vergi idaresinin her türlü işleminde de geçerli olan bu genel amaç, vergilerin yasallığı ilkesi mucibince vergilendirme işlemlerini yapanların bu amaç dışında bir takdir yetkilerinin olmadığını⁸⁵ ve yasa hükümlerini uygulamakla görevli olduklarını bizlere göstermektedir⁸⁶.

Bu genel amaç dışında; siyasi düşünce güdülererek iş yapma, hasmından intikam alma duygusu ile hareket etme, kendi şahsına veya başkalarına çıkar sağlama gibi özel amaçlarla

Soyut norm (kanun hükmü) gelir elde edenin vergilendirilmesini öngörmektedir. Somut olayda (maddî olay, vergiyi doğuran olay) A adlı kişi belli bir gelir elde etmiştir. A'nın durumu soyut norm kapsamına girdiğinden tipiklik ilişkisi kurulmuş olup işlem sebep unsuru bakımından düzgündür. Yorum ile ulaşılan "vargi" da (sonuç, vergilendirme, tarh işlemi) A'dan belli miktarda gelir vergisi alınması gereğini ortaya çıkartır. Vargıda yapılan bir yanlışlık, işlemi konu unsuru açısından sakatlar. A yerine B'den vergi alınması (yükümlüde yanlışlık), belli miktar yerine daha az ya da çok vergi alınması (vergi miktarında yanlışlık), gelir vergisi yerine bir servet ya da gider vergisi istenmesi (vergi türünde yanlışlık), işlemi konu unsuru bakımından sakat kılacaktır.

⁸² Açar, a.g.e., s.162.

⁸³ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s.166.

⁸⁴ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 1993, ss.35-40.

⁸⁵ Takdir yetkisi; İdarenin işlem yapıp, yapmamak veya yapılması mümkün işlemin yapılması konusunda en az iki seçenek arasından birini tercih edebilmesi yetkisidir. Ayrıntılı bilgi için bkz., Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

Takdir yetkisinin kural olarak, sebep ve konu unsurlarında var olduğu kabul edilmektedir. Diğer unsurlardan; yetki unsuru, mutlaka yasal düzenlemelerle belirlenmesi gerektiğinden; şekil unsuru, idari işlemlerin kural olarak yazılı şekle tabi olmasından; amaç unsuru, tüm işlemlerin asıl amacının kamu yararına yönelik olduğundan ve kural olarak kamu yararı dışında bir amaçla idari işlem tesis edilemeyeceğinden, yetki, şekil ve amaç unsurlarında idarenin takdir yetkisi yoktur. Özyörük, a.g.e., s.211.

⁸⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No:11, Afyon, 1998, s.16.

hareket edilerek işlem yapılması durumunda, “yetki saptırması⁸⁷” denilen hukuka aykırılık hali meydana gelir. Yetki saptırması kısaca; bir idari makamın yetkilerini kullanması gerektiği amaçla değil, bir başka amaçla kullanmasıdır. Eğer idare, tamamen kamu yararı amacının dışında kalan bir saikle hareket ederse veya idare kamu yararı amacı içinde hareket etmesine rağmen idarenin güttüğü amaç kanunun öngördüğü amaç değilse yetki saptırması durumları mevcuttur⁸⁸.

Vergileme açısından tarh işleminin amacı kamu hizmetlerini karşılamak üzere gelir elde etmektir. Toplanan vergilerin genel olarak toplumun bütününe yönelik kamu hizmetleri için harcandığı düşünüldüğünde vergilemede kamu yararı olduğu konusunda görüş birliği vardır. Çünkü alınan vergi mükellefin refahını azaltırken, devlet tarafından harcandığında kamu hizmeti olarak tüm bireylerin refahını artırmaya yönelik bir etki meydana getirmektedir. Sonuçta kaybedilen bireysel menfaatten daha fazla kolektif menfaat elde edilmektedir⁸⁹.

Bahse konu genel amacın (kamu yararının) dışında özel amaçlarla hareket edilerek tarh işlemi yapılması örneğin; vergi inceleme elemanının, siyasi veya kişisel husumeti sebebiyle bir vergi mükellefine zarar vermek, bu vergi mükellefini hak etmediği bir vergi yüküne katlanmak zorunda bırakılması mümkündür. Ancak tarh işleminin yapılması sırasında özel amaç güdülmüş olunmasının, işlemin doğrudan iptalini gerektirecek bir hukuka aykırılık oluşturabilmesi, işlemin diğer unsurlarından biriyle de hukuka aykırı bulunmasına bağlıdır. Eğer tarh işlemi diğer unsurları yönünden hukuka uygun ise, inceleme elemanının özel amacı ne olursa olsun, ortada, gerçek ve hukuka uygun bir vergi alacağı var demektir. Bu bakımdan hukuken mevcut, gerçek bir vergi alacağı için yapılan tarh işleminin amacının, kamu yararının sağlanması olmadığı iddiasının ispatı son derece zordur ve bu yüzden de böyle bir iddianın geçerli olmadığı kabul edilir. Buna karşılık vergi alacağı gerçek dışı veya hukuka aykırı ise, tarh işlemi, amaç unsurundan önce sebep unsuru bakımından sakat doğmuş demektir. Dolayısıyla böyle bir tarh işlemine karşı açılan idari davada, ispat edilmesi zor yetki saptırması yerine, sebep unsuru (mükellefiyette hata, mükerrer vergi alınması vb.) veya konu unsurundaki (miktar da hata yapılmışsa) hukuka aykırılıkların ileri sürülmesi gerekmektedir⁹⁰.

⁸⁷ Bazı yazarlar yetki saptırması kavramı yerine “amaç saptırması” kavramını kullanmıştır. Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s.167.

⁸⁸ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.978-998.

⁸⁹ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s.166.

⁹⁰ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., ss.168-169.

1.1.2.2. İdari İşlem Unsurları Açısından Tahsil İşlemi

Tahsilat kavramı, ödeme kavramından daha geniş⁹¹ bir anlam ifade etmekte ve cebren tahsilat işlemlerini de içinde barındırmaktadır. Bir idari işlem olan tahsil işleminin, hukuka uygun bir şekilde doğabilmesi için yetki, şekil, usul, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden hukuk kurallarına aykırı olmaması gerekmektedir.

1.1.2.2.1. Yetki Unsuru:

Yetki, başta Anayasa olmak üzere yasaların idari makamlara tanıdığı karar alabilme, işlem yapabilme gücünü ve yeteneğini ifade eder. Dolayısıyla idari işlem, idare teşkilatı içinde yer alan herkes tarafından değil, sadece hukuk kuralları ile belirlenmiş ve sınırlanmış idari makamlar tarafından tesis edilebilir⁹².

Kamu alacağının tahsiline, tahsil dairesi yetkili olduğundan, tahsil işleminin de bu makam tarafından yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla kural olarak kamu alacağını tarh etmeye yetkili olan vergi dairesi, tahsil işlemini de yapmaya yetkilidir⁹³.

Alacaklı kamu (amme) idareleri; devlet, il özel idaresi ve belediyeleri kapsamaktadır. Kamu alacağının takip ve tahsili ise, alacaklı kamu idaresinin 6183 sayılı Kanunu uygulamakla yükümlü dairesi, servisi, memur veya memurlarını⁹⁴ ifade etmektedir. Bu kapsamda, devlet tüzel kişiliğine ait kamu alacakları vergi dairesi başkanlıkları, vergi daireleri ve bunların bulunmadığı ilçelerde ise mal müdürlükleri bünyesindeki vergi servislerince takip ve tahsil edilirken; il özel idarelerinin ve belediyelerin kamu alacakları ise kendi teşkilatları içinde yer alan, yetkilendirilmiş servisler veya müdürlüklerce takip ve tahsil edilmektedir⁹⁵.

Kamu alacağının tahsili amacıyla yapılacak takibat, alacaklı amme idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılmaktadır. Mahalli tahsil dairesinden, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun kapsamındaki vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezalarından kaynaklanan kamu alacakları bakımından, vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren, yani mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi; 4458 sayılı Gümrük Kanununun kapsamına giren vergi ve para

⁹¹ Vergilerin tahsilatı yerine daha önceleri “vergilerin cibayeti” kavramı kullanılmaktaydı. Cibayet kavramı hem verginin tahsili veya toplanmasını hem de mükellefçe ödenmesi veya yatırılmasını ifade etmektedir. Bu kavrama örneğin 1924 Anayasasının 85. maddesinde rastlamaktayız, “Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunur.” Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, ss.149-150.

⁹² Yüce, **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, a.g.e., s.321.

⁹³ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, a.g.e., s.306; Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s.109.

⁹⁴ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu’nun 3. Maddesi.

⁹⁵ Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s.38.

cezalarından kaynaklanan kamu alacakları bakımından, gümrük idareleri; diğer kamu alacakları bakımından ise, bu alacağın tahakkukunu yapan alacaklı kamu idaresinin tahsil dairesinin anlaşılması gerekir. Asıl borçlu ile müştereken ve/veya müteselsilen sorumlu olanlar bakımından ise, takibe yetkili daire, takip edilen kişiye değil, takibin konusu olan kamu alacağının asıl borçlusuna göre belirlenmektedir⁹⁶.

Borçlu veya malları başka mahallerde bulunduğu takdirde, tahsil dairesi, borçlunun veya mallarının bulunduğu mahalde yapılacak takipleri, o mahaldeki aynı türden amme idaresinin tahsil dairelerine niyabeten⁹⁷ yaptırır⁹⁸. Bu takibatın yaptırılabilmesi için, borçlu veya mallarının başka yerde bulunması yanında, yetkilendirilecek tahsil dairesinin, alacaklı kamu idaresi ile aynı neviden kamu idaresine ait olması koşulu da aranmıştır. Örneğin; il özel idarelerine ait kamu alacağının takibinin, borçlunun veya mallarının bulunduğu yerdeki il özel idaresinin; belediyeye ait kamu alacağının takibi için, borçlunun veya mallarının bulunduğu yerdeki belediyenin tahsil dairesince takip edilmesi zorunludur⁹⁹.

İdari makamların yetkilerini, *kişi, konu, yer ve zaman* bakımından olmak üzere dört şekilde inceleyebiliriz. Aynı zamanda kişi, konu, yer ve zaman bakımlarından yetki kurallarına uyulmadan yapılmış bir işlem, yetki unsuru bakımından sakat sayılmaktadır. Yetki unsurunda olabilecek sakatlık halleri ise fonksiyon (görev) gaspı, yetki gaspı, yetki tecavüzü ve ağır ve bariz yetki tecavüzü şeklinde kategorize edilebilir.

Kişi bakımından yetki; bir kamu tüzel kişisinden çıkan idari işlemin o kamu tüzel kişisi adına işlem yapmaya yetkili kişi veya kişiler tarafından yapılabilmesini ifade etmektedir¹⁰⁰. Kişi yönünden yetkisizliğin, verginin tahsili konusuna yansımaları değerlendirildiğimizde; yukarıda sayılan kurumlar (Vergi Dairesi, Gümrük İdaresi vb.) tarafından değil de başka makamlar (örneğin Karayolları Genel Müdürlüğü) tarafından yapılan tahsilat işlemleri, kişi yönünden yetkisizlik durumuna örnek olarak gösterilebilir. Kişi yönünden yetkisizlik durumları yetki gaspı olarak adlandırılır ve yok hükmünde kabul edilmektedir.

⁹⁶ Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2007, ss.49-50.

⁹⁷ Kanun lafzında her ne kadar “niyabeten=naip tayini” kavramı kullanılsa da doğru şekli ve anlaşılması gereken “istinabe=hukuki yardım” kavramıdır. Çünkü tahsil dairesi, tahsilatı yapmak için kendi personelini görevlendirerek tahsilat yapmamakta, başka bir tahsil dairesinden kendi adına bu takip işlemlerini yapmasını talep etmekte ve yardım istemektedir. Maksat hukuki yardım almak olduğu için, kanunda geçen “...niyabeten yaptırır” ifadesini istinabe şeklinde anlamak gerekir. Aynı görüş için bkz., Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, a.g.e., s.613.

⁹⁸ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu’nun 5. Maddesi.

⁹⁹ Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, a.g.e., s. 50.

¹⁰⁰ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.794-800.

Konu bakımından yetki; bir idari makam hangi konuda karar almaya yetkili ise sadece o konuda karar alabilmesi durumunu ifade eder. Bir vergi dairesinin tahsili ile görevli bulunduğu vergi türünden başka bir vergi ile ilgili olarak tahsil işlemi tesis etmesi durumunda, tahsil yetkisinin konu bakımından yetkisizliği söz konusu olur. Emlak vergisi tahsiline yetkili olan dairenin gelir vergisi tahsil etmesi buna örnek olarak verilebilir¹⁰¹. Söz konusu tahsil işlemi konu yönünden yetki tecavüzü ile sakatlanır ve hukuka aykırılığı ileri sürülerek iptali istenebilir.

İdari makamlar ancak kendi idare alanlarına giren konularda işlem yapabileceğinden, idarenin, yasama ya da yargı organlarının görev alanına giren konularda işlem tesis etmesi durumunda, konu bakımından diğer bir yetkisizlik hali olan görev (fonksiyon) gaspı ortaya çıkar. Fonksiyon gaspının söz konusu olduğu durumlarda, kararı alan kişi ya da makam, idare adına irade açıklamaya ve icrai karar almaya yetkili olmakla beraber, aldığı karar yasama ya da yargı fonksiyonuna ilişkindir¹⁰². Verginin yasallığı ilkesi gereği, vergi idaresi, kanunun öngördüğünden daha fazla vergi tarhı sonucunu doğuracak nitelikte bir işlem tesis ederse¹⁰³; idare, yasama organına verilmiş olan bir alana müdahale etmiş olur ki bu yetkisizlik halinin müeyyidesi yokluktur¹⁰⁴.

Yer bakımından yetki; bir idari makamın hangi yerde, hangi coğrafi alanda karar almaya yetkili ise, orada karar alabilmesi durumunu ifade eder¹⁰⁵. Örneğin; Ulus Vergi Dairesinin, Beyoğlu Vergi Dairesi sınırları içinde işlem tesis etmesi yer yönünden yetkisizlik oluşturur. Yer yönünden yetkisizlik halleri de yetki tecavüzünün bir uzantısı sayılır ve müeyyidesi iptaldir.

Zaman bakımından yetki; bir idari makamın hangi süre içinde karar almaya yetkili ise, o sürede karar alabilmesi durumunu ifade eder¹⁰⁶. İdari yetkinin zaman bakımından aşılması, belli bir süre içerisinde kullanılmak üzere verilen idari işlem tesisi yetkisinin, bu süre başlamadan veya bittikten sonra kullanılması halidir. Görevine atanmış ama henüz göreve başlamamış veya görevden alınmış bir tahsildarın (vezne de görev yapan¹⁰⁷) vergi tahsilatı

¹⁰¹ Açar, a.g.e., s.156.

¹⁰² Artukmaç, a.g.e., s.376; Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.810-815.

¹⁰³ Dnş. Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.06.1994 Tarih, E. 1993/163, K. 1994 / 223 Sayılı Kararı.

¹⁰⁴ Açar, a.g.e., s.156.

¹⁰⁵ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.802-803.

¹⁰⁶ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.803-808.

¹⁰⁷ Sadece 6183 sayılı Kanununun 40 ve 41. maddelerine uygun olarak yapılan ödemeler geçerli sayılır ve kamu alacağından mahsup edilir. Dolayısıyla makbuz alınmadan yapılan ödemeler ve tahsile yetkili olmayan kişilere yapılan ödemeler (tahsildarın, tahsil dairesinin içinde veya dışında olmasına göre ya da vezne de olup olmamasına göre değişir) geçersizdir. Ayrıntılı bilgi ve ilgili yargı kararları için bkz. Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, a.g.e., ss.211-216.

yapması, zaman bakımından aykırılığa örnek olarak gösterilebilir. Bu gibi durumlar yetki tecavüzü ile sakatlanır ve müeyyide olarak iptali lazım gelir.

1.1.2.2.2. Şekil Unsuru:

Şekil unsur, hukuk düzeninde değişiklik meydana getirmeye yönelik iradeyi açıklamak için kullanılan araç, kalıp ve bu iradenin maddi âlemdeki görüntüsüdür¹⁰⁸.

Vergilendirme işlemlerinde şekil ve usul hükümlerine sıkı bir şekilde bağlanılmasının nedeni bir yandan verginin kanuniliği ilkesi gereği hazine karşısında bireylere tanınan güvencenin kuvvetlendirilmesi, diğer yandan da hazinenin, vergi alacağını garanti altına almak düşüncesidir¹⁰⁹.

Kamu borçlusuna, borcun ödenmesi konusunda yapılan son bir uyarı niteliğindeki ödeme emri belgesinde bulunması gereken verileri, şekil unsuruna örnek olarak gösterebiliriz. Zira kanun, ödeme emrinin hukuka uygun olabilmesi için içermesi zorunlu bilgileri bizlere göstermektedir. Ödeme emrinde; borcun asıl ve fer'ilerinin mahiyet (emlak vergisi, gecikme faizi vb.) ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı gibi bilgilerin bulunması gerekmektedir (AATUHK md.55). Örneğin; kamu alacağının niteliğini veya miktarını belirtmeyen bir ödeme emri şekil unsuru yönünden sakat hale gelecektir. Yine örneğin; mal bildiriminde bulunulması lüzumu ve bulunulmadığı takdirde hapisle tazyik olunacağı ihtarını içermeyen bir ödeme emrine dayanarak, mal bildiriminde bulunmayan borçlu hakkında cezai işlem yapılması olanaksızdır. Dolayısıyla bulunması gereken bilgilerden birinin ya da birkaçının eksikliği, sakatlığın ağırlığına göre, ödeme emrinin yok hükmünde¹¹⁰ sayılmasına ya da iptal edilebilir¹¹¹ olmasına sebebiyet verecektir¹¹².

¹⁰⁸ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., s.829.

¹⁰⁹ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., ss.93-94.

¹¹⁰ Dnş. 7. D., 02.02.2006 Tarih, E. 2004/1659, K. 2006/356 Sayılı Kararında; "...6183 sayılı Kanunun 55. maddesinde yazıl bilgileri (ödeme emrinde bulunması gereken bilgileri) içermeyen hesap pusulasının, icrai nitelik taşımadığı ve dolayısıyla idari davaya konu edilmeyeceğine" hükmetmiştir.

¹¹¹ Dnş. 10. D., 24.09.1992 Tarih, E. 1990/4028, K. 1992/3218 Sayılı Kararında; "Dava konusu ödeme emri içeriği borcun hangi döneme, hangi belediye mensuplarına ait olduğunun, mahiyet ve miktarlarının gösterilmediği, her ne kadar Emekli Sandığına, Belediye ve Valiliğe müteaddit defalar yazılmış yazılar ve ekleri mevcut ise de, bu yazılarda belirtilen miktarların farklılıklar gösterdiği, buna göre mevzuata uygun olarak düzenlenmediği anlaşılan ödeme emrinin hukuka aykırı olduğundan iptali gerekir".

¹¹² Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, a.g.e., ss.258-261.

1.1.2.2.3. Usul Unsuru:

Usul unsuru, şekil unsurundan farklı olarak, idari işlemin yapılmasında izlenen yol, metot, yöntem, tarz ve merasim anlamlarına gelmektedir¹¹³.

Tahsil dairelerinin yapacakları işlemlerde uymaları gereken kaideler, bir idari usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu'nda ve özellikle de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

Bir işlemin yapılması için kanunda gösterilen ve izlenmesi, takip edilmesi gereken yöntem ve süreçlere riayet edilmez ise işlem usul unsuru yönünden sakatlanır. Örneğin hazırlık işlemine dayanması gereken bir asıl işlemin, hazırlık işlemleri tamamlanmadan yapılması, tebliğ aşaması tamamlanmamış bir verginin sonraki aşamalara geçmesi veya tahakkuk aşaması tamamlanmamış bir verginin tahsil işlemlerine girilmesi durumlarında usul unsuruna aykırılık bulunmaktadır¹¹⁴. Yine örneğin vergi dairesinin, kanunda belirtilen usul kurallarına uymadan (mesela ilgilinin adresi bilinmesine karşın) doğrudan ilan yoluyla yaptığı tebliğe dayanarak, kamu alacağının yasal süresinde ödenmediğinden ve bu nedenle tahsil edilebilir hale geldiğinden bahisle ödeme emri düzenlemesi¹¹⁵ halinde usul unsuru ihlal edilmiş olmaktadır.

1.1.2.2.4. Sebep Unsuru:

İdareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkenler, o işlemin sebep unsurunu oluşturmaktadır¹¹⁶. Ortaya çıkan bir idari işlemin sebebi, o idari işlemde önce gelen, idareyi o işlemi yapmaya iten ve objektif hukuk kurallarınca belirlenen işlemin varlık nedeni olarak kamu yararının gerçekleşmesine elverişli bir etkidir¹¹⁷. Bir idari işlemin sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olmaması için, idarenin dayandığı sebebin gerçeğe ve hukuka uygun olması şarttır. Dolayısıyla, işlemin yapılmasına gerekçe olarak gösterilen sebep, gerçek veya hukuka uygun değilse, işlem sebep unsuru yönünden sakat olduğu için iptal edilmesi gerekir¹¹⁸.

Vergilendirme sürecindeki tahsil işleminin sebep unsurunu; vergi yasaları (başta 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun olmak üzere) ile kamu alacağının

¹¹³ Ayrıntılı bilgi için bkz., Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., ss.851-892.

¹¹⁴ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s.165.

¹¹⁵ Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, a.g.e., s.72.

¹¹⁶ Gözler, **İdare Hukuku**, a.g.e., s.893.

¹¹⁷ Günay, a.g.e., s.138.

¹¹⁸ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, a.g.e., s.308.

tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından usulüne uygun olarak geçmesi oluşturmaktadır¹¹⁹. Tarh ile tahsil işlemi arasında açık bir illiyet bağı (sebepe - sonuç ilişkisi) bulunduğundan tarh işlemi, tahsil işleminin sebebidir ve tarh işleminde gerçekleşecek bir sakatlık hali tahsil işleminin hukuki geçerliliğini sebepe yönünden etkileyecektir¹²⁰.

1.1.2.2.5. Konu Unsuru:

Bir idari işlemin konusu, onun hukuk düzeninde doğurduğu sonuçtur. Dolayısıyla tahsil işleminin konusunu, kamu alacağının kamu borçlusunu tarafından kendi iradesiyle (rızasıyla) ödemesi veya kendisinden cebren tahsil edilmesi oluşturmaktadır. Kamu alacağının takip ve tahsili bakımından yetkili kamu kuruluşu, kamu alacağı niteliği taşımayan bir alacağı, kamu alacağının tahsili usulleriyle takip ve tahsil ederse işlem konu unsuru bakımından sakat olur. Benzer şekilde kamu borçlusunu sıfatını taşımayan birinden kamu alacağına ilişkin işlem de konu unsuru yönünden hukuka aykırı olur¹²¹.

1.1.2.2.6. Amaç Unsuru:

Amaç (maksat), kanun koyucunun idarî işlem ile ulaşmak istediği, o işlemde beklediği nihai sonuçtur. Tahsil işleminin amacı ise kamu hizmetlerinin mali kaynağını oluşturan kamu alacağının kısa sürede tahsil edilmesi suretiyle kamu yararının sağlanmasıdır¹²². Kamu alacağını tahsile yetkili makam, hasımlık duygusuyla hareket eder, siyasi bir takım çıkarlar gözetir veya başkalarına çıkar sağlama düşüncesiyle tahsil işlemini tesis ederse veya yapması gereken tahsilat işlemini gerçekleştirmez ise işlem amaç unsuru bakımından sakatlanır. Kamu yararı dışında bir sonucu elde etmek için girişilen faaliyet ve bu nedenle yapılan işlemler, amaç yönünden hukuka aykırıdır¹²³. Bu amaçla düzenlenen tahsil işlemi, amaç unsuru yönünden hukuka aykırı olduğundan, ispat edilebilmesi durumunda iptal edilmesi mümkündür.

¹¹⁹ Dnş. 3. D., 27.09.1984 Tarih, E. 1984/117, K. 1984/2559 Sayılı Kararında "... İtiraz edilmiş olması nedeniyle henüz tahsil edilebilir hale gelmemiş olan amme alacağının tahsili amacıyla mükellef adına ödeme emri tebliğinde uygunluk bulunmadığına" hükmetmiştir.

¹²⁰ Ağar, a.g.e., ss.159-160; Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s.109; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, a.g.e., s.309.

¹²¹ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s.109; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, a.g.e., s.309; Ağar, a.g.e., s.160.

¹²² Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, a.g.e., s.309.

¹²³ Ağar, a.g.e., s.162.

1.2. VERGİLENDİRMEDE UYUŞMAZLIK KONULARI VE OMBUDSMANIN ROLÜ

Mükelleflerle vergi idaresi arasında görüş ayrılığı ve bu görüş ayrılığına bağlı uyuşmazlıklar; sık sık değişen vergi mevzuatının anlaşılma ve uygulanmasında karşılaşılan güçlükler, ikincil mevzuatın geniş olması, vergi idaresinin hazineci bir bakış açısıyla gelir toplama yaklaşımları, mükelleflerin bilinçli ya da bilinçsiz olarak vergi yasalarına aykırı tutumları, mükelleflerin kanunen ödemeleri gereken vergiden daha az vergi ödeme ya da hiç vergi ödememe eğiliminde olmaları gibi nedenlerle, özellikle mükellefiyet (muaflik ve istisnalar, mükellefin şahsında yapılan hatalar vb.), ceza kesme (cezayı gerektiren fiilin işlenmediği veya başka bir cezanın kesilmesi gerektiği gibi) ve tahsil konularında (tebliğ edilen ödeme emrinin konusunu oluşturan borcun tamamen/kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı gibi) ortaya çıkmaktadır. Bunların yanı sıra vergi kanunlarının anayasaya; tüzük ve yönetmeliklerin de kanunlara aykırılığı iddiaları da uyuşmazlıklara neden olabilmektedir¹²⁴.

Bu uyuşmazlıkları basit bir şekilde, tarh işlemi ile ilgili uyuşmazlıklar ve tahsilat sürecinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar şeklinde sınıflandırabiliriz.

1.2.1. Tarh İşlemi İle İlgili Uyuşmazlıklar

Tarh işlemi ile ilgili uyuşmazlıklar genel itibarıyla, idari işlemin unsurları açısından ortaya çıkan hukuka aykırılıklar ve hazırlık işlemlerinden kaynaklanan hukuka aykırılıklar şeklinde sınıflandırılabilir.

1.2.1.1. Tarh İşlemi İle İlgili Hukuka Aykırılıklar

Vergilendirme işleminin yetki, şekil, usul, sebep, konu ve amaç yönlerinden, bunlardan birinin ya da birkaçının, hukuka aykırı olması durumunda idare ile mükellef arasında uyuşmazlık ortaya çıkar¹²⁵. İdari işlemin unsurları açısından tarh işlemi ve bu unsurlardaki hukuka aykırılıklar yukarıda ayrıntılı şekilde incelendiği için konu burada tekrar anlatılmayacaktır.

¹²⁴ Aksoy, a.g.e., ss.57-58; Oktar, a.g.e., ss.389-390; Recep Kaplan, “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 301, Ekim 2013, s.133.

¹²⁵ Kızılot – Kızılot, a.g.e., ss.52-55; Yıldırım Genç – Mehmet Akif Özmen, **Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.97.

1.2.1.2. Hazırlık İşlemlerinin Hukuka Aykırılığı

Bir verginin tarh edilebilmesi için öncelikle matrahının bilinmesine ihtiyaç vardır. Genelde matrahlar mükellefler tarafından beyan üzerine tespit edilirken, bazen de idare tarafından tespit edilmektedir. Matrahın idare tarafından saptanması, asli işlem olan vergi tarhına hazırlayıcı işlem niteliği taşır. Bu yüzden vergi dairesince matrah tespiti sırasında vergi tarhına esas olmak üzere hazırlık işlemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Hazırlık işlemleri matrahın idarece tespit edildiği durumlarda ve tarhiyat yapılmadan önce tamamlanması gereken tüm ön işlemleri kapsamaktadır. Dolayısıyla “hazırlık işlemleri” asıl işlemin yapılmasından önce idareyi bilgilendiren ve yönlendiren bir takım işlemler olup, asıl işlemin yapılabilmesine yönelik ön işlemlerdir. Bu işlemlerin ortak amacı temel işlem olan tarhı ortaya çıkartmaktır ve kendilerinden sonra yapılacak işlemin sebebini oluştururlar. Bu işlemler tek başlarına mevcut hukuki durumu değiştirecek veya ortadan kaldıracak şekilde hüküm ifade etmedikleri yani ilgililer üzerinde doğrudan sonuç doğurmadıkları (icrai nitelikte olmadıkları) için iptal davasına da konu edilemezler. Bu nedenle hazırlık işlemlerinin hukuka aykırılıkları ancak tarha karşı açılan davada ileri sürülebilecektir¹²⁶.

Vergi hukukunda hazırlık işlemleri ile anlatılmak istenilen, tarh işlemi oluşturulmadan önce matraha ulaşmak için yapılan işlemler bütünüdür. Matrahın tespitine yönelik hazırlık işlemleri arama, yoklama, vergi incelemesi ve bilgi toplama yolları ile yerine getirilmektedir. Ancak matrahın tespitine yönelik hazırlık işlemleri esas itibarıyla vergi incelemesi ve yoklama ile yapılmaktadır. Düzenlenen vergi inceleme raporu veya yoklama tutanağı vergi dairesine gönderilmekte, vergi dairesi de bu belgelerdeki gerekçe ve tespitler çerçevesinde vergi ve/veya cezalandırma işlemlerini gerçekleştirmektedir. Vergi incelemesi sırasında ayrıca arama ve bilgi toplama gibi müesseselerden de yararlanılmaktadır. Konunun önemi ve en fazla uyuşmazlık çıkan alanın vergi incelemesi olması nedeniyle burada özellikle inceleme üzerinde durulacaktır.

Vergi incelemesi sonucu beyan edilen ve ödenmesi gereken verginin gerçeğe uygun olmadığı tespit edilmesi durumunda, düzenlenen vergi inceleme raporuna ya da inceleme raporuna dayanarak takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden, vergi dairesince tarhiyat yapılmakta, mükellef ya da ceza sorumlularının ise, bulunan matrah veya matrah farkının gerçeğe uygun olmadığını öne sürmesi sonucu, uyuşmazlık doğmuş olmaktadır. Örneğin; satışların olduğundan daha düşük gösterilerek satış hasılatının gizlenmesi, giderlerin

¹²⁶ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., ss.166-167; Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s.99.

gerçeği yansıtmaması veya faaliyet konusu ile ilgili olmaması nedenleriyle giderlerin fazla gösterilmesi gibi durumların tespit edilerek tarhiyat yapılması durumunda mükellef, bulunan matrah veya matrah farkının gerçeği yansıtmadığını iddia ederse idare ile mükellef arasında uyuşmazlık doğar. Bunların yanı sıra mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmemesi durumunda, vergi matrahının inceleme elemanlarınca belirlenmesi veya takdir komisyonlarınca takdir edilmesi neticesinde belirlenen matrah üzerinden mükellefe vergi salınması ve ceza kesilmesi de mükellef ile idare arasında uyuşmazlığa neden olmaktadır¹²⁷.

Ayrıca takdir komisyonları kararınca matrah saptanması (örneğin emlak vergisinde arsalar için kabul edilen asgari birim değerlerinin saptanması veya yükümlü hakkında ikmalen, re'sen ya da idarece vergi tarhına gidilmesi) durumu da tarh işlemine hazırlayıcı ön işlemler arasında sayılmaktadır. Dolayısıyla takdir komisyonlarınca matrah saptanması durumunda, komisyonun takdir ettiği matrah üzerinden vergi idaresince tarhiyat yapıldığında da vergi uyuşmazlığı ortaya çıkabilir¹²⁸.

1.2.2. Tahsilat Sürecinde Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar

Kamu alacaklarının tahsili aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar, tahsil işleminin hukuka aykırılığından kaynaklanabileceği gibi kamu alacaklarının güvence önlemlerinden veya cebren tahsil sürecine ilişkin durumlardan da kaynaklanabilir¹²⁹.

1.2.2.1. Tahsilat İşlemi İle İlgili Hukuka Aykırılıklar

Bir idari işlem olan tahsil işleminin, hukuka uygun bir şekilde doğabilmesi için yetki, şekil, usul, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden hukuk kurallarına aykırı olmaması gerekmektedir. İdari işlemin unsurlarına yönelik aykırılık durumunda idare ile mükellef arasında uyuşmazlık çıkabilmektedir. Bir önceki kısımda bu konu hakkında ayrıntılı bilgi verildiği için burada tekrar üzerinde durulmayacaktır.

¹²⁷ Kızılot – Kızılot, a.g.e., ss.56-57.

¹²⁸ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., ss.102-103; Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları”, **Vergi Dünyası**, Sayı 161, Ocak 1995, ss. 110-116.

¹²⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz., Yusuf Karakoç, “Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar ve Çözümünde Görevli Yargı Organları”, **Mükellefin Dergisi**, Mayıs 2010, Sayı: 89, ss.110-117.

1.2.2.2. Kamu Alacağıın Güvence Önlemlerinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar

Kamu alacağıın ileride herhangi bir şekilde tahsilinin olanaksızlaşması ihtimaline karşı hazinenin gelecekteki durumunu kuvvetlendirmek amacıyla bazı güvence önlemleri geliştirilmiştir¹³⁰. Bu önlemlerin başında teminat istenmesi¹³¹, ihtiyati haciz¹³² ve ihtiyati tahakkuk gelmektedir.

Teminat istenmesi nedeniyle oluşabilecek uyuşmazlıkları incelersek; teminat istenebilecek haller genel olarak ikiye ayrılarak düzenlenmiştir¹³³. Bunlardan birincisi, vergi ziyai cezası¹³⁴ kesilmesi gerektiren hallerde ya da kaçakçılık suçu ve cezaları¹³⁵ ile ilgili durumlarda, vergi inceleme elemanınca yapılan “ilk hesaplara göre” belirtilen tutar üzerinden, tahsil dairesince istenmesi gereken teminattır. Dolayısıyla, daha önceden ilk hesaplara göre hazırlanmış gerekçeli bir ön rapor mevcut değilse, vergi inceleme raporu tamamlanıp ilgili vergi dairesine intikal ettiğinde, mükelleften “vergi ziyai cezası” ya da “kaçakçılık suçu ve cezası” var gerekçesiyle vergi dairesince teminat istenmesi kanun hükmüne aykırılık teşkil edecektir. İkinci durum ise Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun kamu alacağıın tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi durumunda istenen teminattır. Görüldüğü üzere teminat istenmesinin belirli nedenlere dayanması gerekmektedir eğer bu nedenler mevcut değilken kamu borçlusundan teminat istenilirse alacaklı idare ile arasında uyuşmazlık çıkabilecektir. Örneğin vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenmiş “ön rapor” bulunmaksızın doğrudan vergi dairesince (ancak teminat istenmesi gereken ikinci durumda tahsil dairesi kendiliğinden teminat isteyebilir) teminat istenmesi durumlarında hukuka aykırılık olacağından uyuşmazlık çıkabilecektir¹³⁶.

İhtiyati haciz uygulamalarında oluşabilecek uyuşmazlıkları incelersek; kamu alacağıın tahsilinin tehlikeye girmesinin engellenmesi amacıyla geliştirilen bir diğer geçici önlem de ihtiyati haciz uygulamasıdır. İhtiyati haciz, bazı tehlike hallerinin¹³⁷ varlığı

¹³⁰ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s.166.

¹³¹ Ayrıntılı bilgi için bkz., Adnan Gerçek, **Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Temmuz 2013, ss.21-155.

¹³² Ayrıntılı bilgi için bkz., Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1023, Eskişehir, 1998.

¹³³ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu’nun 9. Maddesi.

¹³⁴ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 341. Maddesi.

¹³⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesi.

¹³⁶ Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, a.g.e., ss.77-89; Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2013, ss.136-147; Kızılot – Kızılot, a.g.e., ss.499-500; Açar, a.g.e., ss. 164-175.

¹³⁷ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu’nun 13. maddesinde ihtiyati haciz nedenleri yedi bent halinde sayılmıştır. Bu nedenler kısaca, teminat istenmesi gereken hallerin varlığı, borçlunun belirli bir ikametgâhının olmaması, borçlunun kaçmış olması veya kaçma, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapma

durumunda idare tarafından uygulanması zorunlu olan müessesedir. İhtiyati haciz uygulaması öncelikle bir idari işlem olduğu için idari işlem unsurları açısından hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Kamu borçlusu ihtiyati haciz uygulamalarında genellikle iki iddia ileri sürülebilir. Bunlar, “ihtiyati haciz uygulamasının usulüne uygun olarak yapılmadığı” ve “ihtiyati haciz halleri olmaksızın ihtiyati haciz uygulandığı” iddialardır. Görüldüğü üzere ihtiyati haczin usulüne uygun bir şekilde yapılması ve belirli nedenlere dayanılması gerekmektedir. Eğer ihtiyati haciz usulüne uygun bir şekilde yapılmaz ise veya bu nedenler mevcut değilken ihtiyati haciz uygulanır ise alacaklı idare ile kamu borçlusu arasında uyuşmazlık çıkabilecektir. Örneğin teminat istenmesini gerektiren bir neden yokken ihtiyati haciz uygulanması, borçlunun mal bildiriminde bulunmasına rağmen ihtiyati haciz uygulanması veya ihtiyati haciz kararının yetkili makam tarafından alınmaması durumlarında (idari işlemin unsurlarındaki sakatlıklar) uyuşmazlık çıkabilir¹³⁸.

İhtiyati tahakkuk uygulamalarında oluşabilecek uyuşmazlıkları incelersek; mükelleflerin henüz tahakkuk etmemiş borçlarının tarh, tebliğ, itiraz yollarından geçmeden yani normal tahakkuk sürecini izlemeden yapılan tahakkuk işlemini ifade eden ihtiyati tahakkuk sadece vergi ve resimler için öngörülen bir koruma önlemidir. İhtiyati tahakkuk, idare tarafından bazı hallerin¹³⁹ varlığı durumunda uygulanan bir müessesedir. Haklarında ihtiyati tahakkuk kararı alınıp uygulanan mükellefler ile idare arasında özellikle, tahakkuk nedenleri ve tahakkuk tutarı konularında uyuşmazlık çıkabilmektedir. Örneğin borçlunun kaçması veya mallarını kaçırmaması gibi bir neden yokken ihtiyati tahakkuk uygulanması, uygulanan ihtiyati tahakkuk miktarının olması iddia edilen tutardan fazla olması durumlarında uyuşmazlık çıkabilir¹⁴⁰.

ihtimalinin bulunması, borçludan teminat ya da kefil göstermemesi yahut gösterdiği kefilin kabul edilmemesi, borçlunun mal bildiriminde bulunmaması veya noksan bildirimde bulunması, borçlu hakkında para cezası gerektiren bir fiil nedeniyle amme davası açılması, borçlunun iptal davasına konu olabilecek hükümsüz tasarrufları bulunması halleridir.

¹³⁸ Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, a.g.e., ss.94-114; Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012, ss.202-251; Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, a.g.e., ss.147-159.

¹³⁹ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 17. maddesinde ihtiyati tahakkuk nedenleri kısaca, teminat istenmesi gereken hallerin varlığı, borçlunun belirli bir ikametgâhının olmaması, borçlunun kaçmış olması veya kaçma, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapma ihtimalinin bulunması, borçlunun mal bildiriminde bulunmaması veya noksan bildirimde bulunması, kamu alacağının tahsiline engel olunması durumunda mükellef hakkında takibata girişilmiş olması, teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında delillerin elde edilmesi şeklinde sıralanmıştır.

¹⁴⁰ Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, a.g.e., ss.253-276; Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, a.g.e., ss.159-166; Açar, a.g.e., ss.192-197; Ozan Uysal, “İhtiyati Tahakkuk Müessesesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 394, Haziran 2014, ss.137-140.

1.2.2.3. Cebren Tahsil Sürecine İlişkin Uyuşmazlıklar

Kamu alacaklarının cebren tahsilatına başvurabilmek için öncelikle borçlunun borcunu vadesinde ödemiş olması gerekmektedir. Daha sonra vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için usulüne uygun bir şekilde ödeme emrinin tebliğ edilmesi ve borçlunun yedi günlük süre içerisinde yükümlülüğünü yine yerine getirmemesi durumunda ise cebren tahsilat yoluna gidilebilmektedir. Bu aşamada mükellef ile idare arasında özellikle ödeme emri ve haciz yoluyla takip konularında anlaşmazlık çıkabilmektedir.

Ödeme emri ile ilgili uyuşmazlıkları kısaca incelersek; Kamu alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda, kamu borçlusuna borcunu ödemesi konusunda son bir uyarı mahiyetinde ödeme emri düzenlenmektedir. Ödeme emri, kamu borçlusunu ödeme yapmaya davet eden bir çağrıdır. Dolayısıyla amme alacağını ödemeyenlere yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiği ödeme emri ile bildirilmektedir. Ödeme emri, ayrıca cebri icra sürecinin de ön şartını oluşturmaktadır. Bu nedenle idare tarafından kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmeden, cebren tahsil yollarına başvurulamaz. Ödeme emrinde; borcun asıl ve fer'ilerinin niteliği ve tutarı, borcun nereye ödeneceği, süresinde ödenmediğinde mal bildiriminde bulunulması gerektiği, mal bildiriminde bulunmadığı takdirde bildirimde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis cezası ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirim halinde hapisle cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Alacaklı kamu dairesinin tek taraflı irade beyanı ile düzenlenen ödeme emri, kesin ve uygulanması zorunlu niteliği sebebiyle tipik bir idari işlemdir¹⁴¹.

Kendisine usulüne uygun bir şekilde ödeme emri tebliğ edilen bir kamu borçlusu, tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde, üç neden ileri sürerek ödeme emrine itiraz edebilir. Bu nedenler; “böyle bir borcun olmadığı”, “borcun kısmen ödenmiş olduğu” ve “kamu alacağının zamanaşımına uğramış olduğu” iddialarıdır¹⁴². Ödeme emrine karşı yapılacak itirazlarda sadece sayılan bu sınırlı nedenlere dayanılmalıdır. Ancak bu sayılan nedenlerin yanı sıra, ödeme emrinin düzenlenmesi ve tebliği ile ilgili usul ve şekil hataları nedeniyle veya ödeme emrinin (idari işlem olmasından kaynaklanan) yetki, şekil, usul, sebep, konu ve amaç unsurları açısından hukuka aykırılıkları nedeniyle de davaya konu edilebilmesi yani taraflar arasında uyuşmazlık çıkabilmesi mümkündür. Mesela ödeme emrini düzenleyen idarenin, ödeme emrini tesis etmeye yetkili olmaması; alacaklı idare tarafından ödeme

¹⁴¹ Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, a.g.e., s.258; Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, a.g.e., s.193; Kızılot – Kızılot, a.g.e., s.475; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, a.g.e., s.645.

¹⁴² 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 58. Maddesi.

süresini başlatacak tebligatın yapılmaması; ödeme emrinin kanunda öngörülen şekle uygun olarak düzenlenmemesi; ödeme emri ile talep edilen kamu alacağının 6183 sayılı Kanun kapsamına giren alacaklardan olmaması (örneğin belediyenin sözleşmeye dayalı olarak taşınmazını kiraya vermesinden doğan alacağı) gibi örnekler verilebilir¹⁴³.

Haciz işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkları incelersek; kendisine usulüne uygun olarak ödeme emri tebliğ olunmasına karşın, borcunu yedi gün içerisinde ödemediği, bu süre içerisinde ödeme emrinin iptali istemiyle idari dava açmayan veya açmış olduğu davada idari yargı yerince verilmiş bir yürütmenin durdurulması kararı da bulunmayan kamu borçlusunun, mal bildiriminde gösterilen veya başka suretle tespit olunan mal, hak ve alacaklarının kamu alacağını karşılamaya yeterli miktarı üzerine, Kanun hükümlerine uygun olarak, tahsil dairesince el konulmasına haciz işlemi denilmektedir. Haciz uygulaması haciz varakasına istinaden yapılmaktadır. Haciz varakasından veya usulüne uygun olarak düzenlenmeden uygulanan haciz, borçlunun mal/haklarına hukuka aykırı olarak el atma sonucu doğurur. Haciz uygulaması öncelikle bir idari işlem olduğu için idari işlem unsurları açısından hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilmelidir aksi takdirde borçlu tarafından itiraz edilebilecektir. Bunu yanı sıra haciz işlemine karşı uyuşmazlıklar genelde; haciz varakasının usulüne uygun düzenlenmediği, borcun ödendiği veya zamanaşımına uğradığı, haciz konusu ve uygulamasının kanuna aykırı olduğu gibi nedenlerden ortaya çıkmaktadır. Örneğin; ödeme emri tebliğ olunmadan haciz varakasından düzenlenmesi, tebligatın usulsüz yapılması, haciz varakasından tasdik eden makamın yetkisiz olması durumlarında uyuşmazlık doğabilir¹⁴⁴.

1.2.3. Vergilendirme İşlemlerinde Ombudsmannın Rolü

İdare ile mükellef (muhatap) arasında, vergilendirme işlemleri sırasında yukarıda anlattığımız nedenlere dayanarak, anlaşmazlık çıkabilmektedir. Bu anlaşmazlıkların çözülmesi için barışçıl yollara başvurulabileceği gibi yargısal yollara da başvuru yapılabilir. Bu aşamada uyuşmazlıkları çözmek amacıyla yeni bir barışçıl çözüm yöntemi olan Vergi Ombudsmanına da başvuru mümkündür. Vergi Ombudsmanı, kendisine gelen bireysel şikâyetleri çözerek geleneksel ve adli çarelere hukuki tamamlayıcılık sağlamakta, dolayısıyla Gelir İdaresi ile yaşamış olduğu sorunların çözümünde mükelleflere yardımcı olmaktadır.

¹⁴³ Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, a.g.e., ss.258-352; Kızılot – Kızılot, a.g.e., ss.475-497; Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., ss.163-164.

¹⁴⁴ Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, a.g.e., ss.364-371; Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, a.g.e., ss.209-213; Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, ss.167-169.

Ancak, genelde uyuşmazlık nedeniyle Ombudsmana başvurulduğu görülmekle birlikte Vergi Ombudsmanının rolü sadece uyuşmazlık çözmek değildir. Zira Vergi Ombudsmanı, mükellef haklarını korumak, mükelleflere danışmanlık hizmeti sunmak, vergi sistemini geliştirmek gibi fonksiyonları da yerine getirerek çok daha geniş bir yelpazede hizmet sunmaktadır.

2. OMBUDSMAN KURUMUNUN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ FONKSİYONLARI

Uzmanlaşmış ayrı bir Vergi Ombudsmanı kurumunun oluşturulma nedeni, Genel Ombudsmanın incelediği konuların çok fazla çeşitlilik göstermesidir. Bu sebeple çeviklik, çabukluk, etkinlik, uzmanlık, duyarlılık, vergi davalarının azaltılması ve vergilendirmenin doğasından gelen zorluklar gibi nedenler özel ve ayrı bir vergi Ombudsmanı oluşturulmasını gerekli kılmaktadır. Ayrıca, modern bir Vergi (Gelir) İdaresinin temel özelliklerinden birisi de örgütün iç koşulları ve kendi hedeflerine yönelmek yerine mükelleflere öncelik vermesine ve onlara hizmet etmeye odaklanmasıdır. Bütün bu yapılar vergi idaresinin bugünkü eğilimini göstermekte ve bu çalışmalar “uyum felsefesi” olarak adlandırılmaktadır. Bunların yanı sıra ayrı bir Vergi Ombudsmanı, kültürel ve hukuki gelişim için geleneksel ve yasal çarelerin meşru tamamlayıcısı olma görevini yerine getirmek amacıyla tasarlanmıştır¹⁴⁵. Vergi Ombudsmanının işleyişi esneklik, şeffaflık, bağımsızlık ve çeviklik üzerine kurulduğu için mükelleflere, yargı organı dışında haklarının korunması konusunda daha kapsamlı bir sistem sağlamaktadır¹⁴⁶.

Yürütülen bu görevler neticesinde, Vergi Ombudsmanı ve benzeri yapıların çeşitli ülkelerde nasıl bir gelişme ve yayılma içerisinde olduğu aşağıdaki Tablo-4’te gösterilmiştir.

Tablo-4: Vergi Ombudsmanı ve Benzer Yapıların Uygulandığı Seçilmiş Ülkeler

ÜLKE	YAPILARIN İSİMLERİ	KURULDUĞU YIL
ABD	Mükellefin Avukatı İdaresi (Taxpayer Advocate Service)	1979
İngiltere	Hakem Ofisi (Adjudicator’s Office)	1993
Avustralya	Vergilendirme Ombudsmanı (Taxation Ombudsman)	1995
İspanya	Mükellefleri Savunma Konseyi (Taxpayers Counsel)	1996

¹⁴⁵ Ezio Perillo, “The Process of Drafting the European Ombudsman’s Statute”, içinde **The European Ombudsman: Origins, Establishment, Evolution (Office for Official Publications of the European Communities)**, Belçika, 2005, s.54.

¹⁴⁶ Fernando Serrano, “The Taxpayer’s Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, **Intertax**, Volume 35, Issue 5, 2007, ss.332-334.

Kolombiya	Mükellef Avukatı Ofisi (Defensoria del Contribuyente)	1998
İtalya	Mükellef Savunucusu (Garante del Contribuyente)	2000
Pakistan	Federal Vergi Ombudsmanı (Federal Tax Ombudsman)	2000
Bangladeş	Vergi Ombudsmanı (Tax Ombudsman)	2006
Meksika	Mükellefin Savunma Avukatı (Taxpayers Attorneys Office)	2006
Kanada	Vergi Mükellefi Ombudsmanı (The Office of Taxpayers Ombudsman)	2007
Güney Afrika	Vergi Ombudsmanı (Tax Ombud)	2012

Kaynak: Fernando Serrano, “The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, içinde **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, eds. Wlodzimiers Nykiel–Malgorzata Sek, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, s.138’den esinlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergi Ombudsmanı yapısını kurmanın temel olarak iki olumlu etkisi bulunmaktadır. Birincisi; mükelleflere haklarını koruması için ek bir enstrüman sağlar ancak bu iletişim ve savunma mekanizması mutlaka tüm vergi mükellefleri için geçerli olmalıdır. İkincisi; Vergi Ombudsmanının tavsiyeleri ile faaliyetleri (iş ve işlemleri) sayesinde, orta vadede, vergi idaresince sunulan hizmetlerin kalitesinde artış sağlaması ve sistemin aksamadan çalışması noktasında olumlu ve değerli bir etkiye sahip olmasıdır. Dolayısıyla Vergi Ombudsmanı, kendini iyi bir vergi idaresinin oluşmasını teşvik etmek amacıyla adanmış için hedeflerine kolaylıkla ulaşabilir. Gerçek şudur ki, vatandaşlar açık, şeffaf, hesap sorulabilir ve hizmet odaklı (mükellef odaklı) bir vergi idaresi arzu etmektedir ve mükellefler bu konularda gerçekten hassas davranırlarsa bilmelidirler ki Vergi Ombudsmanı sayesinde hiçbir zaman yalnız kalmayacaklardır¹⁴⁷.

Gelişmiş bir vergi ombudsmanının en azından beş temel görevi bulunmalıdır¹⁴⁸:

Bu görevlerden birincisi, ombudsmanın, vergiyle ilgili kanunların iptalindeki müdahale imkânına (kabiliyetine) dayanır. Örneğin mevzuatın herhangi maddesinin uygulanmasından mükellefler zarar görürler veya mağdur olurlarsa, bu madde/maddelerin yürürlükten kaldırılması konusunda Vergi Ombudsmanına başvurabilirler. Nitekim bu alanda vergi ombudsmanının görevi, herhangi mevzuatın iptal edilmesi konusunda mükelleflerden idareye teklif geldiği zaman, İdarenin cevap verme ve bilgilendirme zorunluluğu olmadığı durumlarda bile, Ombudsmanın araya girip müdahale etmesidir.

Vergi Ombudsmanı aşağıdaki aşamalardaki zorlukları giderebilmek için araya girerek müdahale etmektedir;

¹⁴⁷ Serrano, “The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, a.g.m., s.150.

¹⁴⁸ Serrano, “The Taxpayer’s Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, a.g.m., s.338.

- Vergi Ombudsmanı iptal talebini uygun bulup, süreç başlatıldığı zaman, İdarenin bu konudaki kendi başarısızlığı için açıklamalarda bulunması için söz konusu İdareye hesap sorabilmektedir,
- Ombudsman, iptalin kabul aşaması ve dosyanın içinde yeteri kadar verinin olup olmaması (örneğin mevzuatın yeterince karşı tarafça anlaşılıp anlaşılmadığı) gibi ayrıntılı konuların hepsini analiz edebilir.

Benzer şekilde Vergi Ombudsmanı tarafından hazırlanan yıllık raporlar da, mevzuatsal anlamdaki eksiklikler veya yanlışlıklar belirtilerek gerekli düzenlemelerin yapılabilmesi için fırsat sunmaktadır.

İkinci görevi, bilgilendirici ve aydınlatıcı olması yani bilgi sağlamasıdır. Vergi Ombudsmanı bilgi toplamayı ve onların yorumlanmasını içeren stratejik bir göreve sahiptir. Bu göreve dayanarak, yıllık raporlar ve vergi mevzuatı için farklı teklif önerileri hazırlayarak sunmaktadır. Bu fonksiyon, vergi sisteminin yeni trendlerle uyumlu hale gelmesine izin verdiği ve vatandaşların kamu meselelerine katılımına müsaade ettiği için stratejik olarak çok önemlidir. Bu fonksiyon sayesinde sadece teorik olarak kurallar veya olaylar öğretilmemekte, sosyal hayatta ve gerçek dünyada bu kuralların nasıl işlediği konusunda bilgilendirme yapılmaktadır.

Bu sayılan görevlerin dışında Vergi Ombudsmanının en azından üç temel görevi daha olmalıdır. Bunlar; bürokrasi üzerinde demokratik kontrol mekanizması, alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemi¹⁴⁹ ve bürokratik hantallık ile mücadele (hukuk sisteminin geliştirilmesi) için bir vasıta işlevi görmesidir.

Ayrıca Vergi Ombudsmanının kendisine gelen şikâyetleri değerlendirerek vergi idaresinin saydamlığını artırmak, erişilebilirliğini geliştirmek ve idare tarafından sunulan vergi hizmetlerinin kalitesini yükseltmek gibi diğer bazı temel amaçları da bulunmaktadır. Zira şikâyetlerin çözümü vergi idaresinin niteliğinde (işlem kalitesinde) önemli gelişmeler sağlamaktadır. Vergi Ombudsmanının rolü, mükellefler ve vergi idaresi arasındaki güven ilişkisini güçlendirmektir, böylece vergi idaresinin yapmış olduğu eylemler ve işlemler vatandaşların ihtiyaçlarına, saydamlık ve erişilebilirliğine daha fazla odaklanır. Bu açıdan bakıldığında, Vergi Ombudsmanı mükelleflerin çıkar ve haklarını korumayı amaçlayan diğer

¹⁴⁹ Simone Cadettu, "The Proceedings of the European Ombudsman", **Law and Contemporary Problems**, Vol.68, No.1, Winter 2004, s.163; Roy Gregory, "The Ombudsman: An Excellent Form of Alternative Dispute Resolution?", içinde **The International Ombudsman Yearbook**, ed. L.C. Reif, Vol.5, 2001, s.98.

imkânlar ile çatışmaz ve onları olumsuz etkilemez aksine aksine işleyişin daha sağlıklı olmasına yardımcı olur¹⁵⁰.

Bu temel bilgilerden yola çıkarak, Vergi Ombudsmanının fonksiyonlarını; vergi uyuşmazlıklarını çözmek, Gelir İdaresi işlemlerini denetlemek, mükellef haklarını korumak, mükelleflere danışmanlık hizmeti sunmak, vergi sorunları ile ilgili görüş bildirmek, vergi sistemini geliştirmek şeklinde (ve yeri geldikçe ülkemizdeki uygulamalara da değinerek) altı ana başlık altında kategorize edilebilir.

2.1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINI ÇÖZMEK

Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile mükellefler arasında vergilendirme işlemi sebebiyle ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır¹⁵¹. Bu uyuşmazlığın temelinde mükellef ile vergi idaresi arasındaki anlayış farkı ya da görüş ayrılığı yatmaktadır¹⁵².

Devlet ile mükellef arasındaki çıkar dengesini kurmayı esas alan vergi hukukunda verginin tarafları olan mükellef/sorumlu/ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında vergilemeye ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıkları yargı yoluna gitmeden taraflarca çözüme kavuşturulmasına, vergi sorunlarının idari aşamada (barışçıl yolla) çözüm yolları denir. Vergi sorunlarının idari aşamada çözümlenememesi ya da bu yollara başvurulmadan doğrudan dava açma yoluna gidilmesi haline ise vergi uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözüm yolları denilmektedir¹⁵³. Dolayısıyla mer'î mevzuat çerçevesinde vergi uyuşmazlıklarının, ikili bir ayrıma gidilerek çözülmeye çalışıldığı görülmektedir.

Türk pozitif hukukunda vergi uyuşmazlıklarının idari aşamadaki (barışçıl) çözüm yolları; uzlaşma¹⁵⁴, hataların düzeltilmesi¹⁵⁵ ve üst makama başvuru¹⁵⁶ olarak, yargı

¹⁵⁰ Serrano, “The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, a.g.m., ss.139-140.

¹⁵¹ Kızılot – Kızılot, a.g.e., s.52.

¹⁵² Yüce, **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, a.g.e., s.227.

¹⁵³ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s.253.

¹⁵⁴ Uzlaşma kurumu, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce vergi idaresi ile anlaşmak için başvurabilecekleri bir yoldur (Vergi Usul Kanunu ek md. 1- 12). Ayrıntılı bilgi için bkz., Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., ss.231-371; Yusuf Karakoç, **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2013, ss.56-84; Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık A.Ş., Ankara, Nisan 2007, ss.1001-1020; Tahir Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı)**, Seçkin Yayınları, Ankara, Şubat 2012; Battal Doğan, “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi” **Vergi Sorunları Dergisi**, 2000, ss.74-82; Elif Yılmaz, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIII, 2009, Sayı 1-2, ss.321-351.

aşamasındaki çözüm yolları ise vergi yargısına başvurma¹⁵⁷ (ilk derece, istinaf, temyiz yargılaması¹⁵⁸) ve Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkı¹⁵⁹ olarak sistematize edilebilir.

¹⁵⁵ Vergilendirme sürecinde, mükellef veya idarenin lehine veya aleyhine yapılan hataların giderilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda (md.116-126) düzeltme uygulamasına yer verilmiştir. Düzeltme yolu hukuki ihtilaftan ziyade vergi hatalarına ilişkin sorunları çözmek için kullanılan bir yöntemdir. Ayrıntılı bilgi için bkz., Yusuf Karakoç, a.g.e., ss.728-759; Yusuf Karakoç, **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2013, ss.84-117; Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, a.g.e., ss.385-429; Elif Sonsuzoğlu, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm", **Vergi Dünyası**, Sayı 167, Temmuz 1995, ss.136-145.

¹⁵⁶ Üst makama başvuru yolu (İYUK md.11) kurumundan yararlanılabilmek için; ortada dava edilebilecek nitelikte bir vergilendirme işlemi bulunmalıdır. Başvuru, kanunda belirtilen ilgili üst makama ve dava açma süresi içinde yapılmış olmalıdır. Başvuru talebi, idarenin tek taraflı olarak tesis ettiği bir idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması konusunda olmalıdır. Ayrıntılı bilgi için bkz., Yüce, **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, a.g.e., ss.251-253; Metin Taş, "Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Kullanılabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 200, Ağustos 2009, ss.22-25.

¹⁵⁷ Uyuşmazlıkların yargılama sürecine yansıyan iki biçimi vardır. Bunlardan ilki vergilemeye ilişkin idari düzenleyici işlemlerin (tüzük, yönetmelik gibi tüm vergi mükelleflerini ilgilendiren genel ve objektif karakterli işlemler) veya vergilendirme sürecine yönelik bireysel işlemlerin (mükelleflerden somut olarak sadece birini ilgilendiren özel ve sübjektif işlemler) kanunlara aykırılığından kaynaklanan uyuşmazlıklardır. Diğerisi ise, vergi kanunlarının Anayasaya aykırılık teşkil edecek şekilde çıkartılmasına yönelik uyuşmazlıklardır. İlk grup uyuşmazlıklar idari yargı (vergi yargısı) ikinci grup uyuşmazlıklar anayasa yargısı içinde sonuçlandırılır. Ayrıntılı bilgi için bkz., Yüce, **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, a.g.e., ss.311-567; Yusuf Karakoç, **Vergi Anlaşmazlıklarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Ocak 2013; Metin Taş, **Vergi Yargısı**, Ekin Yayınevi, 2. Baskı, Bursa, 2005.

¹⁵⁸ 28.06.2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6545 sayılı "Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 2576 sayılı "Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun" ve 2577 sayılı "İdari Yargılama Usulü Kanunu"nda değişiklik yapılarak, iki aşamalı *vergi yargılama sistemi üç aşamalı hale dönüşmüştür*. Yeni sistem ile; ilk derece mahkemesi olarak vergi (yerel) mahkemeleri, istinaf yargılaması olarak Bölge İdare Mahkemeleri ve temyiz yargılaması olarak da Danıştay görev yapmaktadır. 2014 yılı için toplam değeri 28.000-TL'yi aşmayan vergi uyuşmazlıkları vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından çözümlenmekte, bu tutarın üzerindeki uyuşmazlıklar ise heyet tarafından karara bağlanmaktadır. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilecektir. Ancak her vergi uyuşmazlığını "istinaf incelemesine" veya "temyize" konu etmek mümkün değildir. Konusu 5.000-TL'yi geçmeyen vergi davaları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacaktır. Yine ancak konusu 100.000-TL'yi aşan vergi davaları hakkında Bölge İdare Mahkemesi kararlarına karşı Danıştay'a temyiz edilebilecektir.

Ayrıntılı bilgi için bkz., Tahir Erdem, "İdari Yargıda ve Vergi Yargısında İstinaf", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 311, Ağustos 2014, ss.19-32; Ersin Kaplan, **Vergi Dünyası**, "İdari Yargıda Yeni Kanun Yolu: İstinaf", Sayı 396, Ağustos 2014, ss.176-185.

¹⁵⁹ Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkı; vergi mükellefine tanınan olağan yargı yolu sonrası yeni bir hak arama yolu olup, olağan vergi yargısı yollarının tüketilmesi koşuluna bağlı olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla, vergilendirme işlemleri bakımından, Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay'da İYUK'tan kaynaklanan kanun yollarının tüketimi şarttır. İlke olarak temel hak ve özgürlüklerin korunmasında esas görev, olağan yargı yerlerine düştüğünden, bireysel başvuru ikincil derecede bir başvuru yoludur. Bireysel başvuru, diğer hak arama yollarının tüketilmesine bağlı olduğu için istisnai ve ikincil nitelikte bir hak arama yolu olarak kabul edilebilir. Ancak Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru bir temyiz başvurusu mahiyetinde de değildir. Ayrıntılı bilgi için bkz., Tuğçe Akdemir, "Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 111, 2014, ss.255-278; Billur Yaltı, a.g.m., ss.196-201; Gamze Gümüşkaya, "Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Vergi Hukuku Özel Sayısı, C.17, Sayı:3-4, 2011, ss.33-57; Erdem Tahir, "Anayasa

Yukarıda bahsedilen vergi uyuşmazlıklarının idari aşamadaki klasik çözüm yöntemlerinin dışında yeni bir barışçıl çözüm yolu olarak Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsman) şikâyet başvurusu sayılabilir. Vergi Ombudsmanının, mükellefler ile vergi idareleri arasında köprü vazifesi görmesi birçok problemin büyümeden, rahatlıkla çözümlenmesine yardımcı olacaktır. Nitekim diğer ülke uygulamalarındaki tecrübeler göstermektedir ki, Vergi Ombudsmanı, vergi uyuşmazlıklarını çok daha kısa sürede ve daha pratik bir şekilde çözebilmekte ve dolayısıyla vergi davalarının azalmasını ve mahkemelerin iş yükünün hafiflemesini sağlamaktadır.

Vergi Ombudsmanının öncelikli görevi, Vergi İdaresi ile yaşanan sorunların çözümünde mükelleflere yardımcı olmak¹⁶⁰, kendisine gelen bireysel şikâyetleri çözerek geleneksel ve adli çarelere hukuki tamamlayıcılık sağlamaktadır. Örneğin Güney Afrika Vergi Ombudsmanı kendisine başvurulduğunda şikâyeti gözden geçirerek problemi arabuluculuk veya uzlaşma yoluyla çözmeye çalışmaktadır¹⁶¹. Vergi Ombudsmanının uyuşmazlıkları çözüme fonksiyonu diğer ülke örneklerinde de açık bir şekilde görülmektedir. Dolayısıyla Vergi Ombudsmanı, mahkemelerin dışında, mükelleflere haklarının korunması ve mağduriyeti gidermeye yönelik daha kapsamlı bir sistem sağlamaktadır¹⁶². Bu birlikte var oluş, gereksiz çoğalmaya ya da rekabete sebep olmaz. Aksine bu durum, mükelleflerin ve kamu hizmetlerinden yararlananların uyuşmazlık çözüm yolu olarak kendi durumlarına göre uygun formu seçmelerine olanak verir. Bir kısım mükellefler yasal hak ve yükümlülükleri konusunda hukuki olarak bağlayıcı bir karar almak için mahkemeye başvurmak isterler, bu hak hukukun üstünlüğünün vazgeçilmez bir unsurudur; diğer bir kısım mükellefler ise, mahkemeye gitmek yerine bazı ek olanaklar sağlayan Ombudsmana başvurmak isterler. Ombudsmana başvuruyu seçen mükellefler birçok maliyeti ortadan kaldırır ve genellikle daha hızlı sonuç alır ayrıca Ombudsmanın işleyişi mahkemeye nazaran daha esnektir ve Ombudsman tarafından uygulanan normatif kriterler (adalet, hukuk, hakkaniyet, insan hakları) daha geniştir¹⁶³. Görüldüğü gibi idarenin ihtilafı iş/işlemlerinde, bireyin mahkemeye

Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkânı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 282, 2012, ss.83-106.

¹⁶⁰ Richard K. Gordon, “Law of Tax Administration and Procedure”, **Tax Law Design and Drafting**, Vol. 1, ed. Viktor Thuronyi, International Money Fund Publication Services, Washington D.C., 1996, s. 110.

¹⁶¹ Tax Administration Act, 2011, Chapter 2, Part F, Mandate of Tax Ombud, Section 16.

¹⁶² Serrano, “The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, a.g.m., s.140.

¹⁶³ P. Nikiforos Diamandouros, “The Institution Of The Ombudsman As An Extra-Judicial Mechanism For Resolving Disputes In The Context Of The Evolving European Legal Order”, **Speech by the European Ombudsman, at a symposium on “Greece in the European Community Of Law”**, Athens, 14 April 2006, <http://www.ombudsman.europa.eu/speeches/en/2006-04-14.htm> (Erişim Tarihi: 05.12.2014).

başvuru hakkını kullanmadan, Vergi Ombudsmanına başvuru yapması sorunun çözülmesi, hakların korunması ve mağduriyetin giderilmesi noktasında mantıklı bir yol olmaktadır¹⁶⁴.

Ancak burada sorgulanması gereken asıl mesele, uyuşmazlık konusunda Vergi Ombudsmanına başvurulduğunda, alınan kararların niteliğinin ne olduğu sorusudur. Vergi Ombudsmanı tarafından verilen bu kararlar (önerdiği teklifler veya şikâyetlerin çözümüne ilişkin yapmış olduğu çalışmalar) idareyi doğrudan bağlayan işlemler değildir ancak Ombudsman idareden özellikli bir eylemin esas teşkil etmek üzere yapılmasını talep edebilir. Yine bu kararlar tam anlamıyla idari işlem olarak kabul edilemez ve dolayısıyla da yargı denetimine tabi değildir¹⁶⁵. Bu durum, Ombudsmanın hiçbir hukuki etkisi olmadığı anlamına gelmez. Aksine Ombudsmanın kararları esas teşkil edebilir, tamamlayıcı delil olarak kabul edilebilir, vergi idaresi tarafınca yapılan eylemlerden kaynaklanan mesuliyetin gereği idareden talep edilebilir¹⁶⁶. Yine Ombudsman kararlarının uygulanması konusunda, özellikle batılı ülkelerde, belli bir kültür olduğu için onun vermiş olduğu kararların uygulanmaması gibi bir seçenek söz konusu olmamaktadır. Örneğin İngiltere’de faaliyet gösteren Hakem Ofisi’nin vermiş olduğu gerek tazmine yönelik gerekse de diğer çözümlere yönelik (özür dileme vb.) tüm tavsiyelere Gelir ve Gümrük İdaresi’nin, İflas İdaresi’nin ve Değerleme Ofisi’nin uyduğu ve öneriler doğrultusunda hareket ettiği yıllık raporlardan anlaşılmaktadır¹⁶⁷. Sonuç olarak Vergi Ombudsmanı ikna, eleştiri, kamuoyuna açıklama gibi manevi yaptırım¹⁶⁸ yöntemlerini kullanarak, vergi uyuşmazlıklarında alternatif çözüm yolları üretmeye ve adaleti (hak/hakkaniyeti) tesis etmeye çalışır.

2.2. GELİR İDARESİ İŞLEMLERİNİ DENETLEMEK

Ombudsmanın temel özelliklerinden bir tanesi de geniş bir denetim yetkisine sahip olmasıdır¹⁶⁹. Ombudsman idarenin tüm eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını denetleyebilir. Ombudsmanın denetim faaliyetindeki temel amacı, karşılaştıkları her sorunu sabırlı ve kapsamlı bir şekilde araştırıp yorumlamak ve idareye/muhataba gerekli tavsiyelerde

¹⁶⁴ Duncan Bentley, “Taxpayers’ Rights: Definitions and Development” içinde **Taxation: Critical Perspectives on the World Economy**, ed. Simon James, 2. Cilt, London, 2002, s.311.

¹⁶⁵ Serrano, “The Taxpayer’s Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, a.g.m., s.338.

¹⁶⁶ Serrano, “The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, a.g.m., s.148.

¹⁶⁷ Adjudicator’s Office, **2014 Annual Report**, Temmuz 2014, s.12, 22, 26, <http://www.adjudicatoroffice.gov.uk/pdf/report2014.pdf> (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

¹⁶⁸ Seriyeye Sezen, “Ombudsman: Türkiye İçin Nasıl Bir Çözüm?” **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 34, Sayı:4, Aralık 2001, s.76.

¹⁶⁹ Victor Moore, “Some Reflections on the Role of the Ombudsman”, **International Institute of Administrative Science**, Copenhagen, 1991, s.1.

bulunarak, doğruları tespit etmeye çalışmaktadır¹⁷⁰. Dolayısıyla Vergi Ombudsmanı da kendi görev ve yetki alanı çerçevesinde her şeyden önce bağımsız olarak denetim ve gözetleme fonksiyonlarını icra etmektedir¹⁷¹. Ayrıca, Gelir İdaresi tarafından talebi karşılanmayan mükellef için, sorununun çözüm otoritesi olarak Vergi Ombudsmanı paha biçilemez bir araçtır¹⁷².

Vergi Ombudsmanı, gelir (vergi) idarelerinin eylem, işlem ve davranışları karşısında mükelleflerin şikâyetlerini incelerken idarede bulunan her türlü bilgiye kolaylıkla ulaşabilme, gerekirse tanık dinleme, bilirkişiye başvurma, ilgili memurların ifadelerine başvurabilme gibi imkânlarla sahiptir. Şüphesiz Vergi Ombudsmanının şikâyet konularıyla ilgili inceleme (denetleme) yapabilme kabiliyeti kendisine güç katmaktadır. Vergi Ombudsmanı, vergi idaresi ile ilgili şikâyetleri incelerken onlara değişik çözüm yaklaşımları sağlamaktadır. Vergi Ombudsmanının sunduğu çözüm önerileri, makul düzeltici bir eylem olarak tavsiyede bulunulmakla sınırlı olsa da kurumlar arasında uygun işbirliği sağlaması ve mevzuat ile ilgili tamamlayıcılık işlevi görmesi gibi özellikli imkânlar da ayrıca sağlamaktadır¹⁷³.

Vergi Ombudsmanının mükellefler tarafından ileri sürülen şikâyetleri çözmek amacıyla Gelir (Vergi) İdaresi üzerinde denetim yapabilme gücü, bir yandan zayıf konumda bulunan mükellefleri idareye karşı korurken diğer yandan da idarenin yapmış olduğu iş ve işlemleri daha dikkatli ve disiplinli bir şekilde gerçekleştirmesini sağlamaktadır. Nitekim gözetlenebilir ve sorgulanabilir hale gelen bir idarenin hukukun meşru sınırları dışına çıkma eğilimi azalacaktır. Yine idare tarafından gerçekleştirilen süreçlerin, izah edilmek zorunda kalınması, alınan her kararda idareyi daha dikkatli davranmaya itecektir. Benzer şekilde Vergi Ombudsmanı idare üzerinde sahip olduğu denetleme işlevini gerçekleştirmesi sonucunda Gelir İdaresini iyileştirmek için önerilerde bulunabilecek, bu sayede sunulan hizmet kalitesi yükselecek ve idare ile mükellef arasındaki adil ilişki de gelişecektir. Vergi Ombudsmanının Gelir İdaresi iş/işlemlerini denetleme fonksiyonu tipik olarak tüm ülke ombudsmanlarında bulunmaktadır. Örneğin; Pakistan Federal Vergi Ombudsmanının denetime yönelik yetki ve fonksiyonları, Gelir İdaresinin ve vergi kanunlarını tatbik etmekle görevli kamu görevlilerinin

¹⁷⁰ James T. Ziegenfuss – Patricia O’Rourke, **The Ombudsman Handbook: Designing and Managing an Effective Problem-Solving Program**, McFarland Company, Shutterstock, 2011, s.45.

¹⁷¹ Philip Moss, “Towards Community Ownership of the Tax System: The Taxation Ombudsman’s Perspective”, **eJournal of Tax Research**, Vol. 2, No 2, 2004, s.188.

¹⁷² R.T. Bartlett, “The Ombudsman in Taxation: A Tripartite Perspective”, **British Tax Review**, Vol. 5, 1988, ss.194-195.

¹⁷³ Moss, a.g.m., s.188.

kötü yönetimine, hukuka aykırı ya da mantıksız uygulamalarına ilişkin şikâyetleri araştırmak¹⁷⁴ olarak net bir şekilde ifade edilmiştir.

Vergi Ombudsmanı, yasalara aykırı hareket eden Gelir İdaresi için bir kınama yayınlatabilmekte, Gelir İdaresinin yasadışı eylemlerini telafi etmesi için geciktiği zaman eleştirmekte ve şikâyetçilerin zararlarının tazmin edilmesi gerektiği yönünde kararlar verebilmektedir. Örneğin İngiltere’de faaliyet gösteren Hakem Ofisi tarafından incelenen şikâyet konusu olayda eğer idarenin hizmet hatası veya ihmali var ise bunlardan kaynaklanan maliyetlerin ve diğer bazı maliyetlerin (danışmanlık masrafı gibi) müştekilere ödenmesini tavsiye eder. Ayrıca karşılaştıkları problemler dolayısıyla müştekilerde oluşan stres, huzursuzluk ve rahatsızlık için cüz’i miktarda da olsa mali tazmin ödenmesi tavsiyesinde bulunulur¹⁷⁵. Örneğin 2014 yılında Hakem Ofisi tarafından, Gelir ve Gümrük İdaresi için £4.369.258, İflas İdaresi için £42.787, Değerleme Ofisi için de £14.616 meblağın müştekilere ödenmesi talep edilmiştir¹⁷⁶. Buradan da anlaşıldığı üzere Vergi Ombudsmanın kararları doğrudan veya dolaylı olarak çok sayıda mükellefi etkilemektedir¹⁷⁷.

Vergi mükellefinin güvenini arttırmak ve idareye olan bakış açısını olumlu bir şekilde değiştirmek için Ombudsmanın denetim fonksiyonu çok uygun bir araçtır. Bunun yanı sıra Ombudsman, şüpheli vergi memurları için, mahkemeden mahkûmiyet kararı çıkıncaya (hüküm kesinleşinceye) kadar geçici idari yaptırım uygulama gücüne sahip olmalı veya ilgili idareye bu yönde işlem tesis etmesi için tavsiyede bulunmalıdır¹⁷⁸. Örneğin Pakistan Federal Vergi Ombudsmanının altmış günü geçmeyecek şekilde geçici tedbir kararı verebilmesi veya vergi memurunun hatasından dolayı haksızlığa uğramış mükellefin mağduriyetini gidermek için direktif ve disiplinli işlem tavsiyesinde bulunabilmesi sağlanmıştır¹⁷⁹.

¹⁷⁴ Asian Development Bank, **Strengthening the Ombudsman Institution in Asia (Improving Accountability in Public Service Delivery Through the Ombudsman)**, Philippines, 2011, s.40.

¹⁷⁵ Small Mistakes, Big Consequences, First Report, Kasım 2009, s.23, http://www.ombudsman.org.uk/data/assets/pdf_file/0013/1048/Small-mistakes-big-consequences-full.pdf (Erişim Tarihi: 03.05.2015).

¹⁷⁶ Adjudicator’s Office, **2014 Annual Report**, a.g.r., s.12, 22, 26, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/report2014.pdf> (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

¹⁷⁷ Kristiina Aima, “A European Tax Ombudsman?” içinde **Legal Remedies in European Tax Law**, ed. Pasquale Pistone, IBFD, Amsterdam, 2009, s.184.

¹⁷⁸ Yasir Niti Samudro Siregar, “Bribing A Fee In Indonesian Value Added Tax Refund”, **Seminar in Economic Policies 2005**, Tokyo, 12 Nisan - 17 Haziran 2005, s.23.

¹⁷⁹ Federal Tax Ombudsman, **Annual Report 2013**, İslamabad, 2014, ss.9-10.

2.3. MÜKELLEFLERİN HAKLARINI KORUMAK

Mükelleflerin hakları¹⁸⁰, Anayasa başta olmak üzere vergi kanunları ve diğer bazı kanunlarda yer alan hakların vergi hukukundaki yansımalarıdır. Vergileme işleminin salt ekonomik açıdan değil, başta psikolojik olmak üzere mükellefler üzerinde çeşitli etkiler ortaya çıkardığı için etkin ve adil bir vergileme sağlayabilmek amacıyla mükellefler ile vergi idaresi ilişkilerinde, mükelleflere de bazı hak ve olanaklar tanınacak şekilde inşa edilmesi kaçınılmazdır¹⁸¹. Vergileme işleminde mükellefin bakış açısı ve yaklaşımını esas almak ve mükelleflerin vergi idarelerine güven duymalarını sağlamak amacıyla, “mükellef odaklı yaklaşım” çerçevesinde, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması ve vergileme sürecinin etkin, adil ve şeffaf hale getirilmesi çalışmalarına paralel olarak mükelleflerin haklarının sistemli bir şekilde düzenlendiği ve açıklandığı bir süreç başlamıştır¹⁸².

Mükelleflerin haklarının genel kabul görmüş net bir tanımı olmamakla birlikte; gerek hukuk sisteminde var olan temel insan haklarından kaynaklanan, gerekse de anayasa, uluslararası anlaşma, kanun vb. düzenlemelerle korunan, devlet ile mükellef arasında oluşan vergileme işlemi sırasında (hukuki ilişkide), vergi mükelleflerinin ileri sürebilecekleri haklar manzumesi olarak tanımlanabilir¹⁸³. Ancak mükelleflerin haklarının teorik olarak mevzuatta yer alması, salt olarak çok bir anlam ifade etmeyebilir. Mükellefe sağlanan hakların anlam ifade edebilmesi için, öncelikle bu hakların hayata geçirilmesinin garanti altına alınmasına yönelik adımların atılması gerekmektedir. Bu kapsamda en önemli adımlardan biri de, mükelleflerin haklarının etkin uygulanmasının bağımsız ve tarafsız şekilde gözetimi, değerlendirilmesi ve gerekli raporlama faaliyetlerinin yürütülmesi için oluşturulan idareden bağımsız Vergi Ombudsmanı ve benzeri yapılardır¹⁸⁴.

Mükelleflerin haklarının korunması mekanizması, mükelleflerin ayrımcılıktan uzak olmasını sağlayacak işlemler temelinde analiz edilebilir. Vergilemede ayrımcılığın önlenmesi olarak bilinen bu hak, kişilere eşit muamele etme ilkesinin daha genel bir yansımasıdır.

¹⁸⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz., Duncan Bentley, **Taxpayers Rights: Theory, Origin And Implementation**, Kluwer Law International, Series on International Taxation (Book 31), Netherlands, October 2007; Adnan Gerçek ve diğerleri, **Mükelleflerin Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Temmuz 2015; Güneş Çetin Gerger, **Mükelleflerin Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Kitabevi, İstanbul, 2011.

¹⁸¹ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s.119.

¹⁸² Adnan Gerçek, “Vergilemede Mükelleflerin Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 209, Şubat 2006, s.122.

¹⁸³ Feride Bakar - Adnan Gerçek, “Türkiye’de Mükelleflerin Haklarının Korunmasına Yönelik Bir Vergi Ombudsmanı Önerisi”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:8, Sayı: 92, Ağustos 2012, s.5; Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s.3.

¹⁸⁴ Hasan Aykın, “Mükelleflerin Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 316, Ocak 2015, s.147.

Mükellef haklarına gereken önemin verilmesi ve onun hakkıyla uygulanması, medeniyetin bir başarı ölçütü olarak kabul edilebilir. Mükellef haklarının korunmasının hem bireysel hem de toplumsal yönü bulunmaktadır. Konunun bireysel yönü; mükelleflerin, yükümlülüklerinin tam olarak belirlenmesinde kullanacakları hukuki yöntemleri, vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlerin doğruluğunu teyit etme imkânı veren durumları ve ortaya çıkan hataların ve onların etkilerini bilmeye ihtiyaç duymalarından kaynaklanır. Konunun toplumsal alanda yansımaları ise; mükelleflerin hukuki haklarının varlığı ve onları kullanma gücü mükellefleri vergilemenin toplumsal olarak kabul görülen kurallara göre ve bireyin haklarına saygı çerçevesinde yürütüldüğüne olan inanca götürme noktasındadır. Sonuç olarak mükellefler ile devlet arasında var olan ilişki duygusunun geliştirilmesi ve bu bağlantının vergi mevzuatı ile uyumlu bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Bu yönler toplumda mükellef haklarının korunmasının bir bütün olarak tanımlandığı inancına sebep olur¹⁸⁵.

Birçok ülkede mükellef hakları, anayasalar, uluslararası anlaşmalar, mükellef hakları bildirgeleri gibi değişik yollarla ve değişik seviyelerde korunmaya çalışılmaktadır¹⁸⁶. Bunların yanı sıra bazı ülkelerde vergi kanunlarında yer alan bazı özel düzenlemeler ile mükellef hakları savunulduğu gibi kimi ülkelerde ise mükellef hakları genel kanunlar ile korunmaya çalışılmaktadır. Bu kanunlardan birisi de konumuzun kesişen noktası olan ve ombudsman kurumunu düzenleyen özel kanunlardır. Zira Vergi Ombudsmanı kurumunun temel noktası “mükellef haklarının savunulması”dır ve sistematik açıdan bakıldığında, mekanizma tüm vatandaşların temel haklarının savunulmasına bağlı olarak işlemektedir¹⁸⁷. Vergi Ombudsmanı gerek Konsey şeklinde gerekse de tek kişi olarak örgütlensin, mükellef haklarının göz ardı ya da ihlal edildiği zamanlarda, mükelleflerin haklarını kullanabilmelerine yardımcı olmak için kurulmuştur. Bu sistem şeffaflık, hesap verebilirlik ve vergi idaresi mekanizmasında adaleti sağlamanın yanı sıra sadece tazmin eden, telafi eden bir araç değil aynı zamanda “kalite kontrol işlevi” ve “ek güvenlik tedbiri” olarak hizmet sunmakla görevlendirilmiş bir düzenektir¹⁸⁸.

¹⁸⁵ Bogumil Brzezinski, “Taxpayer’ Rights: Some Theoretical Issues”, içinde **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, eds. Wlodzimiers Nykiel–Malgorzata Sek, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, ss.30-32.

¹⁸⁶ Philip Baker, “Taxpayers Charter and a Taxpayers Charter for Europe”, içinde **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, eds. Wlodzimiers Nykiel–Malgorzata Sek, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, ss.130-131.

¹⁸⁷ Serrano, “The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, a.g.m., s.138.

¹⁸⁸ Serrano, “The Taxpayer’s Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, a.g.m., s.337.

Vergi Ombudsmanının temel amaçlarından biri de, mükellef haklarının etkinliğinin korunması ve vergilendirme sisteminin uygulamalarına ilişkin şikâyetlerle ilgilenmesidir. Vergi Ombudsmanı, idarenin eylemlerinin vatandaşlara daha yakın olmasını sağlamaya, onların haklarını kullanmalarını teşvik etmeye ve onların yükümlülüklerini yerine getirmelerini kolaylaştırmak için destek sağlamaya çalışır. Benzer şekilde her ne nedenle olursa olsun Vergi İdaresinin ele almak istemediği, idarenin olağan süreçler yoluyla çözüme kavuşturamadığı sorunlara, mükellef haklarının ihmal veya ihlal edildiği durumlara müdahale ederek onlara haklarının kullanımını noktasında destek sağlar¹⁸⁹. Yine Vergi Ombudsmanının, mükellef haklarına yönelik ihlalleri inceleyerek gerekli tedbir ve önlemlerin alınması konusunda idareye tavsiyelerde bulunması da mükellef haklarının korunmasına yardımcı olmaktadır¹⁹⁰. Örneğin Güney Afrika'da bulunan Vergi Ombudsmanı, mükelleflerin haklarını korumak için hizmet vermekte ve İdareye karşı mükelleflerin haklarını korumak için bir denge unsuru olarak faaliyet göstermektedir¹⁹¹. ABD'de faaliyet gösteren Mükellefin Avukatı İdaresi de gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin mutlak idari kanallar yoluyla çözülemeyen sorunlarının çözümü konusunda onlara yardımcı olan, mükellef haklarının korunması noktasında Gelir İdaresine karşı bağımsız bir şekilde onları temsil eden ve mükelleflerin yükünü azaltmak için mücadele eden bir yapıdır. Ayrıca, Gelir İdaresinin problemi doğru bir şekilde ele almadığı durumlarda veya mükelleflerin temel haklarının ihlal edilmiş olduğunu hissettikleri durumlarda da olaylara müdahale etmektedir¹⁹². Aynı şekilde Kanada Vergi Mükellefi Ombudsmanı da mükellef haklarını hem korumayı hem de desteklemeyi temel görevlerinden biri olarak saymaktadır¹⁹³.

2.4. MÜKELLEFLERE DANIŞMANLIK HİZMETİ SUNMAK

Vergi mevzuatı başlı başına bir uzmanlık statüsü gerektiren, hukuki, iktisadi ve mali yönleri bulunan geniş kapsamlı teknik bir konudur. Bunun yanı sıra vergi yasalarında ve tali mevzuatta yapılan değişiklikleri takip etmek ve yapılan değişiklikler ile mevcut düzenlemeleri birlikte değerlendirmek bu teknik konuyu daha da komplike bir hale dönüştürmektedir. Böyle

¹⁸⁹ Serrano, "The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection", a.g.m., s.139-143.

¹⁹⁰ Eur-Lex, Joint Staff Working Document, Implementation of the European Neighbourhood Policy in Georgia Progress in 2011 and Recommendations for Action, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1424374218001&uri=CELEX:52012SC0114> (Erişim Tarihi: 15.02.2015).

¹⁹¹ Stiaan Klue, "5 Top Tips to Understanding the Work of the Tax Ombud", <http://www.thesait.org.za/news/news.asp?id=141795&hhSearchTerms=%22tax+and+ombud%22> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

¹⁹² Aima, a.g.m., s.188.

¹⁹³ **Canada's Taxpayers Ombudsman, Upholding Your Service Right**, 5th Anniversary 2008 to 2013, Kanada, s.2.

bir durum karşısında, vergi mükellefi olan vatandaşın tüm mevzuata hâkim olup ona göre hareket etmesi gittikçe zorlaşmaktadır¹⁹⁴. Bu ise, istemeden de olsa, gerek mükellefin gerekse de hazinenin mağduriyetine neden olabilmektedir.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı, uygulamanın sık sık değişmesi, vergi beyannamelerinin ve diğer belgelerin anlaşılmasının güç olması gibi nedenler mükellefleri vergi danışmanlarının teknik yardımına muhtaç bırakmaktadır. Şu bir gerçektir ki, mükelleflerin birçoğu beyanname hazırlarken bile vergi danışmanlarından yararlanmaktadır. Vergi idaresine karşı güven eksikliği olan, yeterli bilgi ve zamanı olmayan ya da tek başına bir hatanın riskine katlanmak konusunda isteksiz olan mükellefler genellikle profesyonel bir vergi danışmanının yardımına ihtiyaç duymaktadır¹⁹⁵. İşte bu ve benzeri olası mağduriyetleri ortadan kaldırmak amacıyla mükelleflere Vergi Ombudsmanı tarafından danışmanlık hizmeti sunulmaktadır. Ombudsmanın mükelleflere danışmanlık hizmeti sunması, vergi veya mali konularla ilgili bilgi vermesi, işlem sürecinde yol göstermesi, rehberlik etmesi ve onları yönlendirmesi anlamlarına gelmektedir¹⁹⁶. Örneğin Kanada Vergi Mükellefi Ombudsmanı, kendisine gelen şikâyetler neticesinde sunmuş olduğu ön inceleme hizmetinde; mükellefleri kendi hakları konusunda bilgilendirerek şikâyet süreci hakkında onları eğitir, onların sorularını cevaplandırarak rehberlik hizmeti sağlar, gerektiğinde Gelir İdaresi ya da diğer devlet daireleri bünyesinde yer alan diğer telafi mekanizmalarına erişim konusunda onlara yardımcı olur¹⁹⁷. Benzer şekilde İtalya'da faaliyet gösteren Mükellef Savunucusu, mükelleflerinin bilinçlendirilmesi için çalışmalarda bulunmayı kendisine görev edinmiştir¹⁹⁸.

İşte Vergi Ombudsmanı da mükelleflerin vergileme iş/işlemleri ile ilgili açık olmayan veya tereddüt ettikleri konulara ilişkin tüm soru/sorunlarına görüş bildirerek mükellefleri bilgilendirmektedir¹⁹⁹. Vergi Ombudsmanının yaptığı iş, bir anlamda, mükelleflere herhangi

¹⁹⁴ Adnan Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, **İş, Güç, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Cilt 5, Sayı 2, No 146, 2003, <http://isguc.org/?p=article&id=146&cilt=5&sayi=2&yil=2003> (Erişim Tarihi: 18.01.2014).

¹⁹⁵ Marsha Blumenthal - Joel Slemrod, “The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform”, **National Tax Journal**, Vol. 45, No 2, June 1992, s.185.

¹⁹⁶ Ülkemizde Vergi Ombudsmanının danışmanlık hizmeti sunması işlevine benzer bir uygulamayı, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde 2008 yılında oluşturulan “Mükellef Hizmetleri Merkezi” sunmaktadır. Mükellef Hizmetleri Merkezi; vergisel konularda bire bir danışmanlık hizmeti vermek ve buna bağlı olarak mükelleflerin bazı işlemlerini kolaylıkla yerine getirebilmelerini sağlamak amacıyla faaliyete geçmiştir.

¹⁹⁷ Taxpayers Ombudsman, **Annual Report 2012-2013**, Canada, 21 August 2013, s.4.

¹⁹⁸ Garante del Contribuente, <http://lombardia.agenziaentrate.it/?id=20040406133425542> (Erişim Tarihi: 13.02.2015).

¹⁹⁹ Ülkemizde Vergi Ombudsmanının, vergi sorunları ile ilgili görüş bildirme işlevine benzer bir uygulamasını, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan “Vergi İletişim Merkezi (VİMER)” sunmaktadır. Vergi İletişim Merkezi; mükelleflerin bazı özel durumlarına ilişkin sorularını kayıt altına almakta ve ilgili soru kaydına yönelik gereken araştırmalar yapılarak oluşturulan bilgilendirme amaçlı cevabın iletilmesi için mükellefler üç (3) iş günü içerisinde Vergi İletişim Merkezi tarafından aranmaktadır.

bir maliyeti olmaksızın bağımsız ve tarafsız bir uzman desteği sağlamaktır. Mükellefler tarafından gelen sorular, Vergi Ombudsmanı tarafından incelenmekte ve konuya ilişkin olarak mükellef aydınlatılmaktadır. Örneğin Güney Afrika Vergi Ombudsmanı, mükelleflerin talep etmesi durumunda (telefon, faks, e-mail, mektup gibi vasıtalarla irtibata geçerek) istenilen konular hakkında görüş sunma ve danışmanlık hizmeti vermektedir²⁰⁰.

Vergi Ombudsmanı, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini kolaylıkla yerine getirebilmelerini sağlamak amacıyla onlara tavsiyelerde bulunmak, bir nevi mükellefin avukatı (vekili) gibi mahkemeye başvurmadan önce onları temsil etmek, mükelleflere yeni hizmet seçenekleri sunmak gibi faaliyetlerde de bulunmaktadır. Örneğin Meksika’da eğer mükelleflerin kendisini savunacak bir avukatı bulunmaz ise Mükellefin Savunma Avukatı (Prodecon), mükellefleri idari/adli makamlara karşı temsil etmektedir²⁰¹. Başka bir özelliği de problemleri olan mükelleflere en uygun çözümü uzman desteği yani danışmanlık hizmeti sunarak çözmesidir²⁰². Benzer şekilde Kolombiya’da Mükellef Avukatı Ofisi; problemlerin daha ortaya çıkmadan önlenmesini sağlamak, eğitim üzerinde titiz bir şekilde durarak mükellefleri bilgilendirmek, mükelleflerin haklarına saygının önemini vurgulayarak, idare ile uyumlu, samimi ve saygılı bir ilişki kurmalarını sağlamak, sorunlara ilişkin mükelleflerin daha fazla fayda elde etmesine yönelik çözümler üretmek²⁰³ gibi hizmet politikaları üstlenmiştir.

Vergi Ombudsmanı Vergi İdaresi ve vergi mükellefleri arasındaki ilişkileri geliştirmek ve onların ilişkilerinde gerekli güven ortamını sağlamak için kendisini adadığı için Vergi Ombudsmanının gerçekleştirdiği bir diğer rol de, mükelleflerin hak ve sorumluluklarının neler olduğu konusunda onlara eğitici-öğretici (didaktik) faaliyetlerde bulunmaktır²⁰⁴. Örneğin; Amerika Birleşik Devletlerinde, Mükellefin Avukatı İdaresi düzenlediği panellerle vergi mükelleflerini dinlemekte, vergi mükelleflerinin problemlerini tespit etmekte ve bunun sonucunda Gelir İdaresi’nin sunduğu hizmetin daha iyi hale getirmek ve müşteri (mükellef) memnuniyeti sağlamak için önerilerde bulunmaktadır²⁰⁵. Düzenlenen paneller, değerli fikirleri ile Gelir İdaresi’nin strateji geliştirmesi konusunda katkıda bulunmakta ve vatandaşlar

²⁰⁰ Office Of The Tax Ombud, <http://www.taxombud.gov.za/how-to-get-further-help.html> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

²⁰¹ La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/representacion-legal-y-defensa> (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

²⁰² La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/asesoria-y-consulta> (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

²⁰³ Defensoria del Contribuyente, <http://www.dian.gov.co/defensoria/politicas.html> (Erişim Tarihi: 15.05.2014).

²⁰⁴ Serrano, “The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, a.g.m., s.145.

²⁰⁵ Taxpayer Advocate Service, Taxpayer Advocacy Panel (TAP), <http://www.irs.gov/Advocate/Taxpayer-Advocacy-Panel> (Erişim Tarihi: 08.08.2014).

tarafından karşılaşılan sorunların tespiti ve bunun Gelir İdaresi'ne bildirilmesinde bir bilgi kanalı oluşturmaktadır²⁰⁶.

Vergi Ombudsmanının danışmanlık hizmeti sunma ve görüş bildirme fonksiyonu sayesinde, mükelleflerin eğitim düzeyi artırılarak vergi bilincinin yayılmasına ve mükellefin kendisinin birinci derecede dikkate alındığını hissetmesi sonucu mükellef ahlakının canlanmasına yardımcı olacaktır. Ayrıca bu fonksiyonunu gereği gibi yerine getirebilen bir Vergi Ombudsmanı, mükelleflerin vergi ödeme konusunda isteksiz davranma psikolojilerini azaltacak ve vergiye gönüllü uyumu da kolaylaştıracaktır. Uzun vadede ise, vergi bilincinin artması ile yeni bir vergi kültürünün gelişmesine yardımcı olacaktır.

2.5. VERGİ SORUNLARI İLE İLGİLİ GÖRÜŞ BİLDİRMEK

Ombudsman Kurumunun en kritik fonksiyonlarından biri de çalışmaları, incelemeleri ve vergi kanunlarının uygulamaları hakkında yasama organına ve genel olarak kamuya yıllık raporlar²⁰⁷ ve gerektiğinde özel raporlar²⁰⁸ hazırlamasıdır. Bu raporlar ile kamuoyunun bilgilendirilmesi ve kötü yönetimin önlenmesi hakkında önerilerin dikkate alınması amaçlanmaktadır. Ayrıca, raporların yayımlanması, idarenin kendisine çeki düzen vermesi açısından yapıcı ve düzeltici etkiye sahip olmakta²⁰⁹ ve raporlar sayesinde istenilen konular hakkında Mecliste gündem oluşturularak, önerilerin en üst seviyede dile getirilebilme²¹⁰ imkânı doğmaktadır.

Vergi Ombudsmanının vergi sorunları ile ilgili görüş bildirme yani sorunları raporlama sistemi sayesinde, sorunlara ilişkin meclisin ve kamuoyunun dikkati çekilmektedir. Örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde bulunan Mükellefin Avukatı İdaresince her yıl meclise sunulan faaliyet raporunda, mükelleflerden gelen şikâyetler sonucu en fazla rastlanılan ve en ciddi görülen yirmi (20) şikâyet (Most Serious Problems - MSPs) yer almaktadır²¹¹. Benzer bir uygulamaya Güney Afrikada faaliyet gösteren Vergi

²⁰⁶ Kamil Ateş, “Amerika Birleşik Devletlerinde Mükellef Haklarını Savunma Birimi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 278, Ekim 2004, s.93.

²⁰⁷ Yıllık raporların yanı sıra iki yılda bir düzenlenen raporlarda (Biennial Reports) bulunmaktadır. Örneğin; Vermont Eyaletinde faaliyette bulunan Mükellef Avukatı yıllık raporlar, iki yıllık raporlar ve özel raporlar düzenlemektedir <http://www.state.vt.us/tax/legalbiennial.shtml> (Erişim Tarihi: 11.11.2014).

²⁰⁸ Joseph LaPalombara (Editor), **Politics Within Nations**, Contemporary Comparative Politics Series, Prentice-Hall, USA, 1974, s.165.

²⁰⁹ Bülent Tanör, **Türkiye’de Demokratikleşme Perspektifleri**, TÜSİAD Yayınları, Yayın No.: T/97–207, Ankara, Ocak 1997, s.164.

²¹⁰ Tatal, a.g.e., s.215.

²¹¹ Internal Revenue Code, IRC § 7803(c)(2)(B)(ii)(III).

Ombudsmanının, mükelleflerin her yıl için karşılaştığı en az on (10) ciddi sorunun özetini ve sistemik olarak ortaya çıkan ve daha önce rastlanılmayan (yeni görülen) sorunların Maliye Bakanı aracılığıyla Ulusal Meclise sunulması²¹² noktasında rastlamaktayız. Bu fonksiyon sayesinde, mevcut sorunların envanteri çıkarılarak parlamentonun uhdesine sunulmakta, parlamento da özellikle hangi konularda eksiklik veya yanlışlık olduğunu görerek gerekli düzenlemeleri yapma imkânına sahip olmaktadır.

2.6. VERGİ SİSTEMİNİ GELİŞTİRMEK

Vergi Ombudsmanının sunmuş olduğu raporlar bir yandan farkındalığın artmasına yardımcı olurken diğer yandan da raporlarda yer alan öneri ve tavsiyeler yoluyla vergi mevzuatında ve vergilendirme sisteminde gelişmeye katkı sağlamaktadır. Şöyle ki; Vergi Ombudsmanı kendisine gelen şikâyetlerden hareketle bilgi toplamakta, araştırmalar yapmakta, onları yorumlamakta ve bu verilere dayanarak yıllık veya özel raporlar hazırlamaktadır. Bu raporlara ek olarak ayrıca vergi mevzuatı için farklı tekliflerini de yasama organına sunmaktadır. Böylece vergi sistemi hakkındaki eksik yönler ve sorunlara neden olabilecek noktalar ortaya konularak mevzuatın daha açık, sade ve anlaşılır olarak düzenlenmesi ve kamuoyunun ilgisini uyandırarak vergi sisteminde belirliliğin artırılmasına katkı sağlamak amaçlanmaktadır. Dolayısıyla Vergi Ombudsmanının bilgilendirici ve aydınlatıcı olmasını içeren bu fonksiyonu, vergi sisteminin yeni trendlerle uyumlu hale gelmesine izin verdiği ve vatandaşların kamu meselelerine katılımını sağladığı için stratejik olarak büyük bir öneme sahiptir²¹³. Vergi Ombudsmanının, vergi sisteminin reformu için gereken tavsiyeleri analiz ederek sunması ve vergi sisteminin uygulanmasında daha fazla etkinliği (verimliliği) sağlamaya katkıda bulunacak düzenlemeleri önermekle görevli²¹⁴ olması da mevzuatın geliştirilmesi fonksiyonuna katkı sağlamaktadır. Örneğin Meksika’da bulunan Mükellefin Savunma Avukatının faaliyet amaçlarından biri de vergi sistemine iyileştirmeler önermek ve yeni bir vergi kültürünü teşvik etmektir²¹⁵. Bunlara ek olarak, Gelir İdarelerinin de kendilerini, mükelleflere daha iyi hizmet sunmak için gerek mevzuatsal

Örnek olarak, 2014 yılında derlenen problemlere <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/2014-Annual-Report/Most-Serious-Problems/> internet adresinden ulaşılabilir (Erişim Tarihi: 24.01.2015).

²¹² Tax Administration Act, 2011, Chapter 2, Part F, Reports by Tax Ombud, Section 19.

²¹³ Serrano, “The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, a.g.m., s.140.

²¹⁴ Serrano, “The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, a.g.m., s.141; Aima, a.g.m., s.189.

²¹⁵ Serrano, “The Taxpayer’s Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, a.g.m., s.336.

gerekse de yönetsel çalışmalar yapmak zorunda hissetmeleri, sistemin bütünsel olarak daha ileriye gitmesine yardımcı olmaktadır.

Ayrıca Vergi Ombudsmanının, birden fazla mükellefi olumsuz etkileyen sorunları inceleyerek bütün sistemi ilgilendiren ve sistemin daha iyiye gitmesi yönünde çalışmalarını içeren faaliyetleri de bulunmaktadır. Örneğin ABD, Mükellefin Avukatı İdaresinin sistem analizi ve savunma fonksiyonu; sistem problemlerini belirlemek, kökleşmiş (kronikleşmiş) sorunları analiz etmek, yeni sistem ve uygulamalarla ilgili olabilecek potansiyel sorunları belirleyerek bunlara yönelik çözümler geliştirmek²¹⁶, Gelir İdaresine ve Kongreye yeni reformlar ve yeni çözüm yolları önermek amacıyla yasal ya da yönetsel işlev bozuklukları ve engelleri tespit etmek, idari uygulamalar ve mevzuat değişiklikleri hakkında önerilerde bulunmak ve vergi politikalarına katılmak²¹⁷ şeklinde bir dizi fayda sağlamaktadır. Aynı fonksiyon Kanada Vergi Mükellefi Ombudsmanı için de geçerlidir. Kanada Vergi Mükellefi Ombudsmanı da birden fazla mükellefi olumsuz etkileyebilecek sorunları inceleyerek sistemik hizmetleri ve adalet ile ilgili sorunları tanımlar. Müştekilerden, Gelir İdaresinden ve diğer paydaşlardan bilgi toplayarak ve gerekli araştırmaları yürüterek sorunların analizini yapar ve bulguları derleyip toplayarak öneriler hazırlar²¹⁸. Dolayısıyla bu fonksiyon ile vergi sisteminin daha verimli işlemesine imkân sağlanacak ve vergi ödemede oluşabilecek olası gelir kaybının giderilmesi de önlenecektir.

Yukarıda altı ana başlık altında anlatılan Vergi Ombudsmanının fonksiyonları ve bu fonksiyonların içerikleri özet olarak şu şekilde gösterilebilir.

Tablo-5: Ombudsman Kurumunun Vergilendirme İşlemleri İle İlgili Fonksiyonları ve Bu Fonksiyonların İçeriklerini Gösterir Tablo

FONKSİYONLAR	İÇERİKLERİ
Vergi Uyuşmazlıklarını Çözmek	Vergi Ombudsmanına başvurulduğunda <i>şikâyeti gözden geçirerek</i> problemi arabuluculuk veya uzlaşma yoluyla <i>çözmeye çalışmasıdır</i> .
Gelir İdaresi İşlemlerini Denetlemek	Vergi Ombudsmanı <i>Gelir idaresinin yapmış olduğu tüm eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını denetleyebilir</i> . Vergi Ombudsmanının denetim faaliyetindeki temel amacı, karşılaştıkları her sorunu sabırlı ve kapsamlı bir

²¹⁶ Nazmi Karyagdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın No:2006/371, Ankara, Kasım 2006, s.44.

²¹⁷ Systemic Advocacy Management System (SAMS), <http://www.irs.gov/Advocate/Systemic-Advocacy-Management-System-SAMS> (Erişim Tarihi:20.01.2015).

²¹⁸ Taxpayers Ombudsman, **Annual Report 2012-2013**, Canada, 21 August 2013, s.4.

	şekilde araştırıp yorumlamak ve <i>idareye/muhataba gerekli tavsiyelerde bulunarak, doğruları tespit etmeye çalışmaktır.</i>
Mükellef Haklarını Korumak	Vergi Ombudsmanının temel işlevlerinden biri de “mükellef haklarının savunulması”dır ve bu mekanizma tüm <i>vatandaşların temel haklarının savunulmasına bağlı olarak işlemektedir. Mükellef haklarının ihmal veya ihlal edildiği durumlarda onlara haklarının kullanımı noktasında yardımcı olmak, yükümlülüklerini yerine getirmek için destek sağlamak, mükellef haklarına yönelik ihlalleri inceleyerek gerekli tedbir ve önlemlerin alınması konusunda idareye tavsiyelerde bulunmaktır.</i>
Mükelleflere Danışmanlık Hizmeti Sunmak	Vergi Ombudsmanının mükelleflere danışmanlık hizmeti sunması, <i>vergi veya mali konularla ilgili bilgi vermesi, işlem sürecinde yol göstermesi, rehberlik etmesi ve onları yönlendirmesi</i> anlamlarına gelmektedir. Mükelleflerin vergileme iş/işlemleri ile ilgili <i>açık olmayan veya tereddüt ettikleri konulara ilişkin tüm soru/sorularına görüş bildirerek mükellefleri bilgilendirmekte, uzman desteği sağlamaktadır.</i> Ayrıca mükelleflerin hak ve sorumluluklarının neler olduğu konusunda onlara <i>eğitici-öğretici (didaktik) faaliyetlerde bulunmaktır.</i>
Vergi Sorunları İle İlgili Görüş Bildirmek (Sorunları Raporlama)	Vergi Ombudsmanı çalışmaları, incelemeleri ve vergi kanunlarının uygulamaları hakkında yasama organına ve genel olarak kamuya raporlar hazırlayarak kamuoyunun bilgilendirilmesini sağlamaktadır. Vergi Ombudsmanının vergi sorunları ile ilgili görüş bildirme yani sorunları raporlama sistemi sayesinde, <i>istenilen konular hakkında Mecliste gündem oluşturularak, önerilerin en üst seviyede dile getirilebilme imkânı doğmaktadır.</i> Örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde bulunan Mükellefin Avukatı İdaresince her yıl meclise sunulan faaliyet raporunda, <i>mükelleflerden gelen şikâyetler sonucu en fazla rastlanılan ve en ciddi görülen yirmi (20) şikâyet yer almaktadır.</i>
Vergi Sistemini Geliştirmek (Sistemin Gelişmesine Yönelik Öneriler)	Vergi Ombudsmanı sunmuş olduğu <i>raporlarda yer alan öneri ve tavsiyeler yoluyla vergi mevzuatında ve vergilendirme sisteminde gelişmeye katkı sağlamaktadır.</i> Vergi Ombudsmanının, vergi sisteminin reformu için gereken tavsiyeleri analiz ederek sunması ve vergi sisteminin uygulanmasında daha fazla etkinliği (verimliliği) sağlamaya katkıda bulunacak düzenlemeleri önermekle görevli olması <i>mevzuatın daha açık, sade ve anlaşılır olarak düzenlenmesi ve kamuoyunun ilgisini uyandırarak vergi sisteminde belirliliğin artırılmasına katkı sağlamaktadır.</i> Ayrıca <i>birden fazla mükellefi olumsuz etkileyen veya sistemin bütünü (sistemik sorunlar) ilgilendiren sorunları inceleyerek sistemin daha iyiye gitmesi yönünde çalışmalar yapmakta ve mevzuatın geliştirilmesine önemli katkı sağlamaktadır.</i>

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

3. VERGİ OMBUDSMANI VE BENZER YAPILARIN UYGULANDIĞI ÜLKELER

Gerek gerçek gerekse de tüzel kişiler, idarenin işlem, eylem ve tutumları dolayısıyla karşılaştıkları sorunları çözüme kavuşturabilmek amacıyla, dünya üzerindeki bir çok ülkede Ombudsmanlık müessesesini çalıştırmaktadır. Hatta bu ülkelerden bazıları, özel olarak Gelir İdarelerinin iş, işlem ve eylem/eylemsizlikleri dolayısıyla mükelleflerin maruz kaldıkları vergisel konulara ait şikâyetleri incelemek amacıyla tahsis edilmiş özellikli (spesifik) yapılar

kurmuşlardır²¹⁹. Her ne kadar bu birimler değişik ülkelerde “Vergi Ombudsmanı”, “Vergi Mükellefi Ombudsmanı”, “Vergi Arabulucusu”, “Mükellefin Savunma Avukatı”, “Mükellef Destek Birimi” gibi farklı isimlerle anılsa da üstlenmiş oldukları fonksiyonlar itibari ile birbirine yakın bir ilişki içindedirler. Tezimizde dünya üzerinde en yaygın olarak kullanılan ve en çok bilinen terim olan “Vergi Ombudsmanı” ismi tercih edilecektir.

Tablo-6: Seçilmiş Bazı Ülkelerde Mükelleflerin Şikâyetlerini İnceleyen Özel Yapılar

	Ülkeler	Özel Yapıların Varlığı	Yasal Çerçeve	Gelir İdaresine Karşı Özerklik	Sistemik Sorunlara İlişkin Raporlar	Yapıların İsimleri
Vergi Ombudsmanı Şeklinde Örgütlenen Ülkeler	Avustralya	Var	Var	Var	Var	Vergilendirme Ombudsmanı
	Avusturya	Var	Var	Var	Var	Vergi Ombudsman Servisi
	Güney Afrika	Var	Var	Var	Var	Vergi Ombudsmanı
	Kanada	Var	Var	Var	Var	Vergi Mükellefi Ombudsmanı
	Pakistan*	Var	Var	Var	Var	Federal Vergi Ombudsmanı
	Hindistan	Var	Var	Var	Var	Vergi Ombudsmanı
	Bangladeş*	Var	Var	Var	Yok	Vergi Ombudsmanı
Mükellefin Avukatı İdaresi (Savunucusu) Şeklinde Örgütlenen Ülkeler	ABD	Var	Var	Var	Var	Mükellefin Avukatı İdaresi
	İspanya	Var	Var	Yok	Var	Mükellefleri Savunma Konseyi
	Meksika	Var	Var	Var	Var	Mükellefleri Savunma Ofisi
	Kolombiya	Var	Var	Var	Var	Mükellefleri Savunma Ofisi
	Fransa	Var	Var	Var	Yok	Hakların Savunucusu
	Kore	Var	Var	Yok	Var	Mükellef Avukatı
Özel İsmiyle Şeklinde Örgütlenen Ülkeler	İngiltere	Var	Var	Var	Var	Hakem Ofisi
	İtalya	Var	Var	Var	Yok	Mükellef Garantörü
	Belçika	Var	Var	Var	Var	Vergi Arabuluculuk Ofisi

²¹⁹ OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non OECD Countries: Comparative Information Series 2010**, OECD Publishing, 3 Mart 2011, s.38.

	Japonya	Var	Var	Yok	Var	Mükellef Destek Birimi
Genel Ombudsman Şeklinde Örgütlenen Ülkeler	Finlandiya	Var	Var	Var	Var	Parlamento Ombudsmanı
	İsveç	Var	Var	Var	Var	Parlamento Ombudsmanı
	Avrupa Birliği*	Var	Var	Var	Var	Avrupa Ombudsmanı
	Bulgaristan	Var	Var	Var	Var	Ulusal Ombudsman
	Çek Cumhr.	Var	Var	Var	Yok	Ombudsman
	İrlanda	Var	Var	Var	Var	Ombudsman Ofisi
	Lüksemburg	Var	Var	Var	Var	Ombudsman
	Malta	Var	Var	Var	Var	Ombudsman Ofisi
	Norveç	Var	Var	Var	Var	Ombudsman
	Portekiz	Var	Var	Var	Var	Ombudsman
	Brezilya	Var	Yok	Var	Var	Kamu Ombudsmanı
	Hollanda	Var	Var	Var	Var	Ulusal Ombudsman
	İzlanda	Var	Var	Var	Var	Meclis Ombudsmanı
	Yunanistan	Var	Var	Var	Var	Ombudsman
	Danimarka	Var	Var	Yok	Var	Yurttaş Elçisi
Türkiye*	Var	Var	Var	Var	Kamu Denetçisi	

Kaynak: OECD, *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, 2013, s.47.

* Tarafımızca eklenmiştir.

Yukarıdaki Tablo-6’da ayrıntılı şekilde gösterildiği üzere; Vergi Ombudsmanı ve benzer yapıların uygulamalarını, örgütlenme şekillerini baz alarak “Vergi Ombudsmanı Şeklinde Örgütlenen Ülkeler”, “Mükellefin Avukatı İdaresi (Savunucusu) Şeklinde Örgütlenen Ülkeler”, “Özel İsimlendirme Şeklinde Örgütlenen Ülkeler” ve “Genel Ombudsman Şeklinde Örgütlenen Ülkeler” formatında sınıflandırılması ve her uygulama için örnek ülkeler seçilerek açıklamalar yapılması tercih edilmiştir.

3.1. VERGİ OMBUDSMANI ŞEKLİNDE ÖRGÜTLENEN ÜLKELER

Vergi Ombudsmanı (Taxation/Tax Ombudsman) şeklinde örgütlenen ülkeler bölümünde Avustralya, Güney Afrika, Hindistan, Kanada ve Pakistan gibi örnekler alfabetik sırayla incenecektir.

3.1.1. Avustralya: Vergilendirme Ombudsmanı (Taxation Ombudsman)

Avustralya Ombudsmanı, 1976 yılında yürürlüğe giren Ombudsman Kanununa dayanarak, ilk defa 1977 yılında faaliyete başlamıştı ve Vergilendirme Ombudsmanı işlevine de sahipti. Ancak 1995 yılında, Avustralya Vergi İdaresi (Australian Taxation Office - ATO) ile ilgili şikâyetlerin incelenmesi üzerinde yoğunlaşmak amacıyla, alanında uzmanlaşmış bir Vergilendirme Ombudsmanı (Taxation Ombudsman) kurulmuştur. Ombudsman, denetim faaliyeti tekrarını önlemek ve kaynakların en verimli şekilde kullanımını sağlamak için, Genel Vergi Müfettişi ve Sayıştay ile işbirliği içinde çalışmaktadır²²⁰. Avustralyalı vergi mükellefleri, “Mükellef Hakları Bildirgesi” altında adil ve makul davranılmayı isteme hakkına sahiptirler. Vergi İdaresi, mükelleflere, vergi yükümlülüklerini anlamaları için profesyonel bir şekilde hizmet ve yardım sunmak, mükelleflerin mahrem bilgilerine ve onların tekrar gözden geçirme haklarına saygı duymak ve konumuzla bağlantılı olarak mükelleflerin şikâyet etme hakkına saygı göstermek zorundadır²²¹.

Vergilendirme Ombudsmanı şikâyetleri araştırırken ve çözerken salt vergi uzmanı gözüyle değil kanunun bakış açısıyla olaylara yaklaşmakta ve kanunun belirlediği kriterler doğrultusunda faaliyet göstermektedir. Vergilendirme Ombudsmanı ATO'nun iş/işlemlerinin ve ATO tarafından uygulanan bir mevzuat hükmünün veya onu takip eden idari bir uygulamanın mantıksız, haksız, hatalı, baskıcı ya da ayrımcılık içeren bir konu olup olmadığını inceler²²². Fakat Kurumların yerine geçerek karar veremez ya da Kurum personeline direkt olarak uygulamaya ilişkin emir veremez. Ombudsman, bunun yerine, anlaşmazlıkları genellikle müzakere ve uzlaşma yoluyla ve gerekirse hükümetin en üst düzey seviyesine resmi tavsiyelerde (uygun düzeltici eylem önerisi) bulunmak yoluyla çözebilir²²³.

Mükellefler, Vergi İdaresinin işlem/eylemleri aleyhine Vergilendirme Ombudsmanına şikâyet başvurusu yapabileceği gibi kendilerine karşı haksız muamelede bulunulması durumunda da başvuru yapabilirler. Vergilendirme Ombudsmanı şikâyetleri çözüme kavuştururken adil, bağımsız ve tarafsız bir şekilde hareket etmeye kendini adadığı için şikâyetleri büyük bir itina ile ve mümkün olduğunca hızlı bir şekilde inceleyerek sonuçlandırmaktadır²²⁴. Bu amaçla 2007 yılının mayıs ayından bu yana “yardımcı transfer yöntemi” (assisted transfer process) kullanılmakta ve bu yöntem sayesinde, vergi

²²⁰ Taxation Ombudsman, <http://www.ombudsman.gov.au/pages/tax/> (Erişim Tarihi:30.01.2015).

²²¹ The Taxpayers Charter, <https://www.ato.gov.au/General/Your-rights/> (Erişim Tarihi:18.02.2015).

²²² Moss, a.g.m., s.188.

²²³ Aima, a.g.m., s.185.

²²⁴ Aima, a.g.m., s.185.

mükelleflerinin meselelerine mümkün olan en etkili, verimli ve hızlı bir şekilde çözüm üretilmesi sağlanmaktadır²²⁵. Görüldüğü üzere Vergilendirme Ombudsmanı şikâyetleri alma, sorunları belirleme, sorunları çözmeye ve sürecin net ve açık bir şekilde mükellefe açıklanması aşamalarında pratik bir yaklaşım yolu izlemektedir²²⁶.

Vergi mükellefi, Vergi İdaresinin kararlarından, hizmetlerinden veya icraatlarından memnun kalmamış ise veya herhangi bir konuyla ilgili şikâyeti var ise bunu öncelikle ATO'ya iletmesi gerekmektedir. İşleyiş süreci kısaca şöyledir; sorunun öncelikle işi yapan vergi memuru ile görüşerek çözmeye çalışılması, eğer tatmin olunmazsa ikinci aşamada vergi memurunun müdürü ile görüşülmesi ve yine de şikâyetin ele alınma yolundan memnun olunmaz ise ATO bünyesinde bulunan şikâyetler bölümü ile irtibata geçilmesi gerekmektedir²²⁷. Böyle bir taleple karşılaşan Vergi İdaresi şikâyetleri ciddiyle inceleyerek hızlı ve adil bir şekilde sorunu çözmeye çalışır. Eğer ATO'nun çözümü de mükellefi memnun etmez ise o zaman Vergi Ombudsmanına başvuru yapılabilecektir. Eğer bu ilk başvuru (Vergi İdaresine başvuru) yapılmamış ise kural olarak Ombudsman şikâyet konusunu araştırmaz²²⁸. Bunun sebebi, idareye mükellefle olan problemlerin giderilmesinde bir fırsat vererek, mükellefin problemlerinin doğrudan ve kesin biçimde çözülmesini sağlamaktır. Bu sayede idare ile mükellef arasındaki ilişkiler gelişir ve güçlenir. Ayrıca bu şikâyet başvuruları sayesinde, Vergi İdaresi sadece mükelleflerin sorunlarını çözmekle kalmaz bunun yanında kendisi için önemli görüşler ve örnekler elde ederek, hizmetlerini nasıl geliştirebileceği konusunda da izlenim ve deneyim edinir²²⁹.

Vergilendirme Ombudsmanın öncelikli temel rolü, kendisine gelen bireysel şikâyetleri çözmektir. Ancak bazı bireysel şikâyetler toplumun büyük bölümünü etkileyen geniş sorunların varlığına işaret edebilir. Dolayısıyla bireysel şikâyetlerin yanında aynı derecede önemli bir diğer rolü de bireysel şikâyetleri kullanarak Vergi İdaresinin sistematik (sistemsel) sorunlarını tespit etmek ve Vergi İdaresi bünyesinde iyi yönetim uygulamalarını teşvik etmektir. İyi yönetim uygulamalarını teşvik etmek amacıyla Vergi Ombudsmanı değişik mekanizmalar kullanmaktadır. Bunlar;

- ATO ile İrtibat Sağlama; bilgi alışverişinde bulunmak, brifingler almak, işlemlerde ortaya çıkan eğilimleri ve sorunları tartışmak için ATO ile düzenli görüşmeler yapılmaktadır.

²²⁵ Australia Commonwealth Ombudsman, **Annual Report 2006–2007**, Canberra, 2007, s.61.

²²⁶ Moss, a.g.m., s.189.

²²⁷ Your Rights, <https://www.ato.gov.au/General/Your-rights/Your-rights/Respecting-your-right-to-make-a-complaint/> (Erişim Tarihi:18.02.2015).

²²⁸ Sheena Mookhey, "Tax Disputes System Design", **eJournal of Tax Research**, Vol.11, No.1, 2013, s.86.

²²⁹ Australian Taxation Office, **Taxpayer's Charter: What You Need To Know**, Canberra, 2011, s.12.

- İdari Eksiklikleri Kaydetme; Kurum 2008 yılında incelediği olayların %7'sinde ATO'nun idari eksikliklerinin olduğunu görmüştür. İdari eksiklikleri gösteren kayıtlar bazı sorunların önemine değinmekte ve ATO'nun bu yöntemleri nasıl geliştirebileceği konusunda tavsiyeler sunmaktadır.

- Kendiliğinden Araştırma; benzer konuları içeren ve birçok kez gündeme gelen şikâyetlerin detaylı şekilde araştırılması gerekeceğinden Vergi Ombudsmanı kendiliğinden incelemeyi üstlenebilir. Örneğin 2008 yılında terkin edilen vergi borçları ile ilgili böyle bir inceleme yapılmıştır.

- İnfomal Gözden Geçirme; incelenmiş olan şikâyet konuları, elde edilen doneler çerçevesinde tekrar ve nihai olarak gözden geçirilmektedir²³⁰.

Bahsedilen bu özellikli sorunlara ilişkin ATO'nun dikkatini çekmek amacıyla yapılan incelemelerin sonuca göre geri bildirim sağlayan sistematik sorunlara ilişkin yapı 1 Temmuz 2011 tarihinden bu yana proaktif hale gelmiştir. Örneğin, ATO yapmış olduğu iş/işlemlerde idari ilkeleri ve politikaları takip etmez ise Ombudsman tarafından bu tespit edilir ve ATO'nun idari işlemlerini daha etkin ve verimli bir şekilde yapması için önerilerde bulunur²³¹.

Sonuç olarak Vergilendirme Ombudsmanı bireysel şikâyetlerin yanı sıra sistemik sorunlara da odaklanmıştır. Kısacası Vergilendirme Ombudsmanı hem bireysel vergi mükellefinin hem de genel olarak vergi sisteminin çıkarlarına hizmet etmekte ve vergi sisteminin gelişmesine yardımcı olmaktadır²³².

Dönemler itibarıyla Ombudsmana, Vergi İdaresi ile ilgili olarak yapılan şikâyet başvurularının sayıları aşağıdaki Tablo-7'de görülmektedir. Ombudsmana 2013-2014 döneminde 1.369 adet şikâyet başvurusu yapılmış olup bu sayı bir önceki döneme göre yaklaşık %24 daha azdır²³³.

Tablo-7: Yıllara Göre Vergilendirme Ombudsmanına Yapılan Şikâyet Başvuruları

YILLAR	TOPLAM ŞİKÂYET
2005/2006	1.523
2006/2007	1.261
2007/2008	1.219
2008/2009	1.422

²³⁰ Australia Commonwealth Ombudsman, **Taxation Ombudsman Activities 2008**, Commonwealth Ombudsman, Canberra, 2009, ss.3-4.

²³¹ Australia Commonwealth Ombudsman, **Annual Report 2011–2012**, Canberra, 2012, s.71.

²³² Moss, a.g.m., s.189.

²³³ Australia Commonwealth Ombudsman, **Annual Report 2013–2014**, Canberra, Ekim 2014, s.45.

2009/2010	1.810
2010/2011	2.589
2011/2012	2.717
2012/2013	1.795
2013/2014	1.369

Kaynak: Yıllık Raporlar ve Faaliyet Raporları Esas Alınarak Tarafımızca Hazırlanmıştır.
<http://www.ombudsman.gov.au/reports/> (Erişim Tarihi: 02.02.2015).

Ombudsmana, 2010-2014 döneminde Vergi İdaresi ile ilgili olarak yapılan şikâyetlerin konu bazında dağılımı ve yüzdesel ağırlıkları aşağıdaki Tablo-8’de görülmektedir. Genel olarak şikâyet temalarının gelir vergisi iadesindeki gecikmeler, tahsilat işlemleri, denetim ve incelemeler ile emeklilik konuları üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.

Tablo-8: Vergilendirme Ombudsmanına 2010-2014 Döneminde Yapılan Şikâyet Başvurularının Yüzdesel Dağılımı

ŞİKÂYET KONUSU	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Gelir Vergisi İadesindeki Gecikmeler	47%	39%	25%	18%
Tahsilat İşlemleri	14%	16%	22%	21%
ATO Tarafından Yapılan Denetim ve İncelemeler	6%	12%	12%	10%
Emeklilik Konuları	7%	8%	12%	10%
Diğer Konular (Erişim, İletişim vb.)	26%	25%	29%	41%

Kaynak: Australia Commonwealth Ombudsman, **Annual Report 2013–2014**, Canberra, Ekim 2014, ss.47-51; House Of Representatives Standing Committee On Tax And Revenue, **Inquiry Into The Australian Taxation Office Annual Report 2012-13**, Ocak 2014, s.4.

Yukarıdaki Tablo-8’de ayrıntıları gözüktüğü üzere 2010-2011 döneminde gelir vergisi iadesindeki gecikmelere ait şikâyet başvuruları yoğunlukta iken bu oran 2013-2014 döneminde büyük oranda azalmıştır. Tahsilat işlemleri, ATO tarafından yapılan denetim ve incelemeler ile emeklilik konularına ilişkin şikâyet başvuruları ise dönemler itibarıyla istikrarlı bir seyir izlemiştir. Vergilendirme Ombudsmanına yapılan başvuruların olabildiğince kısa zamanda ve pratik yollarla çözümlenmesi amaçlanmıştır.

Tablo-9: Vergilendirme Ombudsmanının 2010-2013 Döneminde Sorun Çözüm Türleri ve Yüzdesel Dağılımı

ÇÖZÜM TÜRLERİ	2010/2011	2011/2012	2012/2013
Şikâyet Sahibine Daha Ayrıntılı Açıklama Sağlama	34%	48%	55%
İşlem Hızlandırma, Kolaylaştırma	10%	13%	12%
Finansal Çözümler (Para İadesi)	28%	17%	11%

Özür Dileme	9%	10%	10%
Diğer (Karar Değişirme, Yöntem Değişirme, Uzlaşma Yoluyla Bağımsız Çözüm vb.)	19%	12%	12%

Kaynak: House Of Representatives Standing Committee On Tax And Revenue, **Inquiry Into The Australian Taxation Office Annual Report 2012-13**, Ocak 2014, s.3.

Yukarıdaki Tablo-9'da ayrıntıları gözüktüğü üzere şikâyetlerin büyük bir çoğunluğu müşterilere daha ayrıntılı açıklama sağlanması, ATO'nun işlemleri hızlandırması ve özür dilemesi gibi basit yöntemlerle çözüme kavuşturulmuştur.

3.1.2. Güney Afrika: Vergi Ombudsmanı (Tax Ombud)

Güney Afrika'da bağımsız bir Vergi Ombudsmanlığı, 2011 yılındaki Vergi İdaresi ile ilgili yasa tasarısında görüşülmüş ve 2012 yılında yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan yasa²³⁴ çerçevesinde oluşturulmuştur²³⁵. Oldukça yeni ve bir o kadar da gelişmiş olan bu Kurumun Vergi Ombudsmanı üç yıllık dönem için doğrudan Maliye Bakanı tarafından atanmakta²³⁶, Gelir idaresinden bağımsız olarak çalışmakta, görevlerini tarafsızlık içinde icra etmekte ve raporlarını doğrudan Maliye Bakanına sunmaktadır. Vergi Ombudsmanlığı, Gelir İdaresinin (South African Revenue Service - SARS) iş/işlemlerine odaklanmakta ve mükelleflerin şikâyetlerini çözülmesi noktasında benzersiz bir rol oynamaktadır. Vergi Ombudsmanı, Gelir İdaresi sisteminde adaletin tesisine yardımcı olmak için mükelleflere süratli, bağımsız, tarafsız ve makul çözüm önerileri sağlamayı kendisine misyon edinmiştir. Vergi Ombudsmanlığı mükellef haklarının korunması ve sorumluluklarını yerine getirmesi için etkili ve verimli bir araçtır. Mükellefin Vergi idaresine karşı güveni güçlendirmek ve vergi yükümlülüklerine karşı gönüllü uyumu artırmak için de çalışmaktadır. Bu yüzden Vergi Ombudsmanı şeffaflık, verimlilik, etkinlik, dürüstlük ve gizlilik prensipleriyle faaliyetlerini yürütmekte ve “daima adalet” mottosuyla hareket etmektedir²³⁷.

Esas olarak, mükellefler ile Gelir İdaresi arasındaki anlaşmazlıkların iki türü vardır; birincisi hukukun yorumlanması noktasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar diğeri ise hukukun uygulanması noktasında çıkan anlaşmazlıklardır. Bu anlaşmazlıklar yüzünden haksızlığa

²³⁴ 4 Temmuz 2012 tarih ve 35491 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İdaresi Kanunu, Government Gazette, Tax Administration Act, 2011, Act No. 28 of 2011 (TAAAct), <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/AABC/LAPD-LPrim-Act-2012-01%20-%20Tax%20Administration%20Act%202011.pdf> (Erişim Tarihi:01.03.2015).

²³⁵ Tax Administration Act, 2011, Chapter 2 General Administration Provisions, Part F, Section 15-21.

²³⁶ Tax Administration Act, 2011, Chapter 2, Part E, Power of Minister to Appoint Tax Ombud, Section 14.

²³⁷ Office Of The Tax Ombud, <http://www.taxombud.gov.za/about-us.html> (Erişim Tarihi:02.03.2015).

uğradığını iddia eden mükellefler, yargısal yollara (vergi mahkemelerine başvurabilmekte ve gerekirse itiraz ve temyiz yollarını kullanabilmekte) başvurabilecekleri gibi idari aşamalar (Gelir İdaresi bünyesinde yer alan mükellef destek hizmetlerinden yararlanarak veya Vergi Ombudsmanına başvurarak) vasıtasıyla da çözüm yolu aramaktadırlar²³⁸.

Vergi Ombudsmanının temel görevi, Gelir İdaresinin vergi yasası hükümlerinin uygulanmasından kaynaklanan usuli veya idari bir konuda veya hizmet sunumu ile ilgili bir konuda vergi mükellefi tarafından herhangi bir şikâyet söz konusu olduğunda bunu incelemek, gözden geçirmek, değerlendirmek, sorunların üzerine eğilmek ve eğer gerekirse mükellef ile idare arasında arabuluculuk veya uzlaşma yolu ile sorunları çözüme kavuşturmak²³⁹. Benzer şekilde Vergi Ombudsmanı, kötü yönetimden kaynaklanan mağduriyete, görevin kötüye kullanılması, ihmal, hata ve vergi görevlilerinin yolsuzluklarına karşı da mükelleflere güvence sağlamaktadır²⁴⁰.

Vergi Ombudsmanı görevlerini yerine getirirken aşağıdaki şekilde hareket etmek zorundadır²⁴¹;

- Şikâyeti gözden geçirmek ve gerekirse arabuluculuk veya uzlaşma yoluyla sorunu çözmek,
- Şikâyetin çözümünde bağımsız ve tarafsız bir şekilde hareket etmek,
- Şikâyetin çözümünde şekli olmayan, adil ve uygun maliyetli usulleri takip etmek,
- Vergi Ombudsmanının görevleri ve şikâyetin izlenmesindeki usuller hakkında mükelleflere bilgi sağlamak,
- Mükelleflerin, Gelir İdaresi içindeki şikâyetlerin çözüm mekanizmalarına erişimini kolaylaştırmak,
- Kanunun uygulanmasından kaynaklanan, Gelir İdaresinin hizmet konularıyla ilgili sistemik olarak ortaya çıkan ve daha önce rastlanılmayan (yeni görülen) ancak mükellefleri olumsuz etkileyen sorunları belirlemek ve gözden geçirmek.

²³⁸ Office Of The Tax Ombud, <http://www.taxombud.gov.za/when-to-complain.html> (Erişim Tarihi: 04.03.2015).

²³⁹ Michael Stein, "The Tax Ombud", <http://www.thesait.org.za/news/news.asp?id=72587&hhSearchTerms=%22tax+and+ombud%22> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

²⁴⁰ Jonathan Friedland, "Tax Ombudsman - Why Another Institution?", <http://www.thesait.org.za/news/news.asp?id=96548&hhSearchTerms=%22tax+and+ombud%22> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

²⁴¹ Tax Administration Act, 2011, Chapter 2, Part F, Mandate of Tax Ombud, Section 16.

Vergi Ombudsmanının bu yetkilerine karşın;

- Vergi yasaları ve vergi politikalarını,
- Gelir İdaresinin politika ve genel nitelikli hâkim uygulamalarını,
- Vergi yasaları gereği temyiz ve itiraza tabi meseleleri,
- Mahkeme aşamasındaki işlemleri

inceleme yetkisi bulunmamaktadır²⁴².

Mükelleflerin Vergi Ombudsmanına başvurabilmesi için, öncelikle Gelir idaresi içinde oluşturuluş mevcut şikâyet çözüm mekanizmalarını tüketmeleri gerekmektedir. Eğer bu aşamada problem çözülememiş ise Vergi Ombudsmanına başvurabilmektedir. Vergi Ombudsmanı da konunun ciddiyeti ve niteliğine göre ve diğer çözüm mekanizmalarının bulgularından da yararlanarak tam bir bağımsızlık ve tarafsızlık içinde konuyu incelemektedir. Yapılan inceleme neticesinde ortaya çıkan sonuç hakkında da başvurana (müşteki) bilgi verilmesi zorunludur²⁴³.

Vergi Ombudsmanının şikâyet çözüme çalışmaları kısaca aşağıdaki aşamaları takip etmektedir; öncelikle şikâyetle ilgili ön değerlendirme yapılır ve Gelir İdaresine şikâyet konusu gönderilerek destekleyici veriler istenir daha sonra ise konuyla ilgili Gelir İdaresinden gelen yanıt değerlendirilerek sonuca ulaşılır. Sonucu özetleyen rapor hem müşyekiye hem de Gelir İdaresine gönderilir. Genel itibarıyla şikâyet alınmasından itibaren 15 iş günü içerisinde şikâyetleri çözmek için gayret gösterilir. Tüm bu süreç boyunca, Vergi Ombudsmanı nötr konumunu koruyarak ve sorunun tüm ayrıntılarını inceleyerek gerekli ve uygun olan düzeltici eylem tavsiyelerinde bulunur²⁴⁴.

Vergi Ombudsmanı görev ve yetkisi dâhilinde olan tüm sorunları en verimli ve etkin bir şekilde çözebilmek için girişim içindedir ve bunu yaparken de, Gelir İdaresi yetkilileri ile iletişim kurmaktadır. Vergi Ombudsmanının öneri ve tavsiyeleri gerek Gelir İdaresi ve gerekse de mükellef açısından bağlayıcı nitelikte değildir²⁴⁵. Ancak Vergi Ombudsmanının düzeltici eylem için vermiş olduğu önerilerde; Vergi İdaresinin sunmuş olduğu hizmetle ilgili resmi bir özür dilemesi, yapmış olduğu usul/idari hataların düzeltilmesi ve belirtilen nedenlere karşı önlem alması istenebilir²⁴⁶. Ayrıca Vergi Ombudsmanının tavsiyeleri Gelir İdaresi

²⁴² Tax Administration Act, 2011, Chapter 2, Part F, Limitations on Authority, Section 17.

²⁴³ Tax Administration Act, 2011, Chapter 2, Part F, Review of Complaint, Section 18.

²⁴⁴ Office Of The Tax Ombud, <http://www.taxombud.gov.za/what-to-expect.html> (Erişim Tarihi: 04.03.2015).

²⁴⁵ Tax Administration Act, 2011, Chapter 2, Part F, Resolution and Recommendations, Section 20.

²⁴⁶ Office Of The Tax Ombud, <http://www.taxombud.gov.za/what-to-expect.html> (Erişim Tarihi: 04.03.2015).

tarafından kabul görmez ise bu durum yıllık raporlarda belirtilmektedir²⁴⁷. Dolayısıyla Vergi Ombudsmanının tavsiyelerine uymayan idarelerin (Gelir İdaresi), yıllık raporlar vasıtasıyla Parlamenteoya iletilmesi, bu idareler üzerinde manevi baskı oluşturmakta ve dolaylı bir zorunluluk meydana getirmektedir.

Vergi Ombudsmanının yetkileri ve görevleri ile ilgili olan konularda gerekli inceleme ve araştırma yapma ve bilgiye erişme konusunda Gelir İdaresi gerekli kolaylığı sağlamak zorundadır. Vergi Ombudsmanı ve onun adına hareket eden herhangi bir kişi çalışmalarını esnasında öğrendiği her türlü bilgi, belge, doküman ve benzeri sırları ifşa edemez²⁴⁸.

Görüldüğü üzere Vergi Ombudsmanı, mükelleflerin haklarını korumak için de hizmet vermekte ve İdareye karşı mükelleflerin haklarını korumak için bir denge unsuru olarak faaliyet göstermektedir²⁴⁹. Mükelleflerin talep etmesi durumunda Vergi Ombudsmanı Ofisi ile irtibata geçilerek (telefon, faks, e-mail, mektup gibi vasıtalarla) istenilen konular hakkında görüş veya danışmanlık hizmeti alınması da mümkündür²⁵⁰.

Vergi Ombudsmanı raporlarını doğrudan Maliye Bakanına sunmakta Maliye Bakanı da bu yıllık raporları görüşülmek üzere Ulusal Meclise takdim etmektedir. Vergi Ombudsmanı yıllık raporlarda; her yıl için mükelleflerin, karşılaştığı en az on ciddi sorunun özetine değinmek, sistemik olarak ortaya çıkan ve daha önce rastlanılmayan (yeni görülen) sorunlara ilişkin bilgileri içermek zorundadır. Ayrıca raporlarda mükelleflerin karşılaştığı sorunları çözmek için uygun olabilecek idari işlem/eylemler için önerilerin de bulunması zorunludur²⁵¹. Bu durum bizlere, Vergi Ombudsmanının yayınladığı raporların ve yaptığı çalışmaların, etkinliğini sağlamaya yönelik düzenlemelerin bulunduğunu göstermektedir. Aynı şekilde Maliye Bakanı tarafından raporları, Parlamenteoya sunma zorunluluğunun getirilmesi de, raporların etkinliğini artırmak ve Kurumun işlevlerini garanti altına almak anlamına gelmektedir.

Vergi Ombudsmanına 1 Ekim 2013 - 31 Mart 2014 döneminde toplam 670 başvuru yapılmıştır. Bu şikâyet başvurularının 61 tanesi (%9) kabul edilmiş, 514 tanesi (%77) iade edilmiş, 64 tanesi (%10) yetkisizlikten dolayı reddedilmiş ve geriye kalan 31 tanesi (%4) de normalde görev içine dâhil olmamakla birlikte önemli sistemik sorunlar doğurduğu için

²⁴⁷ Office Of The Tax Ombud, <http://www.taxombud.gov.za/our-limitations.html> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

²⁴⁸ Tax Administration Act, 2011, Chapter 2, Part F, Confidentiality, Section 21.

²⁴⁹ Stiaan Klue, "5 Top Tips to Understanding the Work of the Tax Ombud", <http://www.thesait.org.za/news/news.asp?id=141795&hhSearchTerms=%22tax+and+ombud%22> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

²⁵⁰ Office Of The Tax Ombud, <http://www.taxombud.gov.za/how-to-get-further-help.html> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

²⁵¹ Tax Administration Act, 2011, Chapter 2, Part F, Reports by Tax Ombud, Section 19.

konuyla ilgili kaygılar (endişeler) dile getirilmiştir. Kabul edilen bu 61 adet geçerli şikâyetin ise 40 adedi (% 63) çözüme kavuşturulmuştur²⁵².

3.1.3. Hindistan: Vergi Ombudsmanı (Income Tax Ombudsman)

Hint Vergi Ombudsmanı, merkezi hükümet tarafından atanan, Gelir İdaresinden bağımsız olarak hareket eden ve ülke çapında 12 adet ofisi bulunan²⁵³ bir teşkilattır. Vergi Ombudsmanının yetkisi sadece vergilendirme ile ilgili konuları kapsamaktadır. Vergi Ombudsmanı mükelleflerden gelen şikâyetleri dinler ve bunları anlaşma, uzlaşma veya arabuluculuk yoluyla çözüme ulaştırır. Şikâyet konusu incelenirken Ombudsman tarafından, Gelir İdaresinden herhangi bir belgenin veya bilginin onaylı kopyalarına ihtiyaç duyulabilir. Bu aşamada mükellefe ait öğrenilmiş her türlü bilgi ve belgenin gizliliği de korunur²⁵⁴.

Vergi Ombudsmanı; mükellef haklarını korumak, mükelleflerin vergi yükünü azaltmak, mükellefler için problem oluşturan sorunları tanımlayarak vergiye uyumu artırmak için çalışmaktadır. Gelir İdaresinden bağımsız olarak, bireysel şikâyetlerin çözümüne yardımcı olmak ve Gelir İdaresinin hizmet kalitesini arttırmak için faaliyette bulunmaktadır. Kurumun amacı, tarafsız ve hızlı bir şekilde şikâyetleri çözmek ve daha iyi ve adil bir vergi idaresinin kurulmasına katkı sağlamaktır. Kurum, öncelikle, idare karşısında mükelleflerin mağduriyetini gidermek ve sorunları çözmek için oluşturulmuştur²⁵⁵. Bu amaçla sorunları dile getiren ve uygun eylemi tavsiye eden aylık raporlarını Merkezi Vergi Kurulu ve Maliye Bakanlığının dikkatine sunar. Bu raporda ayrıca Gelir İdaresinin hatalı eylemlerine karşı alınması gereken tedbirler ve mükelleflerin mağduriyetini telafi etmek için yapılması gereken önlemler de vurgulanmaktadır. Aylık raporların yanı sıra sunulan yıllık raporda ise Vergi Ombudsmanı, Gelir İdaresinin yapmış olduğu işlerin niteliklerini (kalitesini) ve çalışma düzenini inceler ve Gelir İdaresini iyileştirmek için önerilerde bulunur²⁵⁶.

²⁵² Office Of The Tax Ombud, **Report by the Tax Ombud I.T.O. Section 19 of the Tax Administration Act 28 of 2011 (For the Period 1 October 2013 to 31 March 2014)**, ss.21-22.

²⁵³ Hint Vergi Ombudsmanının ülke çapında faaliyet gösteren 12 adet ofisi New Delhi, Mumbai, Chennai, Kolkata, Bangalore, Hyderabad, Ahmedabad, Pune, Kanpur, Chandigarh, Bhopal ve Kochi'de bulunmaktadır.

http://www.incometaxindiapr.gov.in/incometaxindiapr/home.jsp?p1=ombudsman_jurisdiction (Erişim Tarihi: 23.06.2014).

²⁵⁴ Aima, a.g.m., s.187.

²⁵⁵ Serrano, "The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective", a.g.m., s.336.

²⁵⁶ Aima, a.g.m., s.187.

Vergi Ombudsmanına;

- i. Vergi iadesi sorunu,
- ii. Faiz/gecikme zammı sorunları,
- iii. İtiraza ilişkin sorunlar,
- iv. Hesaplara ve varlıklara ilişkin haciz sorunları,
- v. PAN (hesap numarası) ile ilgili sorunlar,
- vi. Stopaj ile ödenen vergiler dâhil tüm vergilere ilişkin sorunlar,
- vii. Merkezi Vergi Kurulunca çıkartılan yönerge, genelge, sirkülere ilişkin sorunlar hakkında problemleri olanlar şikâyette bulunabilir.

Ancak şu bir gerçektir ki şikâyete konu olabilecek hususlar bu saydığımız maddelerle sınırlı değildir.

Ombudsman, herhangi bir şikâyet aldığıında, yönetmelikte (ana esaslarda) belirtilen bazı temel koşulların yerine getirilip getirilmediğini inceler. Bu koşullar yerine getirilmediği takdirde Ombudsman şikâyeti çözmek için bir girişimde bulunmaz. Bu temel koşullar;

- a) İncelenmesi istenilen şikâyet dilekçesinin şahsın kendisi veya yetkili temsilcisi tarafından imzalanmış olmalıdır.
- b) Şikâyet net ve açık bir şekilde belirtilmelidir;
 - ✓ Şikâyetçinin adı, adresi ve vergi hesap numarası,
 - ✓ Şikâyet edilen kişi veya kurum adı,
 - ✓ Şikâyete sebebiyet veren olaylar,
 - ✓ Şikâyeti destekleyici belgeler (kayıt niteliği taşıyan dokümanlar).
- c) Elektronik medya aracılığıyla iletilen şikâyetler de en kısa sürede müşteki tarafından imzalı nüshasının ulaştırılması koşuluyla kabul edilecektir. Bu durumda şikâyet tarihi, elektronik ortamda şikâyetin kuruma ulaştığı tarih kabul edilecektir.
- d) İlk etapta ilgili kurum/kuruluşa sorunun düzeltilmesi talebinde bulunulması gerekmektedir. Yani şikâyetçinin ilgili kurumdan bir ay içinde hiçbir yanıt alamaması veya cevap almasına rağmen memnun olmaması gerekmektedir.

Ancak unutulmamalıdır ki Vergi Ombudsmanı; daha önce incelenmiş konulara ilişkin, mahkemede görüşülen veya temyiz edilen konulara ilişkin şikâyetleri incelemeye almaz.

Vergilendirme işlemlerine ilişkin herhangi bir şikâyet alan Ombudsman öncelikle ilgisine konuyu intikal ettirerek uzlaşma veya arabuluculuk yoluyla problemi halletmeye gayret eder. İlgili kurum/kuruluş bir aylık süre içinde şikâyetçi ile anlaşarak problemi çözemez ise bu sefer Ombudsman devreye girer ve aracılık yaparak konuyu çözmeye çalışır. Yine anlaşma konusunda başarılı olunamamış ise, Ombudsman kendisi bir hüküm verir²⁵⁷.

Vergi Ombudsmanının sahip olduğu yetkileri şu şekilde özetleyebiliriz²⁵⁸;

- Mükelleflerden gelen şikâyetleri dinler ve bunları anlaşma, uzlaşma veya arabuluculuk yoluyla çözüme ulaştırır.
- Şikâyetin çözülebilmesi için gerekli bilgi ya da belgelerin onaylı örneklerini Gelir İdaresinden veya yetkili makamlardan talep eder.
- Şikâyetleri çözüme kavuşturarak mağdurluk durumunu telafi edebilmek için düzeltici önlemler teklif eder.
- Konuyla ilgili bulgularını rapor olarak üst makamlara sunar.

Bu anlatılanlar çerçevesinde Vergi Ombudsmanının görevlerini şu şekilde sıralayabiliriz²⁵⁹;

- ❖ Kurum üzerinde kontrol ve denetim yetkisini elinde bulundurmak,
- ❖ Elde edilen bilgilerin, kişinin rızası haricinde, üçüncü kişilere karşı gizliliğini korumak ve ifşa edilmesini engellemek,
- ❖ Mükellef haklarını korumak ve onların uyum yükünü azaltmak,
- ❖ Uyum yükünü artıran sorunları tanımlamak ve Maliye Bakanlığı'na (Gelir İdaresine) iletmek,
- ❖ Sorunlara karşı gerekli önlemlerin alınması ile ilgili tavsiye niteliğinde aylık raporlar hazırlamak,

²⁵⁷ **Income Tax Ombudsman**, Tax Payers Information Series – 40, New Delhi, 2008, ss.2-4.

²⁵⁸ **The Income Tax Ombudsman Guidelines 2006**, Chapter III, http://incometaxindia.gov.in/archive/TheIncomeTaxOmbudsmanGuidelines2006_08122006.pdf (Erişim Tarihi: 26.06.2014).

²⁵⁹ **Income Tax Ombudsman**, a.g.e., ss.5-6.

- ❖ Yıllık inceleme raporları hazırlamak.

3.1.4. Kanada: Vergi Mükellefi Ombudsmanı (The Office of Taxpayers Ombudsman)

Kanada Vergi Mükellefi Ombudsmanı (The Office of Taxpayers Ombudsman - OTO), 2007 yılının başlarında mükellef hakları bildirgesinin oluşturulması ile aynı zamana rastlayan bir dönemde kurulmuştur. Mükellef Ombudsmanı, Federal Hükümet tarafından atanan bağımsız bir kamu görevlisidir. Kurum, daha güçlü demokratik yapıların çoğalmasını desteklemek, şeffaflığı arttırmak ve tüm Kanadalılara adil muamele edilmesini sağlamak için oluşturulmuştur. Kurumun vizyonu, Kanada Gelir İdaresi (Canada Revenue Agency - CRA) ile mükelleflerin her etkileşiminde onlara profesyonel ve adilane hizmet verilmesini sağlamaktır. Kurum, misyonu gereği Kanada Gelir İdaresi tarafından sunulan hizmetlerin şeffaflık, hesap verebilirlik ve adil muamele doğrultusunda yapılmasını temin için kendisini adanmıştır.

Mükellef Ombudsmanı, Kanada Gelir İdaresi'nin tüm idari süreçlerinde adil ve şeffaf olmasını sağlar. Kurum vergi mükellefleri veya onların temsilcileri ile Gelir İdaresi arasındaki sadece bireysel şikâyetleri değil aynı zamanda sistemik sorunları çözmek için de çalışır. Mükelleflerin kendi çabaları ile çözemedikleri bazı problemlere müdahale ederek sorunların olumlu sonuçlanmasına yardımcı olur. Ayrıca vergi mükellefleri ile Gelir İdaresi arasındaki tansiyonu düşürmek, Gelir İdaresi çalışanlarının çalışmalarını teyit etmek ve Gelir İdaresi'nin politikalarını ve işlem süreçlerini geliştirmek için de önerilerde bulunur. Dolayısıyla Mükellef Ombudsmanının yapmış olduğu çalışmalardan tüm paydaşlar (mükellefler, mali müşavirler, Gelir İdaresi vb.) fayda sağlar²⁶⁰.

Mükellef Ombudsmanı, Kanadalılara adil muamele edilmesini ve profesyonel hizmet almalarını sağlamak için aşağıdaki işlevlere sahiptir²⁶¹;

- Gelir İdaresine ait telafi mekanizmalarına erişimi kolaylaştırmak,
- Mükellef haklarını korumak ve desteklemek,

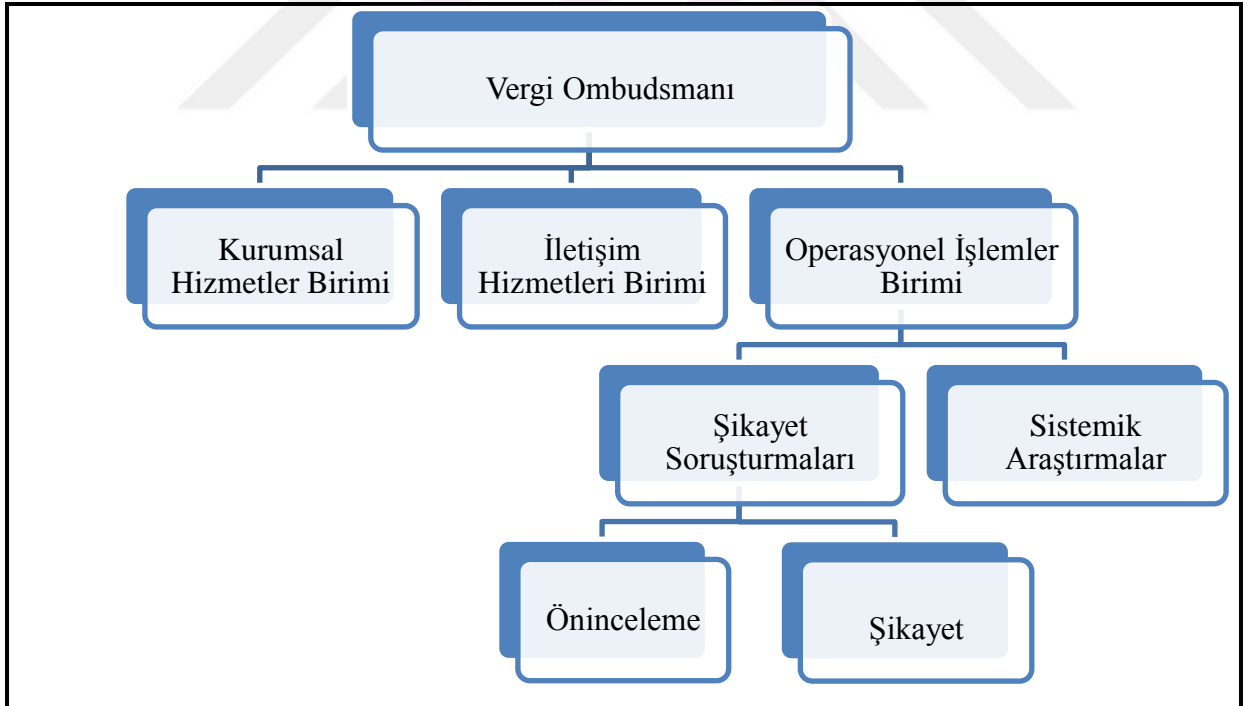
²⁶⁰ Taxpayers Ombudsman, **Annual Report 2012-2013**, Kanada, 21 August 2013, s.2.

²⁶¹ **Canada's Taxpayers Ombudsman, Upholding Your Service Right**, 5th Anniversary 2008 to 2013, Kanada, s.2.

- Tereddütlü hizmetleri veya adalete ilişkin şikâyetleri bağımsız ve tarafsız bir şekilde çözüme kavuşturmak,
- Sistemik hizmetler veya adalet konuları ile ilgili soruşturmaları yürütmek,
- Düzeltici eylemler için önerilerde bulunmak,
- Mükellefleri bilinçlendirmek,
- Mükellef Ombudsmanının işlevleri hakkında farkındalığı arttırmak.

Mükellef Ombudsmanı (OTO) bu faaliyetlerini, birbirleriyle uyum içinde çalışan üç birim tarafından yürütmektedir. Bu birimler Operasyonel İşlemler (Ön inceleme, Şikâyet Soruşturmaları ve Sistemik Araştırmalar), İletişim Hizmetleri ve Kurumsal Hizmetler birimleridir. Bu hizmetler 26 tam zamanlı çalışan personel ile sağlanmaktadır.

Şekil-4: Mükellef Ombudsmanı Organizasyon Şeması



Kaynak: Taxpayers Ombudsman, **Annual Report 2012-2013**, Canada, 21 August 2013, s.3.

Operasyonel İşlemler Birimi (The Operations Unit) çalışmaları göz önüne alındığında esas olarak üç takıma ayrılmıştır;

Ön inceleme takımı (The Intake Team) mükellefler için ilk temas noktasıdır. Mükellefleri kendi hakları konusunda bilgilendirerek şikâyet süreci hakkında onları eğitmek, onların sorularını cevaplandırarak rehberlik sağlamak, gerektiğinde Gelir İdaresi ya da diğer devlet daireleri bünyesinde yer alan diğer telafi mekanizmalarına erişim konusunda onlara yardımcı olmak gibi görevleri üstlenmiştir.

Şikâyet soruşturmaları takımı (The Complaint Investigations Team), sunulan hizmetler veya kurallara uygunluk ile ilgili vergi mükellefleri tarafından gelen şikâyetleri çözmek için çalışır. Takımın, alınan şikâyetle ilgili konuyu her iki taraftan (şikâyet eden ve edilen) dinleyerek bağımsız ve tarafsız soruşturmaları yürütmek, kanıtlara dayalı olarak şikâyeti ve Gelir İdaresi'nin hizmetlerini değerlendirmek, mükellefin sorununu çözmek için Gelir İdaresinden bazı eylemlerde bulunmasını istemek, taraflara sonuca ulaşmak için danışmanlık yapmak gibi görevleri bulunmaktadır.

Sistemik araştırmalar ekibi (The Systemic Investigations Team) birden fazla mükellefi olumsuz etkileyebilecek sorunları gündeme getirerek inceler. Bu ekip; sistemik hizmetleri ve adalet ile ilgili sorunları tanımlar, müşterilerden, Gelir İdaresinden ve diğer paydaşlardan bilgi toplar, gerekli araştırmaları yürüterek sorunların analizini yapar, bulguları derleyip toplayarak öneriler hazırlar.

İletişim Birimi (The Communications Unit), mükellefleri hakları konusunda bilgilendirmenin yanı sıra Kurumun rolü ve faaliyetleri hakkında da paydaşları haberdar eder. Birim; kamuyu ilgilendiren konular ve paydaşların yükümlülükleri konusunda stratejik tavsiyeler sağlar, medya araştırmalarına cevap verir, iletişim ve sosyal faaliyetleri koordine ederek planlar yapar, Kurumun web sitesini yönetir ve sosyal medya paylaşımını geliştirir, dergi, makale, bülten ve diğer iletişim ürünlerini yayımlar, iletişim ile alakalı gerekli plan ve koordine işlerini yürütür.

Kurumsal Hizmetler Birimi (Corporate Services Unit), örgütsel etkinlik ve hesap verilebilirliği sağlar. Bu birim; örgütsel hizmetlerin entegre olması konusunda tavsiyeler sunmak, kurumsal planlama, kalite kontrolü, finansal yönetim, insan kaynakları yönetimi ve bilgi yönetimi bölümlerini sevk ve idare etmek, bilgi teknolojisi hizmetlerini ve kurumsal belgeleri güncellemek ve geliştirmekle görevlidir²⁶².

²⁶² Taxpayers Ombudsman, **Annual Report 2012-2013**, a.g.r., s.4.

Vergi Mükellefi Ombudsmanının (OTO) özellikli olarak sorumlu olduğu alanları şu şekilde sıralayabiliriz²⁶³;

- Kanada Gelir İdaresi'nin (CRA) hizmetleri ile ilgili şikâyetleri bağımsız ve tarafsız bir şekilde yürütmek,
- Mükelleflerin Gelir İdaresi'ne erişimini kolaylaştırmak ve onlara yardımcı olmak,
- Vergi mükellefleri üzerinde olumsuz etkiye sahip olan konuları belirlemek, Gelir İdaresi bünyesinde servisle ilgili sistematik sorunları gözden geçirmek,
- Gelir İdaresi'nin hizmetleri ile ilgili konularda Milli Gelir Bakanına tavsiyelerde bulunmak.

Vergi Mükellefi Ombudsmanı, kendi inisiyatifi ile (re'sen) Kanada Gelir İdaresi tarafından sunulan herhangi bir hizmeti gözden geçirebilir. Ombudsman bunu yaparken, Kanada Gelir İdaresi bünyesinde sistemik ve gelişmekte olan servisle ilgili mükellefler üzerinde olumsuz etkiye sahip sorunları tespit eder ve hizmet sunumunu iyileştirmek için Gelir İdaresi'ne önerilerde bulunur. Aynı şekilde Ombudsman görevini ifa ederken Gelir İdaresi ile mesafesini koruyarak yönetimden bağımsız bir şekilde çalışır ve raporlarını doğrudan Milli Gelir Bakanı'na sunar.

Mükellef Ombudsmanı, Kanada Gelir İdaresi tarafından sağlanan;

- ✓ Yanlış anlaşılmalardan, ihmallerden ya da dikkatsizlikten kaynaklanan hatalar,
- ✓ Uygun olmayan gecikmeler,
- ✓ Yetersiz veya yanıltıcı nitelikteki bilgiler,
- ✓ Haksız muameleler,
- ✓ Personelin uygun olmayan davranışları ile ilgili şikâyetleri inceleyebilir²⁶⁴.

Ancak Mükellef Ombudsmanının Gelir İdaresi tarafından sunulan hizmetle ilgisi bulunmayan nitelikteki şikâyetleri inceleme yetkisi bulunmamaktadır. Örneğin;

- Vergi politikası veya kanun düzenlemeleri,

²⁶³ OECD, **Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**, OECD Publishing, 2013, s.48.

²⁶⁴ Office of the Taxpayers Ombudsman, **Complaints We Can Handle**, <http://www.oto-boc.gc.ca/sbmtng/typs-eng.html> (Erişim Tarihi: 12.03.2015).

- Mahkemelerce görülmekte olan konular,
- Mükellef Ombudsmanı atanmadan önce ortaya çıkan hizmetlerle ilgili şikâyetler (21 Şubat 2007 öncesi),
- Diğer yasal otoritelerin inceleme yetkisi içinde olan konular,
- Kanada Kraliyet Danışma Konseyinin çalışmaları,
- Kanada Hükümeti tarafından sağlanan hukuki danışmanlık hizmetleri

Ombudsmanın yetki alanı dışında kalmaktadır²⁶⁵.

Mükellef Ombudsmanı, Mükellef Hakları Bildirgesinde bulunan ve Gelir İdaresi tarafından saygı gösterilmeyen (göz ardı edilen) aşağıdaki hizmet haklarına ilişkin şikâyetleri gözden geçirecek ve uygulanmasına yardımcı olacaktır.

- Profesyonel, adilâne ve nazik işlem görme hakkı (madde 5),
- Gelir İdaresinden doğru, açık ve zamanında bilgi alma hakkı (madde 6),
- Gelir İdaresinin açıkladığı hükümlerden haberdar olma ve şikâyet hizmetinden yararlanma hakkı (madde 9),
- Vergi mevzuatı uygulandığında, uyum masraflarının dikkate alınmasını isteme hakkı (madde 10),
- Gelir İdaresinin hesap sorulabilir (sorumlu) olmasını bekleme hakkı (madde 11),
- Gelir İdaresinin yıllık rapor ve hizmet standartlarını yayımlamasını bekleme hakkı (madde 13),
- Gelir İdaresinin tartışmalı vergi düzenlemeleri hakkında zamanında uyarılmayı isteme hakkı (madde 14),
- Mükellefin seçtiği bir temsilci tarafından temsil edilmesini isteme hakkı (madde 15).

Mükellef Ombudsmanının sorumluluğunda olan ve onun tarafından garanti altına alınan, bu mükellef haklarına ilişkin yapılan incelemelerin durumları aşağıdaki Tablo-10'da ayrıntılı şekilde gösterilmiştir.

²⁶⁵ Canada's Taxpayers Ombudsman, Upholding Your Service Right, 5th Anniversary 2008 to 2013, Kanada, s.4; Taxpayers Ombudsman, Limitations On Authority, <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/rdrncncl-eng.html> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

Tablo-10: Mükellef Ombudsmannın Mükellef Hakları Ekseninde Yaptığı İncelemeler (2012-2013)

MÜKELLEF HAKLARI	İNCELEMELER			
	Haklı Bulunan	Haksız Bulunan	Durdurulan	Toplam
Profesyonel ve nazik işlem görme	29	60	14	103
Adilane işlem görme	59	52	9	120
Doğru, tam ve açık bir şekilde bilgi alma	33	74	9	116
Zamanında bilgi alma	5	20	0	25
Gelir İdaresinin açıkladığı hükümlerden haberdar olma ve şikâyet hizmetinden yararlanma	5	4	0	9
Vergi mevzuatı uygulandığında, uyum masraflarının dikkate alınmasını isteme	0	2	2	4
Gelir İdaresinin hesap sorulabilir (sorumlu) olmasını bekleme	9	21	3	33
Mükellefin seçtiği bir temsilci tarafından temsil edilmesini isteme	0	1	0	1
TOPLAM	140	234	37	411

Kaynak: Taxpayers Ombudsman, **Annual Report 2012-2013**, a.g.r., s.7.

Kurumun Şikâyet Soruşturma Süreci;

Öncelikle belirtmek gerekir ki, Mükellef Ombudsmanı (OTO) şikâyetlerle ilgili son başvuru makamıdır. Bunun anlamı şudur, eğer şikâyetçi Gelir İdaresi'nin iç düzeltme mekanizmalarını tüketmiş ise ancak o zaman Ombudsmandan son bir gözden geçirme isteyebilecektir. İstisnai olarak, Ombudsman bazen aşağıdaki gibi bazı zorlayıcı koşullar belirlerse ki, bu zorlayıcı koşullar;

- Eğer, şikâyet sistemik sorunlarla ilgili bir iddiayı içeriyorsa,
- Eğer, telafi mekanizmalarının tüketilmesi vergi mükellefi için gereksiz külfete neden olacak ise,
- Eğer, telafi mekanizmalarının tüketilmesiyle elde edilecek sonuç Ombudsmanın makul bulmadığı bir süre içinde nihayetlenecek ise,

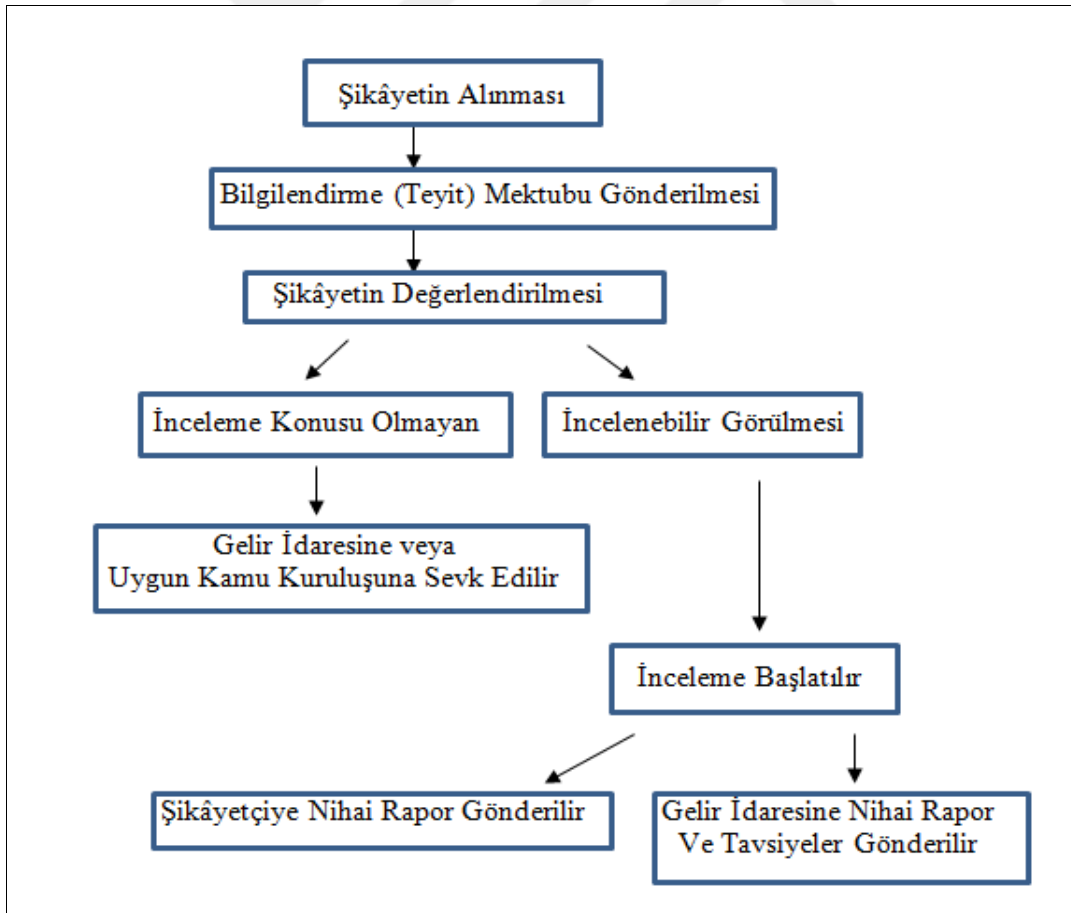
diğer telafi mekanizmaları tüketilmeden önce Ombudsman şikâyet konusuyla ilgili soruşturma üstlenebilir²⁶⁶.

²⁶⁶ Taxpayers Ombudsman, **Annual Report 2012-2013**, a.g.r., s.2.

Adalet arayan ve Kanada Gelir İdaresi tarafından gerçekleştirilen işlemler veya hizmetlere ilişkin şikâyetlerin tarafsız bir şekilde incelenmesini isteyen birçok mükellef Kuruma başvuruda bulunmaktadır. Kurum iki iş günü içerisinde vergi mükellefleri ile irtibata geçip soruna ilişkin yanıt vermek durumundadır. Kuruma gelen şikâyetlerin işlem süreci aşağıdaki gibi özetlenebilir (Bkz. Şekil 5);

Kuruma mail, faks, elektronik ortamda doldurulmuş şikâyet formu yoluyla başvurulabileceği gibi bizzat şahsen de başvuruda bulunulabilir. Yapılan başvurular eğer Kurum tarafından incelenebilir görülmüş ise değerlendirmeye alınır. Ancak bazı şikâyetler, sunulan hizmetler veya hak/hakkaniyet ile ilgili konularla ilişkili görülmediğinden Kurum tarafından incelemeye alınmaz. Bu tarz şikâyetlerde bulunan mükelleflere, problemin çözülmesi için en uygun olan kurum/kuruluş tavsiyesinde bulunulur ve mükellefler buralara yönlendirilir. Şikâyetçiye sürecin durumuna ilişkin olarak her 15 günde bir bilgi verilmekte ve güncelleme sağlanmaktadır²⁶⁷.

Şekil-5: Mükellef Ombudsmanına Yapılacak Şikâyetlere İlişkin İşlem Süreci



Kaynak: Taxpayers Ombudsman, **Annual Report 2012-2013**, a.g.r., s.5.

²⁶⁷ Office of the Taxpayers' Ombudsman, <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/rcmmtmt-eng.html> (Erişim Tarihi: 15.03.2015).

Gereğinin acilen yapılması gereken şikâyetler var ise, konu Gelir İdaresi, Acil Talep Eylemi departmanına gönderilir. Gelir idaresi bu tür konuları genellikle 48 saat içerisinde çözüme kavuşturur.

Kurum tarafından kabul edilebilir (incelenebilir) bir şikâyet alındığında, şikâyet konusu sorunun araştırılması için konu, Şikâyet Soruşturmaları Takımına havale edilir. Burada öncelikle şikâyetçinin Gelir İdaresinde bulunan dosyasına erişmek için kendisinden yazılı izin alınır ve daha sonra şikâyet konuları ile ilgili Gelir İdaresi nezdinde mümkün olduğu kadar geniş ve en doğru sonucu elde etmek için kapsamlı bir soruşturma yürütülür. Şikâyetçi ile irtibata geçilerek onlara, işlem süreçleri hakkında bilgilendirme yapılır ve düzenli olarak en son gelişmelerden haberdar edilir. Soruşturma tamamlandıktan sonra, vergi mükellefine ve Gelir İdaresine soruşturma bulguları iletilir. Eğer şikâyetin haklı olduğu tespit edilirse, Gelir İdaresine, idari öneriler ile birlikte yapısal eylemler önerilir²⁶⁸.

Mükellef Ombudsmanının 2010-2013 yılları arasındaki çalışmaları ayrıntılı olarak aşağıdaki Tablo-11’de gösterilmektedir.

Tablo-11: 2010- 2013 Yılları Arası Mükellef Ombudsmanı İşlem Envanteri

DOSYA ÖZETLERİ (2010-2013)			
DEĞERLENDİRİLEN DOSYALAR	2010/2011	2011/2012	2012/2013
Önceki Dönemden Devreden	194	107	110
Değerlendirilen (Açılan) Dosyalar	1080	835	990
Tekrar Değerlendirilen	31	35	41
Toplam	1305	977	1141
KAPATILAN DOSYALAR			
Gerek Görülmeyen (ön inceleme sonrasında kapatılan)	334	250	358
Ön Karar	625	427	525
Tamamlanan İncelemeler	239	163	191
Toplam	1198	840	1074

Kaynak: Taxpayers Ombudsman, **Annual Report 2012-2013**, a.g.r., s.6; Taxpayers Ombudsman, **Annual Report 2010-2011**, Canada, 2011, s.17’den derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

²⁶⁸ Taxpayers Ombudsman, **Annual Report 2012-2013**, a.g.r., ss.5-6.

İnceleme sonucunda elde edilen sonuçlar, vergi mükellefi ve Gelir İdaresine gönderilecektir. Eğer inceleme neticesinde, Gelir İdaresine herhangi bir öneride bulunulmuş ise Mükellef Ombudsmanı bu konunun gereği için Gelir İdaresini izlemeye alır. Ayrıca yapılan inceleme sonucunda Mükellef Ombudsmanı, Gelir İdaresine hatalarını, ihmallerini ve yanlış anlaşılmalarını düzeltmesini, özür dilemesini, politika ve prosedürlerini (usullerini) değiştirmesini, sistemlerinde ve uygulamalarında değişikliğe gitmesini, hizmet standartlarını yeniden gözden geçirmesini ve personelini daha fazla eğitime tabi tutmasını önerebilir²⁶⁹. Bunların yanı sıra Mükellef Ombudsmanı tarafından müdahale sonucunda, Gelir İdaresi el koyduğu banka hesaplarını serbest bırakabilmekte, hatalı olarak tahsil ettiği faiz ve cezaları iptal edebilmekte, bazı durumlarda tahsilat işlemlerine son verebilmektedir. Ancak Mükellef Ombudsmanı hiçbir şekilde Gelir İdaresine ne şekilde hareket edeceğine ilişkin doğrudan talimat verememektedir²⁷⁰.

3.1.5. Pakistan: Federal Vergi Ombudsmanı (Federal Tax Ombudsman)

Pakistan'da 11 Ağustos 2000 tarihinde 35 sayılı kararname ile Federal Vergi Ombudsmanı²⁷¹ (Federal Tax Ombudsman - FTO) kurularak hayata geçirilmiştir²⁷². Görevini ifa ederken ve yetkilerini kullanırken adil, dürüst, özenli ve bağımsız bir şekilde hareket etmekle yükümlü olan Federal Vergi Ombudsmanı dört yıllık bir süre için devlet başkanı tarafından atanmaktadır²⁷³. FTO, vergisel kötü yönetime ilişkin şikâyetleri gidermek ve mükelleflere yardım sağlamak amacıyla bağımsız incelemeler yapmaktadır. Bu incelemeler neticesinde ortaya çıkan dersleri paylaşmak, kamu hizmetlerinin gelişmesine yardım etmek ve hataları gidermek hedeflenmektedir²⁷⁴.

Federal Vergi Ombudsmanının denetime yönelik yetki ve fonksiyonları, Gelir İdaresinin ve vergi kanunlarını tatbik etmekle görevli kamu görevlilerinin kötü yönetimine,

²⁶⁹ Aima, a.g.m., s.186; Office of the Taxpayers' Ombudsman, Questions and Answers About the Office of the Taxpayers' Ombudsman and Its Role, <http://www.oto-boc.gc.ca/rsrscs/fq-eng.html> (Erişim Tarihi: 12.03.2015).

²⁷⁰ <http://www.taxtips.ca/personaltax/ombudsman.htm> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

²⁷¹ Federal Vergi Ombudsmanının merkez ofisi İslamabad'da, bölgesel ofisleri ise Lahore, Karachi, Quetta, Peshawar ve Faisalabad'da bulunmaktadır.

²⁷² Serrano, "The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective", a.g.m., s.336; Establishment of the Office of Federal Tax Ombudsman Ordinance 2000, [http://www.fto.gov.pk/files_upload/legal/FTO_Ordinance_2000-4th_draft_\(a\).pdf](http://www.fto.gov.pk/files_upload/legal/FTO_Ordinance_2000-4th_draft_(a).pdf) (Erişim Tarihi: 26.03.2015).

²⁷³ Establishment of the Office of Federal Tax Ombudsman Ordinance 2000, Section 3, Section 4.

²⁷⁴ Federal Tax Ombudsman, Our Services, <http://www.fto.gov.pk/OurServices.php> (Erişim Tarihi: 26.03.2015).

hukuka aykırı ya da mantıksız uygulamalarına ilişkin şikâyetleri araştırmak²⁷⁵, tanımlamak, düzeltmek ve çözüm üretmektir²⁷⁶. Kötü yönetimin önlenmesi konusunda önemle üzerinde durulması gereken konu, Vergi Ombudsmanının hukuka aykırı olan kararları, süreçleri, kuralları veya düzenlemeleri denetleyebilmesi ve ihmal suretiyle yapılan eylemleri, uygun olmayan, keyfi, haksız, baskıcı ve anlamsız iş/işlemleri inceleyebilmesidir. Vergi memurları ile ilgili rüşvet, uygunsuz saikler, ihmal, dikkatsizlik, gecikme, ayrımcılık, yetersizlik ve verimsizlik gibi konular da yine FTO'nun resmi olarak yetki alanındadır. Ayrıca FTO, kasdi olarak elde tutulan vergi iadelerine, cebri metodlarla verginin geri alınmasına ve Gelir İdaresinin disiplinli işlemlerden kaçınmasına ilişkin olayları da inceleyebilir. FTO şikâyetleri kendi inceleyebileceği gibi konunun uzmanlarını görevlendirerek ve onlara inceleme için gerekli her türlü resmi belgeye erişim hakkı sağlayarak da şikâyetin çözümünü temin edebilir²⁷⁷.

Haksızlığa uğradığını iddia eden mükellefler, Gelir İdaresinin aşağıda bazı örnekleri verilen iş/işlemlerinden (karar, usul, öneri, ihmal vb.) dolayı FTO'ya şikâyet yoluyla başvuruda bulunabilir²⁷⁸. Bu konular;

- Geçerli bir mazereti olmadıkça ve iyi niyetle hareket edilmedikçe yasa, kural ve düzenlemelere veya belirlenmiş usul ve tekniklere aykırı davranılması,
- Keyfi, mantıksız, baskıcı, adaletsiz, önyargılı veya ayrımcılık yapılacak şekilde davranılması,
- Alakasız gerekçelerin dayanak gösterilmesi,
- Rüşvet, görevi kötüye kullanma, adam kayırmacılık, idari aşırılıklar gibi bozuk veya yanlış saikler şeklinde yetki kullanılması,
- İdari görev ve sorumlukların yerine getirilmesinde ihmal, dikkatsizlik, gecikme, beceriksizlik ve verimsizlik olması,
- İadeler veya indirimlerin belirlenmesinde kasıtlı hatalar olması,
- Yetkili makamlar tarafından belirlenmesine rağmen vergi iade, indirim veya geri ödemelerin kasıtlı olarak yapılmaması,

²⁷⁵ Federal Vergi Ombudsmanı tarafından verilen karar örneklerine http://www.fto.gov.pk/decision_detail.php adresinden ulaşılabilir. (Erişim Tarihi: 26.03.2015).

²⁷⁶ Establishment of the Office of Federal Tax Ombudsman Ordinance 2000, [http://www.fto.gov.pk/files_upload/legal/FTO_Ordinance_2000-4th_draft_\(a\).pdf](http://www.fto.gov.pk/files_upload/legal/FTO_Ordinance_2000-4th_draft_(a).pdf), s.1, (Erişim Tarihi: 26.03.2015).

²⁷⁷ Federal Tax Ombudsman, **Annual Report 2013**, İslamabad, 2014, ss.7-8.

²⁷⁸ Federal Tax Ombudsman, **Annual Report 2013**, a.g.e., ss.74-75.

gibi gerekçelere dayanabilir. FTO'ya yapılan bu şikâyet başvurularının gereği FTO tarafından yerine getirilir.

Ancak FTO aşağıda özetlenen bazı durumlarda inceleme yapmayacaktır²⁷⁹;

- Davası görülmeye devam eden konular,
- İsimsiz, imzasız veya takma ad ile yapılan başvurular,
- Zamanaşımına uğrayan (altı aydan daha eski olan şikâyetler) başvurular (Ancak Vergi Ombudsmanınca takdir edilen bazı özel durumlarda, adalatin menfaati göz önünde bulundurularak, zamanaşımı süresi dikkate alınmayabilir).

Ayrıca kötü yönetim ile ilişkilendirilmemiş olmak şartıyla kanunların yorumlanması, verginin tarhi, malların değerinin biçilmesi ve sınıflandırılması gibi konularda da FTO'nun yetkisi bulunmamaktadır²⁸⁰.

Çalışmaları esnasında FTO'ya herhangi bir kişiyi zorla çağırma (celp), belgelerin ibrazı için zorlama, yeminli kanıtları kabul etme ve tanıkların incelenmesi gibi, hukuk mahkemesi ile aynı yetkiler, Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu gereğince verilmiştir. Ayrıca altmış günü geçmeyecek şekilde geçici tedbir kararı verebilmesi ve önerilerinin, emirlerinin ve kararlarının uygulanmasının sağlanması FTO'nun gücünü artırmaktadır. Bunun yanı sıra durumun icabına göre, FTO'nun yapmış olduğu bir işlem/eylem herhangi bir şekilde engellenirse veya onun emrine itaat edilmezse o kişinin cezalandırılmasını teklif etme konusunda Pakistan yüksek mahkemesi gibi yetkiye sahiptir²⁸¹.

FTO, mükelleflerin bireysel sorun ve yakınmalarını inceleyerek onlara uygun çözümler üretmenin yanı sıra bütüne ilişkin sistemik konuları çözüme kavuşturma misyonunu da üstlenmiştir²⁸². FTO, vergi mükellefleri üzerinde olumsuz bir etkiye sahip sistemik sorunlara ve Gelir İdaresinin kötü yönetimine ilişkin olaylara yönelik tespitler yapmak ve onları sık sık gözden geçirmekle de görevlidir.

Federal Vergi Ombudsmanının öneri ve tekliflere yönelik yetki ve fonksiyonları, ilgili kurumlara düzeltici önlemler tavsiye etmesidir²⁸³. Ancak FTO'nun yetkisi, sadece sorunlara (ihtilaflara) ilişkin tavsiyeler vermek değil aynı zamanda bunların etkin şekilde uygulanmasını

²⁷⁹ Federal Tax Ombudsman, Complaints Which Cannot Be Filed, <http://www.fto.gov.pk/filledcomplaint.php> (Erişim Tarihi: 23.03.2015); Establishment of the Office of Federal Tax Ombudsman Ordinance 2000, Section 9, (2) (3) and Section 10, (2) (3).

²⁸⁰ Federal Tax Ombudsman, **Annual Report 2013**, a.g.e., s.11.

²⁸¹ Federal Tax Ombudsman, **Annual Report 2014**, İslamabad, 2015, ss.6-7.

²⁸² Federal Tax Ombudsman, **Annual Report 2013**, a.g.e., s.5.

²⁸³ Asian Development Bank, a.g.e., s.40.

sağlamaktır. Zira Ombudsman kararlarının acilen uygulanması ve geciktirici manevralardan kaçınılması yönünde Devlet Başkanının ve Başbakanın talimatları ile yüksek yargının kararları bulunmaktadır²⁸⁴. Dolayısıyla FTO tarafından tespit edilen bulguların, Gelir İdaresince uygulanması görevi, özel statüler vasıtasıyla koruma altına alınmıştır²⁸⁵.

FTO, vergi memurunun hatasından dolayı haksızlığa uğramış mükellefin mağduriyetini gidermek için direktif ve disiplinli işlem tavsiyesinde bulunabilir. Gelir İdaresi FTO'nun tavsiyesini uygulanabilir bulmaz ise 30 gün içinde nedenlerini açıklamak zorundadır. Eğer FTO, Gelir İdaresinin bu açıklamalarından tatmin olmaz ise konuyu Pakistan devlet başkanına yönlendirir²⁸⁶.

Burada FTO ile ilgili bahsedilmesi gereken bir konu da; FTO'nun önemli bir birimi olan Danışma Kuruludur. Danışma Kurulu sivil toplum örgütleri ile FTO'nun doğrudan temas noktasıdır. Danışma Kurulu ünlü vergi uzmanları, gazeteciler, vergi konularındaki uzmanlığıyla bilinen emekli vergi memurları veya adli görevliler tarafından FTO'nun gözü ve kulağı olarak hizmet vermektedir. Danışma Kurulu dört alt komiteden (her alt komitede de yedi üye olmak üzere) oluşmaktadır ve FTO'nun müzakere ve danışma için önemli konularla ilgili çalışmalarını pekiştirmek için faaliyette bulunmaktadır. Danışma Kurulunun gerek mükellefler gerekse de devlet hazinesinin yararına olan önerileri uygulanması için Gelir İdaresine sevk edilmektedir. Kurulda yer alan her alt komitenin farklı görev alanları bulunmaktadır;

1 numaralı alt komite; vergi kötü yönetimine ilişkin sistemik sorunları teşhis etmek ve sürdürülebilir çözüm önerileri teklif etmek,

2 numaralı alt komite; FTO'nun çalışmaları ile toplumsal farkındalığı artırmak, öneri, iyileşme ve sürdürülebilirlik araçlarını genişletmek,

3 numaralı alt komite; adil ve şeffaf vergi sistemi bağlamında vergi tabanının genişletilmesi için öneriler sunmak,

4 numaralı alt komite; uyulacak kuralları gösteren prensipleri, usul kurallarını ve mükellef hakları bildergesini hazırlamak²⁸⁷.

²⁸⁴ Federal Tax Ombudsman, **Annual Report 2013**, a.g.e., s.7.

²⁸⁵ Serrano, "The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective", a.g.m., s.332.

²⁸⁶ Federal Tax Ombudsman, **Annual Report 2013**, a.g.e., s.10.

²⁸⁷ Federal Tax Ombudsman, **Annual Report 2013**, a.g.e., ss.41-43; Federal Tax Ombudsman, **Annual Report 2012**, İslamabad, 2013, ss.63-64.

Bu savunma ve danışmanlık hizmeti sayesinde mükelleflerin bilincinin artırılması, vergisel anlaşmazlıkların sürekli bir tabana oturacak şekilde (sürdürülebilir temelde) çözülmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Ayrıca Vergi Ombudsmanın teşhise yönelik çalışmaları, onun önleyici yönünden çok tedavi edici yönünün ağır bastığını göstermektedir²⁸⁸.

FTO her yıl için düzenlediği yıllık raporları ve zaman zaman özellikli durumları içeren²⁸⁹ veya devlet başkanı tarafından talep edilen hususi konulara ilişkin diğer raporları devlet başkanına sunmak zorundadır. Ofis tarafından ele alınan çalışmalar, araştırmalar, sonuçlar, tavsiyeler, fikir veya öneriler de FTO tarafından kamuoyuna duyurulmaktadır²⁹⁰. Ayrıca mevcut temel sorunlar Danışma Kurulu ile istişare edilerek FTO tarafından ayrıntılı olarak incelenmektedir. Bu inceleme sonucunda da önerilen tekliflerden oluşan bir rapor yayınlanmaktadır. Örneğin ekonomik canlanma için vergi kültürünün oluşturulması, vergi idaresi reformu, FTO ile Gelir İdaresi arasındaki ilişkinin güçlendirilmesi, Vergi kanunlarında yapılacak olan değişikliğin yürürlüğe girmeden önce kamuoyuna duyurulması, vergi oranlarının rasyonelleştirilmesi gibi bazı temel teklifler ve tavsiyelerin analizleri 2014-2015 finansal yılı için hazırlanan raporda sunulmuştur²⁹¹.

Federal Vergi Ombudsmanının 2009-2014 yılları arasındaki faaliyetleri ayrıntılı olarak aşağıdaki Tablo-12’de gösterilmektedir.

Tablo-12: Federal Vergi Ombudsmanının Yıllar İtibarıyla Performansı (2009-2014)

	2014	2013	2012	2011	2010	2009
Alınan Şikâyet Sayısı	1624	1898	1689	1390	1446	810
Karar Verilen	1548	1856	1597	1402*	1437	634
Mükellef Lehine Uygun Bulunan	1108	1438	1414	1207	1195	434
Reddedilen	305	235	183	195	242	200
Şikâyetten Vazgeçme	135	183	-	-	-	-
İncelenen Olay (Karar Verilenlerin Yanı Sıra Ek Olarak Gayriresmi İncelenen)	43	86	67	11	2	1
Mükellefler Tarafından Kabul Edilen	1309	1563	1378	1138	1104	655
Mükellefler Tarafından İtiraz Edilen	239	293	219	264	333	187
FTO Tavsiyesi Sonrasında Mükellefe Geri İade Edilen Tutar (Milyar Rupî)	5,389	8,23	9,787	7,889	7,08	0,094

²⁸⁸ Asian Development Bank, a.g.e., s.265.

²⁸⁹ Vergi Ombudsmanının düzenlemiş olduğu özel rapor örnekleri için bkz. <http://www.fto.gov.pk/specialinvestigations.php> (Erişim Tarihi: 28.03.2015).

²⁹⁰ Establishment of the Office of Federal Tax Ombudsman Ordinance 2000, Section 28.

²⁹¹ Federal Tax Ombudsman, **Proposals for the Budget Financial Year 2014-15**, http://www.fto.gov.pk/userfiles/file/advisory_committee_report.pdf (Erişim Tarihi: 29.03.2015).

Şikâyetlerin Ortalama İnceleme Süresi (İş Günü)	53	54	48	60	67	117
Yerine Getirilen (Uygulanan) FTO Tavsiyeleri	1374	1.208	1.420	1.159	698	321
İnceleme Aşamasında Gelir İdaresi Tarafından Düzeltilen Şikâyetler	396	524	493	399	367	151
FTO Tavsiyelerinin Uygulandığı Şikâyetler	978	684	927	760	331	170

*1218 adedi yıl içinde 184 adedi ise bir önceki yıldan kalan şikâyet.

Kaynak: 2009-2014 Yıllarına Ait Yıllık Raporlar Esas Alınarak Tarafımızca Hazırlanmıştır. <http://www.fto.gov.pk/AnnualReports.php> (Erişim Tarihi: 27.06.2015).

Şikâyetlerin incelenmesi sonucu FTO tarafından verilen tavsiye kararlarının, büyük çoğunluğunun (2014 yılı için %88) ilgili idarelerce yerine getirildiği anlaşılmaktadır.

Mükelleflerin gecikmiş vergi ve gümrük iadelerini geri alma taleplerinin mevzuat uyarınca hızlandırılması ve vergi görevlileri arasındaki sorumluluk duygusunu teşvik bakımından FTO'nun çalışmaları son derece yararlıdır. Zira yukarıdaki performans Tablosunda dikkati çeken "FTO Tavsiyesi Sonrasında Mükellefe Geri İade Edilen Tutar" kalemi bunun önemli bir göstergesidir. Örneğin 2014 yılında yaklaşık 5,4 milyar rupi (yaklaşık 141 milyon TL), 2013 yılında ise 8,23 milyar rupi (yaklaşık 215 milyon TL) FTO tavsiyeleri sonucunda mükelleflere geri iade edilmiştir.

3.2. MÜKELLEFİN AVUKATI İDARESİ (SAVUNUCUSU) ŞEKLİNDE ÖRGÜTLENEN ÜLKELER

Mükellefin Avukatı İdaresi (Taxpayer Advocate) şeklinde örgütlenen ülkeler bölümünde Amerika Birleşik Devletleri, İspanya, Kolombiya ve Meksika gibi örnekler alfabetik sırayla incenecektir.

3.2.1. Amerika Birleşik Devletleri: Mükellefin Avukatı İdaresi (Taxpayer Advocate Service)

Mükellefin Avukatı İdaresi, ülke çapında faaliyet gösteren bir müessesedir ve ilk olarak 1977 yılında vergi daireleri bünyesinde Problem Çözüm Birimi (Problem Resolution Program) olarak kurulmuştur. Daha sonra 1979 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi (Taxpayer Bill of Rights – TBOR 1) ile Mükellef Ombudsmanı haline dönüşmüş, 1996 yılında yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi 2 (Taxpayer Bill of Rights 2 - TBOR 2) ile de

Mükellef Ombudsmanı kaldırılarak yerine Mükellefin Avukatı Ofisi (Office of the Taxpayer Advocate) faaliyete geçmiştir. 1998 yılında Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma ve İyileştirme Yasası (The IRS Restructuring and Reform Act of 1998) ile merkez teşkilatı birimlerinden biri olarak Mükellefin Avukatı Ofisi yeniden organize edilerek, Ulusal Mükellef Avukatlığı (National Taxpayer Advocate) kurulmuş ve mevcut Mükellefin Avukatı birimi, Gelir İdaresi (IRS) içinde bağımsız bir konuma kavuşarak kuvvetlenmiştir. 12 Mart 2000 tarihinde ise müessesenin yeni adı Mükellefin Avukatı İdaresi (Taxpayer Advocate Service - TAS) ile modernize edilerek faaliyete geçmiştir. Mükellefin Avukatı İdaresi, Ulusal Mükellef Avukatı'nın yönetim ve gözetimi altında görev yapmaktadır²⁹². Mükellefin Avukatı İdaresinin temel görevi; mükelleflerin IRS ile olan problemlerini çözmeye yardımcı olmak, uyuşmazlık çıkan problemleri alanları tespit etmek, tespit edilen bu problemleri azaltmaya yönelik idari çözümler veya yasal değişiklikler önermektir²⁹³.

Mükellefin Avukatı İdaresi, Gelir İdaresi bünyesinde yer alan bağımsız bir kuruluştur ve mükelleflerin sözcüsü (sesi), yardımcısı ve arkadaşı²⁹⁴ konumundadır. En basit şekliyle mükelleflere adil muamele ile davranılmasını sağlamak ve onlara haklarının anlaşılması konusunda garantörlük sağlamaktır. Ayrıca mükelleflerin kendi başlarına çözemedikleri vergi sorunlarının çözümünde, mükelleflere ücretsiz rehberlik hizmeti sunmaktadır. Bunun yanı sıra eyaletlerde de mükelleflerin sorunlarını mahalli seviyede çözüme kavuşturmakla sorumlu en azından bir Yerel Mükellef Avukatı (Local Taxpayer Advocate) görev yapmaktadır. Yerel Mükellef Avukatları da yine Yerel Gelir İdaresinden bağımsızdır ve raporlarını doğrudan Ulusal Mükellef Avukatına sunmaktadır²⁹⁵. Yerel Mükellef Avukatına Massachusetts, Vermont ve New Mexico eyaletleri örnek olarak verilebilir²⁹⁶ ve yine New Mexico eyaletinde faaliyet gösteren Mükellef Avukatı Servisi, Vergilendirme ve Gelir İdaresi ile Kurucu Ofis, Yasama Organı ve Kongre Heyeti arasındaki irtibatı sağlamaktadır.

²⁹² Taxpayer Advocate Service, Report On The Internal Revenue Service National Taxpayer Advocate's FY 2001 Objectives, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3618.pdf> (Erişim Tarihi: 15.01.2015); <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/History> (Erişim Tarihi: 10.01.2015); http://www.irs.gov/irm/part13/irm_13-001-001.html#d0e186 (Erişim Tarihi: 15.01.2015); Erdoğan Öner, **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS**, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayınları, No:2005/366, Ankara, Ocak 2005, s.170; Wendy R. Ginsburg – Frederick M. Kaiser, **Federal Complaint-Handling, Ombudsman, and Advocacy Offices**, Congressional Research Service, 2009, ss.34-35.

²⁹³ Internal Revenue Code, IRC § 7803(c)(2)(A).

²⁹⁴ Frederick W. Daily, **Stand Up to the IRS**, 12th Edition, NOLO Trademark, U.S.A., Ocak 2015, s.271.

²⁹⁵ Local Taxpayer Advocate, <http://www.irs.gov/Advocate/Local-Taxpayer-Advocate> (Erişim Tarihi: 16.01.2015).

²⁹⁶ Massachusetts, <http://www.mass.gov/dor/individuals/taxpayer-help-and-resources/office-of-the-taxpayer-advocate.html>; Vermont, <http://www.state.vt.us/tax/advocate.shtml>; New Mexico, <http://www.newmexico.gov/tax/advocate.shtml> (Erişim Tarihi: 16.12.2014).

Mükellefin Avukatı İdaresine başvurabilmek için, mükellefin önce Gelir İdaresi içindeki normal idari yollara başvurmuş ve sorunu çözüme kavuşturamamış olması gerekir. Mükellef aşağıdaki durumlardan birisi ile karşı karşıya ise başvuru yapılabilir:

- Mükellef önemli bir zorluk içindedir veya çok yakın zamanda zorluğa düşecektir,
- Yakın bir kötü fiilin tehdidi altındadır,
- Durumu hafifletilmezse ağır mali yüklere maruz kalacaktır,
- Giderilmeyecek zararlara veya uzun vadede kötü etkilere uğrayacaktır,
- Vergi ile ilgili problemlerin çözümü için 30 günden fazla zaman geçmiştir,
- Gelir İdaresinden problemin çözümüne yönelik herhangi sonuç alınamamıştır.

Mükellefle ilgili olarak yukarıdaki hususlardan biri veya bir kaçını mevcutsa Mükellefin Avukatı İdaresi, mükellefin içinde bulunduğu sıkıntılarının giderilmesi için Gelir İdaresi ile etkileşime geçer²⁹⁷.

Mükellefin Avukatı İdaresi, gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin haklarını korur ve mükelleflerin yükünü azaltmak için mücadele eder. Mükelleflerin, Gelir İdaresi ile ilgili sorunlarını belirler ve bu sorunları giderir. Mükellefin Avukatı, mükelleflerin mutlak idari kanallar yoluyla çözülemeyen sorunlarının çözümü konusunda onlara yardımcı olan bir kurumdur ve mükellef haklarının korunması noktasında Gelir İdaresine karşı bağımsız bir şekilde onları temsil etmek için görevlendirilmiş bir yapıdır. Ayrıca, Gelir İdaresinin problemi doğru bir şekilde ele almadığı durumlarda veya mükellefler temel haklarının ihlal edilmiş olduğunu hissettikleri durumlarda da olaylara müdahale eder²⁹⁸. Kurum, mükellefler ile Gelir İdaresi arasında daha önce kendisine başvurulmuş ancak çözülememiş sorunları halledebilir ve her bir mükellefin meselesine Gelir İdaresi tarafından eksiksiz ve tarafsız bir cevap verilmesini garanti eder. Mükellefler telefonla, yazılı dilekçeyle veya internet vasıtasıyla Mükellefin Avukatı İdaresi ile irtibata geçebilir. Ancak Mükellefin Avukatı, vergi kanunlarını değiştiremez veya teknik vergi kararlarına karışamaz²⁹⁹.

Mükellef tarafından Mükellefin Avukatı İdaresine başvurulduğunda, yetkili bir çalışan mükellefin vergi ihtilafı hakkında düşüncesini dinler, tereddütlerini anlamaya çalışır ve söz

²⁹⁷ Öner, a.g.e., ss.230-231.

²⁹⁸ Aima, a.g.m., s.188.

²⁹⁹ Stafford Smiley, "National Report on Taxpayer Protection in the United States of America", içinde **Protection of Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, eds. Wlodzimiers Nykiel-Malgorzata Sek, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, s. 352.

konusu ihtilafının en uygun hangi kanalla çözümlenebileceğine karar verir³⁰⁰. Avukatlık hizmeti sunan yetkili görevli, mükellefe; “kendi adını, soyadını, telefon numarasını, sicil numarasını, nezaket ve güven çerçevesinde hizmet sunumu sağlayacağını, problemin tarafsız ve yansız olarak gözden geçirilmesini, ihtilafın çözümü için öngörülen süreyi, sonraki aşamalarda meydana gelen gelişmeleri ve mükellefin ileride muhtemelen karşılaşacağı problemler” hakkında bilgi verir. Bunun yanı sıra mükellef de, başvuru yaptığı zaman; “adını soyadını, adresini, sosyal güvenlik numarasını ve Gelir İdaresi tarafından verilmiş işveren kimlik numarasını, telefonunu ve görüşebileceği en uygun zamanı, vergi beyannamesinin türünü ve vergilendirme dönemini, problemin tanımını (hangi konuları içerdiğini) ve ihtilafın çözümü için daha önce yapılan çalışmalarını” sunmak zorundadır³⁰¹.

Bu kurumun temel işlevi, Gelir İdaresinin ele almak istemediği ya da normal prosedürler yoluyla çözemediği veya vatandaşların temel haklarının ihlal edildiğini hissettikleri durumlardaki müdahaleyi içerir. Kurum ayrıca, reform düzenlemeleri önermek veya daha yüksek verimliliğe katkıda bulunmak amacıyla vergi sisteminin uygulanması için esas kuralları düzenlemek için gereken çalışma, analiz ve sunum ile görevlendirilmiştir.

Mükellefin Avukatı İdaresi, vergi mükelleflerini koruma noktasında, aşağıda sayılan şekilde bir dizi önleyici faaliyetlerde bulunabilir;

- Zorunlu vergi toplama (tahsilat) işlemini durdurmak veya kaldırmak,
- Vergilendirme veya tahsilat işlemini durdurmak veya kesmek,
- İnceleme veya denetim işlemini durdurmak veya kesmek,
- Diğer herhangi bir yasal işlemi durdurmak veya kesmek³⁰².

Yukarıda maddeler halinde sayılan tedbirlerden, mükelleflerin Gelir İdaresi nezdinde yapmış olduğu taleplerinin tekrar gözden geçirilmesi amacıyla Mükellefin Avukatı İdaresi'nin araya girip müdahale etmesinin anlaşılması gerekir. Zira Mükellefin Avukatı İdaresi için kullanılan “durdurmak veya kesmek” şeklindeki işlevlerini, Gelir İdaresinin yerine getirdiği tarh, tahsil, inceleme gibi asli fonksiyonlarını sanki bir yargı kararıymış gibi askıya alabilecek şekilde (mahkeme yetkilerini kullanıyormuşcasına keskin hale getirilmesini) algılamamak gerekir.

³⁰⁰ Ateş, a.g.m., s. 92.

³⁰¹ Taxpayer Advocate Service Is Here To Help, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1546.pdf> (Erişim Tarihi: 23.01.2015).

³⁰² Serrano, “The Taxpayer’s Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, a.g.m., s.336.

Ayrıca iflas ve yeddi eminlik, yükümlülüklerin tespiti ve cebri icra uygulamaları konularında da mükelleflere koruma sağlayabilir³⁰³.

Buraya kadar anlatılanlar genel manada, mükellefleri şahsi olarak ilgilendirmekte ve mükelleflerin kendilerine ait problemlerin çözümünde söz konusu olmaktadır ve “sorun (konu) savunma” (case advocacy)³⁰⁴ şeklinde adlandırılmaktadır. Mükellefin Avukatı İdaresi'nin kişiye özel bu hizmetinin (fonksiyonun) yanı sıra bir de bütün sistemi etkileyen (büyük resmin farkındalığını sağlayan) ve sistemin daha iyiye gitmesi yönünde çalışmalarını içeren faaliyetleri de mevcuttur ve bu işlemler “sistemik savunma yöntemi” (Systemic Advocacy System – SAMS) şeklinde ifade edilmektedir. Sistemik Savunma Ofisi (The Office of Systemic Advocacy), Mükellefin Avukatı İdaresinin büyük bir parçasını oluşturmaktadır ve Gelir İdaresi çalışanları ve ilgili tüm kesimler tarafından sunulan problemleri ve bilgileri içeren bir veritabanıdır³⁰⁵. Mükellefler, vergi uzmanları ve konuyla ilgili diğer taraflar sistemik sorunların tespiti ve tavsiyeleri konularında internet üzerinden veya form doldurmak suretiyle Ofise ulaşabilirler.

Sistemik sayılan konuların aşağıda yer alan özellikleri taşıması gerekmektedir.

- ✓ Her zaman birden çok mükellefi etkilemesi (sadece bir mükellefe ilişkin olmaması),
- ✓ Vergi mükelleflerini bölgesel veya ulusal düzeyde etkilemesi,
- ✓ Gelir İdaresinin sistem, politika ve uygulamalarına ilişkin olması,
- ✓ Analiz, idari bir çözüm veya yasal değişiklik gerektirmesi,
- ✓ Vergi mükelleflerinin haklarının korunmasına, vergi yüklerinin azaltılmasına, vergi mükelleflerine adil davranılmasına veya vergi mükelleflerine temel hizmet sunumuna ilişkin olması gerekmektedir³⁰⁶.

Sistem analizi ve savunma fonksiyonu; sistem problemlerini belirlemek, kökleşmiş (kronikleşmiş) sorunları analiz etmek, yeni sistem ve uygulamalarla ilgili olabilecek potansiyel sorunları belirleyerek bunlara yönelik çözümler geliştirmek amacıyla operasyon bölümleriyle birlikte çalışmayı kapsamaktadır³⁰⁷. Eğer bir sorunun çözümü yasal değişiklik gerektiriyorsa, Ulusal Mükellef Avukatı vasıtasıyla Kongreye sunulan yıllık raporda

³⁰³ Aima, a.g.m., s.189.

³⁰⁴ Moss, a.g.m., s.190.

³⁰⁵ Systemic Advocacy Management System (SAMS), <http://www.irs.gov/Advocate/Systemic-Advocacy-Management-System-SAMS> (Erişim Tarihi:20.01.2015).

³⁰⁶ Taxpayer Advocate Service, **Troublesome Tax Issues?**, <http://permanent.access.gpo.gov/gpo5604/p1546.pdf> (Erişim Tarihi: 22.01.2015).

³⁰⁷ Karyağdı, a.g.e., s.44.

değişiklikler önerebilir. Dolayısıyla sistemin hedefi, Gelir İdaresine ve Kongreye yeni reformlar ve yeni çözüm yolları önermek amacıyla yasal ya da yönetsel işlev bozuklukları ve engelleri tespit etmek, idari uygulamalar ve mevzuat değişiklikleri hakkında önerilerde bulunmak ve vergi politikalarına katılmaktadır³⁰⁸.

Mükellefin Avukatı İdaresi'nin yayınladığı direktifler sebebiyle yetkisi artmaktadır. Bu konuda Kurumun elinde iki önemli yetki (araç) bulunmaktadır³⁰⁹. Bunlardan biri Mükellef Savunma Direktifi diğeri ise Mükellef Yardım Emri olarak adlandırılır.

- ✓ Mükellef Savunma Direktifi (Taxpayer Advocate Directive - TAD): Kurum bu direktifleri, birçok mükellefi etkileyen usule ilişkin bir sorun veya idari sistemin bütününe hitap eden bir probleme yönelik olarak yayınlatabilir. Mükellef haklarını korumak için spesifik eylem emri, usulsüz (aşırı) ve hatalı vergi mükellefiyetini önlemek, mükelleflere eşit muamele sağlamak veya vergi mükelleflerine zorunlu (asli) hizmet sunmak için kullanılabilir. Örneğin, verilen direktif ile denetim esnasında kullanılan yöntem veya tahsilat şekli değişebilir.
- ✓ Mükellef Yardım Emri (Taxpayer Assistance Order - TAO): Bu yol, vergi tahsilatının kesintiye uğramasını veya mükellef haklarını ihlal edebilecek herhangi bir idari eylemi sekteye uğratabilecek durumları önlemek için Gelir İdaresine emir vermeyi içerir. Mükellefin Avukatı TAO sayesinde, Gelir İdaresinin harekete geçmesi, işlem/eylemine son vermesi veya kararını gözden geçirmesi için emir verebilir³¹⁰ dolayısıyla mükellefin yararına olacak şekilde hızlı bir şekilde olaya müdahale etmiş olur³¹¹.

Aşağıdaki Tablo-13'te son dört yıl içinde yayınlanan Mükellef Yardım Emirlerinin sayıları verilmiştir.

Tablo-13: 2011-2014 Mali Yılları Arasında Mükellefin Avukatı İdaresi Tarafından Verilen Mükellef Yardım Emri (TAO) Sayıları

YIL	TAO SAYISI
2011	422
2012	434
2013	353

³⁰⁸ Systemic Advocacy Management System (SAMS), <http://www.irs.gov/Advocate/Systemic-Advocacy-Management-System-SAMS> (Erişim Tarihi:20.01.2015).

³⁰⁹ Serrano, "The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective", a.g.m., s.336.

³¹⁰ Internal Revenue Code, IRC § 7811(b)(2).

³¹¹ Frederick W. Daily, **Stand Up to the IRS**, 12th Edition, NOLO Trademark, U.S.A., Ocak 2015, s.276.

2014	362
------	-----

Kaynak: Taxpayer Advocate Service, **2014 Annual Report to Congress, Volume One (Case Advocacy)**, s.542.

Aşağıdaki Tablo-14’te ise sadece 2014 yılı içinde yayınlanan Mükellef Yardım Emirlerinin açılımı verilmiştir.

Tablo-14: 2014 Mali Yılında Verilen Mükellef Yardım Emirlerinin (TAO) Açılımı

FAALİYETLER	SAYI
Gelir İdaresinin Riayet Ettiği	257
TAO Tarafından Değiştirildiğinde Gelir İdaresinin Riayet Ettiği	17
İptal Edilen	18
Askıda Bırakılan	70
Toplam	362

Kaynak: Taxpayer Advocate Service, **2014 Annual Report to Congress, Volume One (Case Advocacy)**, s.542.

Mükellefin Avukatı İdaresinin bu görevlerinin yanında Mükellef Savunma Paneli (Taxpayer Advocacy Panel – TAP)’nin gözetilmesinden ve Düşük Gelirli Mükellef Kliniği (Low Income Taxpayer Clinics – LITCs) programının yönetilmesinden de sorumludur.

Mükellef Savunma Paneli (Taxpayer Advocacy Panel – TAP); 2002 yılında Hazine (Department of The Treasury) tarafından Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması sürecinde kurulmuştur. Başlangıçta on eyalette faaliyet gösteren ve orijinal adı “vatandaş savunma paneli” olan teşkilatın, sağladığı katkılardan dolayı ülke çapına yayılması sağlanmış ve ismi “mükellef savunma paneli” şeklinde değiştirilmiştir. TAP, Federal Danışma Kurulu Kanunu (Federal Advisory Committee Act - FACA) çerçevesinde bağımsız bir danışma komitesidir ve objektif ve halka açık şekilde tavsiye ve önerilerde bulunur. Bu sistem şu anda demografik ve coğrafik olarak ayrılan her eyalette en az bir üyenin olduğu 75 gönüllü vatandaşla hizmet vermektedir³¹². İdari açıdan bakılığında ise TAP; Hazine, Gelir İdaresi ve Mükellefin Avukatı İdaresi’ne karşı sorumludur. TAP için gerekli finansman, teknik, idari ve sekreterlik desteği Mükellefin Avukatı İdaresi tarafından sağlanmaktadır. Mükellef Savunma Paneli, vergi mükelleflerini dinlemekte, vergi mükelleflerinin sorunlarını tespit etmekte ve Gelir İdaresinin sunduğu hizmetleri ve mükelleflerin (müşteri) memnuniyetini iyileştirmek için önerilerde bulunmaktadır. Bu misyon her zaman Gelir İdaresi ile ortak olmuştur ve sürekli olarak vergi

³¹² Taxpayer Advocacy Panel (TAP), <http://www.irs.gov/Advocate/Taxpayer-Advocacy-Panel> (Erişim Tarihi: 23.01.2015).

mükelleflerine hizmet etmeyi geliştirmek için yollar aramaktadır. TAP, kritik vergi idari programlarına mükellefin bakış açısından bakabilmeyi sağlar ve kökleşmiş (kronik) sorunların sosyal yardım ile tespit edilmesine yardımcı olur. TAP ayrıca Gelir İdaresi'nin hizmetleri ile ilgili bağımsız mükellef görüş ve önerilerini dinleme fırsatları, müşteri memnuniyeti veya süreç iyileştirmelerini doğrudan sağlar³¹³. Sonuç olarak Mükellef Savunma Paneli, Gelir İdaresinin strateji geliştirmesinde değerli fikirleri ile katkı sağladığı gibi mükellefler tarafından karşılaşılan sorunların tespiti ve bunun Gelir İdaresine bildirilmesinde bir bilgi kanalı oluşturduğu için çalışmaları iki yönlüdür³¹⁴.

Düşük Gelirli Mükellef Kliniği (Low Income Taxpayer Clinics – LITCs) programı da yine Mükellefin Avukatı İdaresi tarafından yönetilmektedir. Bu uygulamadan profesyonel vergi yardımı alamayacak biçimde düşük gelirli olanlar, yıllık gelirleri aile bireylerinin sayısına göre belirli bir oranın altında kalanlar³¹⁵ yararlanabilir. Yine İngilizceyi ikinci dil olarak konuşan mükelleflere vergi eğitimi ve sosyal yardım ile haklarının ve sorumluluklarının öğretilmesi de program kapsamında gerçekleşmektedir. Klinik, Gelir İdaresi (IRS) ile anlaşmazlık içine düşmüş olan düşük gelirli mükelleflerin ulaşabilecekleri ve ücretsiz bir şekilde temsil edilebilecekleri bir uygulama sunmaktadır. Görüleceği üzere programın amacı adaletin ve vergi sistemiyle bütünlüğün sağlanmasıdır³¹⁶. Mükelleflere, vergi tahsilatı, denetim, rehin, temyiz, vergi iadesi, borç iptali, dava açma gibi vakalarda yardımcı olur³¹⁷.

Kongre 2014 mali yılında toplam 216.697 vaka almıştır ve bu rakam 2013 mali yılına göre yaklaşık %12 daha az seviyelerdedir. Kaydedilen bu sorunların yaklaşık %78'i kısmen veya tamamen çözüme kavuşmuş ve mükelleflere rahatlama sağlamıştır³¹⁸. Aşağıdaki Tabloda, Mükellefin Avukatı İdaresi'ne ve Kongre'ye 2010-2014 mali yıllarına ait dönemde yapılan başvurular gösterilmektedir.

³¹³ **Taxpayer Advocacy Panel, 2013 Annual Report**, s.1,3, <http://www.improveirs.org/userfiles/file/TAP%20Annual%20Report%202013%20Pub%204444%20Final%20508.pdf> (Erişim Tarihi: 23.01.2015).

³¹⁴ Ateş, a.g.m., s.93.

³¹⁵ 2014 yılına ilişkin düşük gelirliler grubu için tavan tutarları şu şekilde belirlenmiştir; bir kişi için en yüksek \$29.175, iki kişilik aileler için en yüksek \$39.325, üç kişilik aileler için en yüksek \$49.475, dört kişilik aileler için en yüksek \$59.625, beş kişilik aileler için en yüksek \$69.775, altı kişilik aileler için en yüksek \$79.925, yedi kişilik aileler için en yüksek \$90.075, sekiz kişilik aileler için en yüksek \$100.225. Ailede sekiz kişiden fazla olanlar için her bireye \$10.150 eklenerek bulunan tutar.

<http://www.irs.gov/Advocate/Low-Income-Taxpayer-Clinics/Low-Income-Taxpayer-Clinic-Income-Eligibility-Guidelines> (Erişim Tarihi: 21.01.2015).

³¹⁶ Office Of The Taxpayer Advocate, **Low Income Taxpayer Clinics Program Report**, Aralık 2014, s.4.

³¹⁷ Low Income Taxpayer Clinic (LITC), <http://www.legalaidnc.org/Public/participate/events/low-income-tax-clinics.aspx> (Erişim Tarihi: 21.01.2015).

³¹⁸ Taxpayer Advocate Service, **2014 Annual Report to Congress, Volume One (Case Advocacy)**, s.530.

Tablo-15: Mükellefin Avukatı İdaresine (TAS) ve Kongreye 2010-2014 Mali Yıllarında Yapılan Başvurular

SORUN KATEGORİSİ	2010	2011	2012	2013	2014
Teşebbüslere İlişkin Sorunlar	830	1.625	<u>5.251</u>	<u>5.558</u>	<u>5.022</u>
İade Sorunları	1.778	1.568	2.033	2.577	2.602
Belge İşleme Sorunları	<u>3.451</u>	2.623	2.048	3.034	2.497
Denetim Sorunları	3.244	<u>3.111</u>	2.573	2.258	2.166
Tahsilata İlişkin Sorunlar	3.009	2.779	2.424	2.407	2.149
Teknik, Usule İlişkin veya Mevzuata İlişkin Sorunlar	1.367	1.101	1.348	1.322	1.306
Cezalara İlişkin Sorunlar	1.258	1.145	1.053	989	964
Ödeme veya Kredi Sorunları	335	397	359	426	424
İtiraz (Uzlaşma) İle İlgili Sorunlar	278	267	278	268	225
Diğer Sorunlar	49	45	29	37	48
Faiz Sorunları	88	84	65	44	40
Cezai Soruşturmayla İlgili Sorunlar	24	16	9	12	6
TAS'A YAPILAN TOPLAM BAŞVURU	15.711	14.761	17.470	18.932	17.449
KONGREYE YAPILAN TOPLAM BAŞVURU	298.933	295.904	219.666	244.956	216.697
TAS BAŞVURULARI / KONGREYE YAPILAN TOPLAM BAŞVURU ORANI (%)	5,3	5,0	8,0	7,7	8,1

Kaynak: Taxpayer Advocate Service, 2011, 2012, 2013, 2014 Annual Report to Congress, Volume One (Case Advocacy) yıllık raporlardan derlenerek tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo-15'te gözüktüğü üzere 2012, 2013 ve 2014 yıllarında “Teşebbüslere İlişkin Sorunlar” öne çıkmakta iken 2011 yılında “Denetim Sorunları”, 2010 yılında ise “Belge İşleme Sorunları” öne çıkmıştır. Başvuruların en az yapıldığı sorun kategorisi ise “Cezai Soruşturmayla İlgili Sorunlar” olarak karşımıza çıkmaktadır. Toplam başvuru oranlarına baktığımızda “TAS Başvuruları / Kongreye Yapılan Toplam Başvuru Oranı (%)” yüzdesel olarak 2010 ve 2011 yıllarında %5 seviyelerinde iken 2014 yılında %8 seviyelerine kadar yükselmiştir.

Her yıl binlerce gerçek ve tüzel kişi mükellefin vergi sorunlarını dinleyerek sorunlarının çözümünde onlara yardımcı olan Mükellefin Avukatı İdaresi, çözüme kavuşturduğu konuları “başarı hikâyeleri” başlığı ile internet sitesinde duyurmaktadır³¹⁹.

³¹⁹ How We've Helped, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/about/how-weve-helped> (Erişim Tarihi: 25.02.2015).

Mükellefin Avukatı İdaresi, Kongreye her yıl iki rapor sunmak zorundadır. Bunlardan birincisi gelecek yıla ilişkin planlanan hedef ve faaliyetleri içeren ve Haziran ayında teslim edilmesi gereken Hedefler Raporu (Objectives Report) ikincisi ise mükellefler tarafından karşılaşılan en ciddi 20 sorunun özeti, bu sorunların çözümüne yönelik öneriler, Gelir İdaresinin sunmuş olduğu hizmetleri iyileştirmek ve vergi mükellefi yükünü azaltmak için gerçekleştirilen faaliyetleri içeren ve Aralık ayı sonunda teslim edilmesi gereken Yıllık Faaliyet Raporu (Annual Report) dur³²⁰.

Buraya kadar anlatılanlar kısaca özetlenirse, Mükellefin Avukatı İdaresinin aşağıdaki hususlar üzerinde çalıştığı söylenebilir;

- Vergi mükelleflerinin Gelir İdaresinin normal idari kanalları aracılığı ile çözümlenemeyen ihtilaflarının derhal ve tarafsız olarak çözümüne yardımcı olmak,
- Ciddi sıkıntılar yaşayan mükelleflere yardımcı olmak,
- Mükellef haklarının korunması, vergi yükünün azaltılması ve sorun oluşturan hususlarda Gelir İdaresi yönetiminin dikkatini çekmek,
- Yıllık olarak Kongreye sunulan raporla gerekli idari ve yasal değişiklik hakkında önerilerde bulunmak³²¹.

3.2.2. İspanya: Mükellefleri Savunma Konseyi (Taxpayers Counsel=Consejo para la Defensa del Contribuyente)

Mükellefleri Savunma Konseyi, ilk olarak 2458 sayılı Kraliyet Kararnamesi ile Ekonomi ve Hazine Bakanına bağlı olarak 1996 yılında kurulmuştur. Bu düzenleme daha sonra, Hazine Bakanı tarafından sunulan 14 Şubat 1997 tarihli önerge ile geliştirilerek, yöntemin (usulün) formülasyonu, işleme süreci ve Kurumdan önce sunulmuş olan şikâyetlerin ve önerilerin yanıtlanması sisteminin oluşturulmasını sağlamıştır. Ayrıca, Kuruma bağlı birimin işleyiş usulünün (modus operandi) belirlenmesi amacıyla, aynı tarihte ve aynı organ tarafından ikinci bir düzenleme yapılmıştır. Dolayısıyla, genel Ombudsman, çok fazla ve muhtelif konuyla uğraşmak zorunda kaldığı için 1996 yılında ihtisas alanı vergileme olan Mükellefleri Savunma Konseyi (Consejo para la Defensa del Contribuyente) kurulmuştur³²².

³²⁰ Reports to Congress, <http://www.irs.gov/Advocate/Reports-to-Congress> (Erişim Tarihi: 15.02.2015).

³²¹ Ateş, a.g.m., ss.91-92.

³²² 2003 yılında yürürlüğe giren İspanyol Genel Vergi Kanunu da Mükellefleri Savunma Konseyi yapısının güçlendirmek istenmesi ve varlığının daha da vurgulanmak istenmesi amacıyla Kanunun 34.3. maddesinde şu şekilde bir maddeye yer vermiştir; “Hazine Bakanlığı’nın bir parçasını oluşturan, Mükellefin Savunma

Verimlilik, vergi davalarının azaltılması ve vergilendirmenin doğasından gelen zorluklar gibi birçok etken özel ve ayrı bir Vergi Ombudsmanı oluşturulmasını tetiklemiştir³²³. Ancak Mükellefleri Savunma Konseyi'nin gerçek manada işleyiş fonksiyonlarını kazanması 13 Kasım tarihli 1676/2009 sayılı Kraliyet Kararnamesi ile sağlanmıştır³²⁴.

Kurum, 2458/1996 sayılı Kraliyet Kararnamesi'nin 1. maddesi uyarınca, bir danışma (istişare) organıdır ve temel fonksiyonu; “vatandaşlar tarafından gelen tüm şikâyetleri ve sunulan önerileri değerlendirmek, vatandaşların Vergi İdaresi ile etkileşime girdiğinde onlara, geliştirilmiş koruma ve savunma yöntemi ile ilgili her konuda yardım sağlamak” şeklinde tarif edilmiştir. Bu düzenlemeyle, Vergi İdaresi ile yakın ilişki oluşmasına rağmen, Kraliyet Kararnamesinin Giriş Bölümünde özetlendiği gibi, “... sahip olduğu yüksek derecede özerklik ve bağımsızlıktan yararlanarak, sorunları incelemek ve çözmek için atandığı” vurgulanmıştır. Hiç şüphesiz, Vergi Ombudsmanının fonksiyonlarını gereği gibi icra edebilmesi için bağımsızlık ve doğruluk (hakkaniyet) ilkeleri hayati öneme sahiptir. Benzer şekilde 13 Kasım tarihli 1676/2009 sayılı Kraliyet Kararnamesinin 2. Maddesinde “Konsey vergi mükelleflerinin haklarının korunmasını sağlamak, vergi sisteminin uygulanmasından veya idari organlardan kaynaklanan şikâyetleri dikkate alarak incelemelerde bulunmak ve gerekli öneri ve tekliflerde bulunmak” amacıyla kurulduğu tekrar vurgulanmıştır³²⁵.

İspanya'da Mükellefleri Savunma Konseyi'nin yanı sıra, kendi vergi sistemleri üzerinde yetkisi olan, kendilerine ait mali işlemleri yapmak ve vergi hizmetleri sunmak amacıyla kurulan mahalli düzeyde örgütlenmiş Özerk Bölgeler³²⁶ ve Belediyeler³²⁷ düzeyinde oluşturulmuş Vergi Ombudsmanları da bulunmaktadır.

Avukatı, mükelleflerin haklarının etkinliğini koruyacak, Devlet Kurumları aracılığı ile vergi sisteminin uygulanmasına ilişkin şikâyetlerle ilgilenecek ve yasal olarak belirlenmiş etki alanında kendisine gelen öneri ve teklifleri değerlendirecektir.”

³²³ Aima, a.g.m., s.187.

³²⁴ Boletín Oficial Del Estado, <http://www.boe.es/boe/dias/2009/12/04/pdfs/BOE-A-2009-19438.pdf> (Erişim Tarihi: 25.03.2015).

³²⁵ Consejo para la Defensa del Contribuyente, <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Consejo%20para%20la%20Defensa%20del%20Contribuyente.aspx> (Erişim Tarihi: 25.03.2015).

³²⁶ Örnek olarak, Kastilya ve Leon Özerk Bölgesi ile Madrid Özerk Bölgesi verilebilir. Kastilya ve Leon Özerk Bölgesi Vergi Ombudsmanı 2 Eylül tarihli ve 98/2004 sayılı Karar ile vergi mükelleflerini savunmak için Madrid Özerk Bölgesi Vergi Ombudsmanı ise, vergi mükelleflerine yönelik hak ihlalleri ile mücadele etmek amacıyla 22 sayılı Kararname ile 11 Şubat 1999 tarihinde kurulmuştur. Kurum, prensip olarak, Vergi Direktörlüğü'nün bir parçasını oluşturur, ancak bu organa bağlı değildir. Yine mevzuat gereği Kurum, kesin bir şekilde özerklik ve bağımsızlık özelliklerini elinde bulundurmaktadır. Serrano, “The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, a.g.m., ss.333-334.

³²⁷ 9 Temmuz 2004 tarihli Kararname ile oluşturulan Madrid Belediyesi Vergi Ombudsmanı örnek olarak verilebilir. Madrid Belediyesi Vergi Ombudsmanı, İspanyol şehirleri içinde ilk uygulama olduğundan öncü

Vergi Ombudsmanının temel amacı, şikâyetlerin çözümünün yanı sıra, Vergi İdaresinin şeffaflığının ve erişilebilirliğinin sağlanmasına yardımcı olmak ve İdare tarafından verilen vergi hizmetlerinin kalitesini artırmaktır. Vergi Ombudsmanının rolü, vergi mükellefleri ve Vergi İdaresi arasındaki güven ilişkisini güçlendirmek olduğundan bu ilişkiyi güçlendirmek için, Vergi İdaresinin yapmış olduğu tüm işlem ve eylemlerin, vatandaşların ihtiyaçlarına odaklanması ve daha şeffaf ve erişilebilir bir yapıya kavuşmasının sağlanması gerekmektedir³²⁸.

Kısaca Konsey, vergi sisteminin uygulanması ile ilgili şikâyetleri ele alarak incelemelerde bulunur ve böylece mükellef haklarının etkinliğini güvence altına almış olur. Konsey bu çalışmalarının bir yansıması olarak yıllık raporlar³²⁹ hazırlayarak hükümete sunmakta ve böylece sorunlu alanlara ilişkin gündem oluşturabilmektedir³³⁰. Ayrıca sunmuş olduğu öneri ve tekliflerle Gelir İdaresinin hizmet kalitesinin ve vergi sistemi uygulamalarının gelişmesine yardımcı olmakta³³¹, kamu harcamalarında performansın ve tasarrufun artmasına³³² çalışmaktadır. Dolayısıyla Konsey sayesinde vergilendirme alanında uyum içinde temsil edilen, mükellefler ile idareyi belli bir yakınlığa getiren, mükelleflerin haklarının kullanımını destekleyen ve görevlerini yerine getirmesi için onlara olanak sağlayan³³³ bir yapı oluşturulmuştur.

Sonuç olarak Konsey aşağıda sayılan üç ana görevi yürütmektedir;

- ✓ Vergi mükelleflerinin şikâyetlerini incelemek,
- ✓ Maliye Bakanına gerekli yasal reformları önermek,
- ✓ Açıkça yasadışı olan idari işlemlere ilişkin özel düzeltme talebinde bulunmak.

konumundadır. Serrano, “The Taxpayer’s Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, a.g.m., s.334.

³²⁸ Serrano, “The Taxpayer’s Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, a.g.m., s.334.

³²⁹ Ayrıca İspanya Ombudsmanı (Defensor del Pueblo) tarafından hazırlanan yıllık raporlarda da vergi reformları ile ilgili önerilerin bulunduğu ve sunulan bu önerilerin Parlamento tarafından kabul gördüğü anlaşılmaktadır.

http://www.theioi.org/downloads/c3gah/Spain_OM_Press%20Release%20Annual%20Report%202014_EN.pdf (Erişim Tarihi: 25.05.2015).

³³⁰ María Begoña Villaverde Gómez, “El Consejo para la Defensa del Contribuyente”, **Dereito**, Volume 6, No: 2, 1997, s.261.

³³¹ Aima, a.g.m., s.187.

³³² <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientos/PZ00.shtml> (Erişim Tarihi: 25.03.2015).

³³³ Serrano, “The Taxpayer’s Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, a.g.m., s.333.

Ancak ilk iki görevin açık bir şekilde yasal dayanağı bulunmasına rağmen genel anlamda bu görevlerin, vergi otoriteleri tarafından sunulan hizmetlerin iyileştirilmesine yaptığı katkılar haricinde kesin hukuki sonuçları yoktur³³⁴.

Mükellefler tarafından şikâyetlerin Konseye iletilmesi sıkı şekil şartlarına bağlanmamıştır ve şikâyetleri iletmek için belirlenmiş herhangi bir formül de yoktur, bu nedenle ilgili taraflar şikâyetlerini sözlü olarak (bu durumda şikâyet, ilgili tarafların detayları anlatmasıyla birlikte özet şekilde uygun model kullanılarak kaydedilir), yazılı olarak (kimlik bilgileri, şikâyet edilen hususun özeti, sicil numarası ve şikâyet konusuyla ilgili delil niteliği taşıyan tamamlayıcı belgelerle beraber) ya da internet veya faks yoluyla Konseye iletebilirler.

Mükellefler tarafından yapılan şikâyetler, doğrudan ya da dolaylı olarak, aşağıdaki konularla ilgili olabilir;

- İdari vergilendirme işlemleri (örneğin; değerlendirme, vergi toplama, denetim, vergi cezaları ve revizyon gibi),
- Gecikmeler, ihmaller veya Vergi İdaresini oluşturan çeşitli ofisler ve birimlerin çalışması ile ilgili herhangi meseleler (örneğin; yanıltıcı bilgi, İdare tarafından cevapsız kalan başvurular, gereksiz bekletilmeler).

Bu şikâyetlerin incelenmesi ve araştırılması neticesinde Konsey, tüm gerçek veya tüzel kişileri ilgilendirecek şekilde;

- Hizmetlerin kalitesinin iyileştirilmesi,
- Kamu harcamalarında tasarrufun ve performansın artırılması,
- İdari vergilendirme usul ve prosedürlerin basitleştirilmesi ve gereksiz aşamaların kaldırılması,
- Mükelleflerin, Vergi Dairesi ile etkileşim halindeyken memnuniyetini artıracak önlemlerin alınması

yönünde tavsiye ve önerilerde bulunabilir³³⁵.

³³⁴ Pedro M. Herrera, “National Report on Taxpayer Protection in Spain” içinde **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, eds. Wlodzimiers Nykiel–Malgorzata Sek, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, ss.320-323.

³³⁵ Serrano, “The Taxpayer’s Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, a.g.m., s.339.

3.2.3. Kolombiya: Mükellef Avukatı Ofisi (The Office of Taxpayers Advocate= Defensoria del Contribuyente)

Kolombiya’da Mükellef Avukatı Ofisi (Defensoria del Contribuyente), sunulan hizmetlerde mükelleflerin haklarına saygı duyulmasını sağlamak, Ulusal Vergi ve Gümrük İdaresi (The Directorate of National Taxes and Customs - DIAN) ile vatandaşlar arasında uyumlu bir ilişkinin güçlendirilmesi ve iyi uygulamaların benimsenmesini teşvik etmek için³³⁶ 1998 yılında kurulmuştur³³⁷.

Ofisin amaçlarını genel olarak şu şekilde sıralayabiliriz³³⁸;

- ✓ Ofisin önemini ve işlevlerini anlatarak mükellefleri bilinçlendirmek ve mükellef haklarını garanti altına almak,
- ✓ Ulusal Vergi ve Gümrük İdaresi’ne ilişkin olası riskleri tespit etmek, muhtemel sorunların önüne geçebilmek için çözüm önerileri sunmak,
- ✓ Mali hizmet hükümlerini geliştirmeyi amaçlayan sosyal sendikalar, dernekler, vakıflar gibi sivil toplum kuruluşları ile stratejik ittifaklarını güçlendirmek,
- ✓ Ulusal Vergi ve Gümrük İdaresi’nin güçlendirilmesine yardımcı olmak,
- ✓ Etkin bir vergi sistemi kurmaya yardımcı olmak için vatandaşların sorumluluklarını ve haklarını onlara anlatmak.

Ofis; problemlerin daha ortaya çıkmadan önlenmesini sağlamak, eğitim üzerinde titiz bir şekilde durarak mükellefleri bilgilendirmek, mükelleflerin haklarına saygının önemini vurgulayarak, idare ile uyumlu, samimi ve saygılı bir ilişki kurmalarını sağlamak, sorunlara ilişkin mükelleflerin daha fazla fayda elde etmesine yönelik çözümler üretmek³³⁹ gibi hizmet politikalarını üstlenmiştir.

Mükellefler eğer;

- Vergi ve Gümrük İdaresi’nin kanunen kendisine verilen görevleri ihlal ettiğini düşünüyorsa,
- Vergi ve Gümrük İdaresi’nin yapmış olduğu iş ve eylemlerin yasal standartlara uygun olmadığını düşünüyorsa,

³³⁶ Defensoria del Contribuyente, http://www.dian.gov.co/defensoria/mision_y_vision.html (Erişim Tarihi: 15.05.2014).

³³⁷ Defensoria del Contribuyente, <http://www.defensoriadian.gov.co/funciones/> (Erişim Tarihi: 15.12.2014).

³³⁸ Defensoria del Contribuyente, <http://www.dian.gov.co/defensoria/objetivos.html> (Erişim Tarihi: 15.05.2014).

³³⁹ Defensoria del Contribuyente, <http://www.dian.gov.co/defensoria/politicas.html> (Erişim Tarihi: 15.05.2014).

- Vergi ve Gümrük İdaresi'ne herhangi bir sorunun çözülmesi amacıyla şikâyette bulunulmuş ancak yasal süre geçmesine rağmen İdarece bu sorun hala çözülmemişse veya İdare tarafından henüz net bir cevap gelmemişse veya İdare tarafından cevap verilmiş ancak verilen cevap yeterli görülmemiş ise,
- Vergi ve Gümrük İdaresi tarafından verilen hizmetleri geliştirmek için herhangi bir öneri ya da teklifte bulunmak istiyorsa,

Mükellef Avukatı Ofisi'ne başvuruda bulunabilir³⁴⁰.

Bu anlatılanlar çerçevesinde Mükellef Avukatı Ofisi'nin görevlerini;

- Ulusal Vergi ve Gümrük İdaresi'ne hizmetlerin yeterli düzeyde, adil ve zamanında sunulmasını sağlamak için önerilerde bulunmak,
- Mükelleflerin isteği üzerine vergilendirme sürecinde onlara yardımcı olmak,
- Ulusal Vergi ve Gümrük İdaresi'nin farklı birimleri arasındaki performansın adalet ve şeffaflık gibi yasal ilkeler çerçevesinde bir araya gelip gelmediğini kontrol etmek,
- Ortak Ulusal Komite toplantılarına katılmak ve Komiteye, idarelerin sunmuş olduğu hizmetlerin geliştirilmesi yönünde üç ayda bir rapor hazırlamak,
- Vergi ve Gümrük İdaresi ile mükellefler arasındaki olası problemler konusunda mükelleflere yol göstermek, problemleri incelemek, inceleme sonucunda elde ettiği bulguların sonucunda yetkili makamları ve birimleri bilgilendirmek veya gerektiğinde yaptırımlar uygulayabilmek,

şeklinde özetlenebilir³⁴¹.

3.2.4. Meksika: Mükellefin Savunma Avukatı (Taxpayers Attorneys Office= Procuraduría de la Defensa del Contribuyente)

Meksika Mükellefin Savunma Avukatı (Prodecon) 26 Nisan 2006 tarihli Kararnameye dayanarak oluşturulmuş ve 4 Eylül 2006 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girerek faaliyete başlamıştır. Prodecon, mükelleflere ücretsiz, hızlı ve pratik bir şekilde danışmanlık ve savunuculuk hizmetleri sağlamak ve mükelleflerin haklarını ihlal eden federal vergi otoritelerinin işlem/eylemlerine yönelik şikâyet ve iddiaları araştırmak ve tavsiyelerde

³⁴⁰ Defensoria del Contribuyente, <http://www.dian.gov.co/defensoria/cuando.html> (Erişim Tarihi: 15.05.2014).

³⁴¹ OECD, a.g.e, s.48.

bulunmak amacıyla kurulmuştur³⁴². Prodecon'un denetleme (inceleme), mükellef haklarını koruma, sistemik analiz ve politikalar ile savunma ve danışma birimleri olmak üzere dört idari birimi bulunmaktadır³⁴³.

Mükellefin Savunma Avukatı, federal vergi konularında adalet sağlamak ve özellikle vergi mükelleflerinin haklarını korumak için hayata geçmiştir. Bu konudaki bazı fonksiyonları şöyle sıralanabilir;

- ✓ Mükellefler tarafından yapılan şikâyetleri çözmek,
- ✓ İdareye/muhataba tavsiyelerde bulunmak,
- ✓ Vergi idare mahkemeleri ve federal vergi mahkemesinden önce (konu yargı aşamasına intikal etmeden önce) mükellefleri temsil etmek,
- ✓ Hazine ile mükellef arasındaki ilişki eşitliğini dengelemek,
- ✓ Kongreye yıllık rapor sunmak,
- ✓ Vergi sistemine iyileştirmeler önermek ve yeni bir vergi kültürünü teşvik etmek³⁴⁴.

Prodecon, çalışma ve eğitim faaliyetlerinde bulunarak vergi bilincinin yayılmasını teşvik etmek amacıyla sistemik analizler de yapmaktadır³⁴⁵. Bu çerçevede mali rejim ortaklığı, elektronik inceleme, vergi gizliliği, sosyal güvenlik bordro kesintileri gibi konularda teknik çalışmalar yapmıştır³⁴⁶.

Prodecon'un dikkat çeken önemli bir fonksiyonu da, eğer mükelleflerin kendisini savunacak bir avukatı bulunmaz ise Prodecon, mükellefleri idari/adli makamlara karşı temsil etmektedir³⁴⁷. Başka bir özelliği de problemleri olan mükelleflere en uygun çözümü uzman desteği yani danışmanlık hizmeti sunarak çözmesidir³⁴⁸.

³⁴² La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon> (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

³⁴³ La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-administrativos-jurisdiccionales> (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

³⁴⁴ Serrano, "The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective", a.g.m., s.336.

³⁴⁵ La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/analisis-sistemicos-y-estudios-normativos> (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

³⁴⁶ La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/analisis-sistemicos-y-estudios-normativos/sub-menu-analisis-sistemicos/estudios-tecnicos> (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

³⁴⁷ La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/representacion-legal-y-defensa> (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

³⁴⁸ La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/asesoria-y-consulta> (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

Prodecon mükelleflere hak ve sorumluluklarını öğretebilmek amacıyla, eğitici faaliyetlerde bulunmakta, seminerler düzenlenmekte, yarışmalar yapmakta, kamu spotları yayınlamakta ve dolayısıyla toplumsal algı ve vergi kültürü oluşturmak için gayret göstermektedir³⁴⁹.

Prodecon, Meksika’da mükellef haklarına saygı kültürünü inşa etmek için her türlü çabayı harcamakta, vergi mükelleflerine her zaman ayrıcalıklı, profesyonel, etkili, verimli, adil hizmet sunulmasını sağlamaya çalışmaktadır.

3.3. ÖZEL İSİMLENDİRME ŞEKLİNDE ÖRGÜTLENEN ÜLKELER

Bu bölümde daha çok uyuşmazlık çözüm mekanizması olarak çalışan ve özel isimlendirme şeklinde örgütlenen Belçika, İngiltere ve İtalya gibi ülke örnekleri alfabetik sırayla incelenecektir.

3.3.1. Belçika: Vergi Arabuluculuk Ofisi (Tax Mediation Department)

Belçika hükümeti tarafından 2007 yılında mükelleflerin vergisel konular ile ilgili uyuşmazlıklarını dostane ve barışçıl bir şekilde çözmek amacıyla “Vergi Arabuluculuk Ofisi” kuruldu. Arabuluculuk Ofisi, uyuşmazlık konusu olan olayları mahkemeye gitmeden çözmek için hizmet vermektedir. Bu nedenle anlaşmazlık, yargıya intikal etmeden yani idari aşamadaki usuller çerçevesinde hareket edilerek çözülmektedir. Arabuluculuk Ofisi görevini tamamen bağımsız şekilde yerine getirir ve herhangi bir devlet organından gelebilecek olası müdahalelere izin verilmez³⁵⁰.

İdare ve mükellef arasında bir ihtilaf olduğunda, kural olarak mükellef sorunu doğrudan mahkemeye götürmemektedir. Mükellef ilk olarak vergi tahakkukundan itibaren altı ay içinde Vergi Bölge Müdürlüğüne idari aşamada itiraz etmesi gerekir. Vergi mükellefi ancak talebinin Vergi Bölge Müdürlüğüne ret edilmesi veya altı ay içinde bir karar verilmemesi durumunda mahkemeye başvuruda bulunabilir. Fakat bazen bu idari başvuru prosedürü kırtasiyecilikten öteye geçememektedir. İşte bu aşamada mükellef ile idare arasındaki problemlili konuların, üçüncü bir göz tarafından incelenmesi faydalı olacaktır. İşte

³⁴⁹ La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc> (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

³⁵⁰ 2008 VAT Forum CV/SC - No. 24&25/2008 – 25 Haziran 2008, <https://www.google.com.tr/#q=2008+VAT+Forum+CV%2FSC++No.+24%2625%2F2008+%E2%80%93+25+June+2008> (Erişim Tarihi:07.05.2015).

bu noktada talep olması halinde Ofis devreye girmektedir. Ancak, Ofis kesinlikle yargılama faaliyeti yapmamakta sadece güvenilirliği sayesinde anlaşmazlığa düşen taraflar arasında bağlayıcı olmayan kararlar alarak problemi çözmeye çalışmaktadır³⁵¹.

Arabuluculuk Ofisi gelir vergisi, KDV, kurumlar vergisi başta olmak üzere tüm vergilere ait problemlerle ilgilenmesinin yanında vergi iadeleri, tescile ilişkin sorunlar, tarh ve tahsile ilişkin konular gibi diğer vergisel sorunları da çözmek için yetkilidir. Ancak yargılama aşamasına gelmiş ihtilafa ilişkin konular için arabuluculuk talebi kabul edilemez³⁵².

Ofisin sunduğu hizmetlerden yararlanmak oldukça basittir ve biçimsel kurallara tabi değildir. Mükellefler şikâyet başvurularını posta, faks veya e-posta yoluyla ya da şahsen Ofise gelerek sunabilir. Arabulucu kural olarak şikâyet başvurusunun kendisine ulaştığı 5 gün içinde kabul etmek ve iki hafta içinde de karar vermek zorundadır. Şikâyet başvurusu açıkça hukuka aykırı ise veya mükellef problemi çözmek için Vergi Otoritesi nezdinde herhangi bir girişimde bulunmadıysa (idari başvuru aşaması) Arabulucu başvuruyu reddedebilir³⁵³.

Arabuluculuk Ofisi, müracaatları objektif bir şekilde ve hukuk sınırları içinde ele alarak incelemektedirler. Bu aşamada problemin aydınlatılması amacıyla yararlı olabileceğini düşündükleri her türlü bilgi, belge, evrağı inceleyebilir, ilgili bireyleri dinleyebilir ve diğer araştırma bulgularını da kullanarak bir sonuca ulaşır. Arabulucu her iki tarafın bakış açısından olayları yorumlayarak onları uzlaştırmayı denemek zorundadır bu nedenle incelemeleri sonucunda her iki tarafa bir uzlaşma raporu gönderir. Kural olarak Ofisin incelemeleri vergi bölge müdürünün işlemlerini askıya almaz veya vergilerin geri iadesini sağlamaz ancak uygulamada Ofisin önerilerinin ne olduğunu görebilmek için makul bir süre beklenmektedir. Ofisin raporları ve kararları bağlayıcı olmadığı gibi bu karar ve raporlara karşı tarafların herhangi bir idari ya da adli itiraz yoluna başvurmaları da mümkün değildir³⁵⁴.

Arabuluculuk Ofisi, özellikle iyi yönetim ilkelerine aykırı ve hukukla bağdaşmayan idari uygulamalara (iş/işlemler) ilişkin tespitleri var ise bunlar ile ilgili Federal Maliye Bakanlığına önerilerde bulunabilir³⁵⁵.

Vergi İdaresi ile mükellef arasında çıkan ihtilaf arabuluculuk yoluyla çözülememiş ise mükellef ayrıca Federal Ombudsmana da başvuru yapabilir³⁵⁶.

³⁵¹ Christian Cheruy, **Tax Procedure in Belgium: Audit to Litigation - A First Insight**, Loyens & Loeff SCRL/CVBA, 2014, ss.79-81.

³⁵² Marc Quaghebeur, "Government Establishes Tax Mediation Department", **Tax Notes International**, Vol. 48, 5 Kasım 2007, s.545.

³⁵³ Cheruy, a.g.e., s.80.

³⁵⁴ Quaghebeur, a.g.m., s.545.

³⁵⁵ Quaghebeur, a.g.m., s.545.

3.3.2. İngiltere: Hakem Ofisi (Adjudicator's Office)

Hakem Ofisi, başlangıçta eski Kamu Gelirleri İdaresi (Inland Revenue Department) ile ilgili yapılan şikâyetleri incelemek amacıyla 1993 yılında kurulmuştu³⁵⁷. Daha sonra 2005 yılında yapılan yasal düzenleme ile Gelir İdaresi ile Gümrük ve Tekel İdaresi birleştirilerek, Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC = Her Majesty's Revenue & Customs) faaliyete geçmiştir. İngiltere'nin vergi otoritesi olan Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC) aynı zamanda kamu hizmetlerini finanse edebilmek için gerekli parasal kaynağın sağlanmasından da sorumludur³⁵⁸.

İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi'nin (HMRC) kendi bünyesinde bir şikâyet birimi bulunmaktadır. Mükellefler karşılaştıkları sorunları ilk önce İdarenin kendi iç işleyişi içinde çözmeye çalışırlar. Mükellefler eğer buradan sonuç alamazlar ise, iki bağımsız kuruma başvurma hakkına sahiplerdir. Bunlardan biri "Hakem Ofisi" olarak adlandırılan kurum, diğeri ise vatandaşların idareyle ilgili bütün şikâyetleriyle ilgilenen "Parlamento Ombudsmanı"dır³⁵⁹. Ancak konu Parlamento Ombudsmanı'na götürülmeden önce Hakem Ofisi'nce incelenmek durumundadır. Görüldüğü üzere Parlamento Ombudsmanı öncesinde Hakem Ofisi, şikâyet konuları üzerinde filtreleme vazifesi görmektedir. Bu iki kurum da şikâyet konusunu incelemeye başlamadan önce, ilgili İdarenin kendi şikâyet sürecinin tüketilmiş olmasını ve o İdareden nihai bir yanıtın (raporun) gelmiş olmasını aramaktadır.

Hakem Ofisi'nin görevi; Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC), Değerleme Ofisi (Valuation Office Agency) ve İflas İdaresi (The Insolvency Service) hakkındaki şikâyetlerle ilgilenmektir. Ancak Ofisin incelediği şikâyetlerin çok büyük bir kısmı (örneğin 2014 yılı için %98'lik kısım³⁶⁰) Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC) ile ilgilidir. Kurum, şikâyet sahiplerinin sorunlarına yönelik ilk başvurularını ilgili idareye yapmalarından sonra, çözüm önerilerinden tatmin olmadıkları durumda yardım ve araştırma hizmeti vermektedir. Böylece geniş halk kitlelerine ulaşılarak faydalı olabilme ve kamu hizmetlerinin kalitesinin artırılması

³⁵⁶ Federal Ombudsman, <http://www.federaalombudsman.be/content/what-kind-complaint-can-you-lodge-federal-ombudsman> (Erişim Tarihi:25.03.2015).

³⁵⁷ OECD, **Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**, OECD Publishing, 2013, s.49.

³⁵⁸ Her Majesty's Revenue Customs (HMRC), <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about> (Erişim Tarihi: 01.05.2015).

³⁵⁹ Bakar - Gerçek, a.g.m., s.14.

³⁶⁰ Adjudicator's Office, **2014 Annual Report**, Temmuz 2014, s.11, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/report2014.pdf> (Erişim Tarihi: 01.05.2015).

hedeflenmektedir. Hakem Ofisi tüm bireyler için ücretsiz ve tarafsız bir şekilde hizmet vermektedir³⁶¹.

Hakem Ofisi, alanında uzman ve profesyonel çalışanlarla kendilerine gelen şikâyetleri değerlendirir. Ofis, kişilerin ihtiyaçlarını anlayıp onlara ulaşılabilir, makul, verimli, etkili ve esnek hizmet sunarak kaliteli sonuçlar elde etmeyi kendisine amaç edinmiştir.

Hakem Ofisi;

- ✓ İdarenin hatalarını,
- ✓ Makul olmayan gecikmeleri,
- ✓ Yetersiz ve yanıltıcı tavsiyeleri,
- ✓ Personelin uygun olmayan davranışlarını,
- ✓ İdarenin takdir yetkisinin kullanımı ile ilgili gelen şikâyetleri incelemektedir³⁶².

Ancak;

- Hükümet ve Bakanlıkların politikaları,
- Yargıya intikal etmiş mahkeme sürecinde olan konuları,
- Değerleme Ofisi bünyesindeki yasal görevlilerin almış olduğu değerlendirme kararları,
- Gelir ve Gümrük İdaresi, Değerleme Ofisi ve İflas İdaresinin Bilgi Edinme Kanunu (Freedom of Information Act 2000) ve Veri Koruma Kanunu (Data Protection Act 1998) kapsamındaki işlemlerine ilişkin şikâyetler,
- Devam eden bir soruşturma ile ilgili şikâyetleri,
- İflas İdaresinin kayyum veya tasfiye memuru olarak hareket etmesi ile ilgili işlemleri,
- Parlamento Ombudsmanı tarafından araştırılan konuları inceleyememektedir.

Dolayısıyla bu konular Hakem Ofisinin görev alanı dışında kalmaktadır³⁶³.

³⁶¹ Adjudicator's Office, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/> (Erişim Tarihi: 01.05.2015).

³⁶² Adjudicator's Office, **2014 Annual Report**, a.g.r., s.6.

³⁶³ Adjudicator's Office, **The Role of the Adjudicator**, AO1, Mart 2013, s.1. <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/ao1.pdf> (Erişim Tarihi: 01.05.2015).

Kötü yönetim ile karşılaşan bir bireyin, sorununun incelenmesi varsa mağduriyetinin giderilmesi ve sorununa çözüm üretilmesi amacıyla aşağıdaki dört adımı izlemesi (şikâyetlere ilişkin başvuru süreci) gerekmektedir.

✓ **Birinci Adım: Yerel Ofise Başvuru (Departmanın İlk Gözden Geçirmesi)**

Vatandaşlar eğer aldığı herhangi bir hizmetten memnun kalmamış ise, şikâyet için resmi bir gözden geçirme isteyebilir.

✓ **İkinci Adım: İkinci Gözden Geçirme (Departmanın Kendi İç Gözden Geçirmesi)**

Şikâyet hala çözülmediyse, müşteri (müşteri) ikinci bir gözden geçirme isteyebilir; şikâyet yeniden gözden geçirilir ve departman tarafından nihai sonuç (karar mektubu) müşteriye iletilir.

Bahse konu bu ilk iki aşama aynı zamanda teknik bir destek (yardım) aşaması olarak da değerlendirilebilir. Çünkü şikâyet konusu olayın, Ofisin çalışma alanına girip girmediği değerlendirilir. Ofise yapılan birçok ilk irtibatlar, kurumun kendi iç şikâyet mekanizması (süreci) tüketilmediği için ilgili kuruma geri gönderilir. Şikâyetlerin ilgili kuruma geri gönderilmesi nedeniyle müşteriye bu aşamada konu ile ilgili teknik destek sağlanmış olur. Örneğin 2014 yılında toplam 12.074 başvuru alınmasına rağmen Ofisin incelediği başvuru sayısı 2.350 adettir. Aynı durum 2013 yılında 16.365 başvuruya 1.379 adet 2012 yılında 15.264 başvuruya 1.133 adet olarak gerçekleşmiştir³⁶⁴. Görüldüğü üzere Ofise yapılan başvuruların çok büyük bir kısmı ilk irtibat noktasında çözümlenmektedir.

Şikâyet ile ilgili başvuru sürecinde birinci ve ikinci adımların her ikisi de tamamlanmadıkça Hakem Ofisi bu şikâyeti dikkate alamaz. Dolayısıyla ancak bu iki aşamadaki yollar tüketildikten sonra Hakem Ofisine başvurulabilir. Buradan anlaşıldığı üzere ilk iki adım bir filtreleme görevi görmektedir.

✓ **Üçüncü Adım: Hakem Ofisine Başvuru (Bağımsız Bir Şekilde Yeniden Gözden Geçirme)**

İlk iki aşamadaki uğraşlara rağmen müşteri durumdan yine memnun değilse konuyu Hakem Ofisine götürebilir. Hakem Ofisine şikâyette bulunacak olan kişinin, öncelikle hangi

³⁶⁴ Adjudicator's Office, **2014 Annual Report**, a.g.r., s.9; **2013 Annual Report**, Haziran 2013, s.9; **2012 Annual Report**, Temmuz 2012, s.9; <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/publications.htm> (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

hizmetlerden veya konulardan şikâyeti olduğuna dair problem konusunu nedenleri ile beraber yazılı bir şekilde hazırlayıp Ofise başvuruda bulunması gerekir. Başvuru evrakının ekinde mutlaka şikâyet edilen kurumun (departmanın) nihai karar mektubunun bir nüshasının da olması gerekir. İlgili kurumun nihai yanıt tarihinden itibaren altı aylık süre zarfı içinde Hakem Ofisi'ne başvuru yapılabilir³⁶⁵.

Şikâyetler genellikle hatalı işlemler, haksız muameleler, yanıltıcı danışmanlık, makul sorulara cevap vermekten kaçınma, tasfiye ve ödeme işlemlerine ilişkin hatalar gibi konuları içermektedir³⁶⁶.

Aşağıdaki Tablo-16'da 2012-2014 dönemine ait Ofisin yaptığı incelemeler ve sonuçlara ilişkin ayrıntılı bilgi verilmiştir. Örneğin; 2014 yılında toplam 2.350 şikâyet başvurusu (2.311 tanesi Gelir ve Gümrük İdaresi, 16 tanesi İflas İdaresi ve 23 tanesi Değerleme Ofisi ile ilgili) incelenerek çözüme kavuşturulmuştur.

Tablo-16: Hakem Ofisine Yapılan Şikâyetlerin Sonuçlarına İlişkin Çizelge (2012-2014)

Dönem	Kurumlar	Uygun Bulunmayan	Kısmen Uygun	Önemli Oranda Uygun	Geri Çekilen	Tekrar Ele Alınan	Toplam
2012	Gelir ve Gümrük İdaresi	461 (42%)	359 (33%)	225 (20%)	24 (2%)	32 (3%)	1.101
	İflas İdaresi	8 (67%)	1 (8%)	2 (17%)	1 (8%)	0	12
	Değerleme Ofisi	12 (60%)	7 (35%)	1 (5%)	0	0	20
	Toplam	481 (43%)	367 (32%)	228 (20%)	25 (2%)	32 (3%)	1.133
2013	Gelir ve Gümrük İdaresi	506 (37%)	497 (37%)	321 (24%)	27 (2%)	3 (0%)	1.354
	İflas İdaresi	12 (86%)	2 (14%)	0	0	0	14
	Değerleme Ofisi	10 (91%)	0	1 (9%)	0	0	11
	Toplam	528 (38%)	499 (36%)	322 (24%)	27 (2%)	3 (0%)	1.379
2014	Gelir ve Gümrük İdaresi	173 (8%)	844 (36%)	1.229 (53%)	65 (3%)	0	2.311
	İflas İdaresi	10 (64%)	3 (18%)	3 (18%)	0	0	16
	Değerleme Ofisi	18 (78%)	5 (22%)	0	0	0	23
	Toplam	201 (9%)	852 (36%)	1.232 (53%)	65 (2%)	0	2.350

Kaynak: Hakem Ofisi Yıllık Raporları Esas Alınarak Tarafımızca Hazırlanmıştır. <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/publications.htm> (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

³⁶⁵ Adjudicator's Office, **The Role of the Adjudicator**, AO1, Mart 2013, s.2. <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/ao1.pdf> (Erişim Tarihi: 01.05.2015).

³⁶⁶ Aima, a.g.m., s.188.

Hakem Ofisi usulüne uygun şekilde yapılan tüm şikâyetleri kendi değerleri çerçevesinde objektif olarak değerlendirerek tam ve tarafsız bir şekilde araştırır. Bağımsız ve ayrıntılı bir şekilde inceleme yapıldıktan sonra konuyla ilgili karara varılarak tavsiye ve uzlaşma yoluyla problemler çözülmeye çalışılır. Ancak, Ofisin incelemeleri sırasında idarenin işlemleriyle ilgili yürütmeyi durdurma yetkisi yoktur.

Hakem Ofisinin yapmış olduğu çalışmalar üç ana başlıkta özetlenebilir;

- Soruşturma İçin Hazırlık Aşaması:

Yukarıdaki süreç çerçevesinde konu ilgili idare tarafından çözülememiş ise Hakem Ofisi gerekli soruşturmaya başlar. Ofis, her bir departmandan, almış olduğu şikâyet konuları ile ilgili raporları ve bu raporlar için verilmiş kararları nedenlerini de içerecek şekilde talep eder. Akabinde müşterinin (şikâyetçinin) şikâyet konularını içeren mektubu ve konuyla ilişkili tüm kanıtları yanında departmanın belgeleri, ilgili mevzuat ve usuller çerçevesinde gözden geçirilir. Ofis tarafından gerekli soruşturma tamamlanarak uzlaşma veya tavsiye kararı ile sorun çözülmeye çalışılır.

- Uzlaşma (Arabuluculuk) Kararı:

Problem öncelikle uzlaşma (resolution by mediation) yoluyla çözülmeye çalışılır. Şöyle ki; Ofis denetçisi yetki alanındaki şikâyeti gözden geçirerek, şikâyetçi ile irtibata geçer ve konunun uzlaşma yoluyla çözülmesi için önerilerde bulunur. Böylece müşteri ile ilgili idare belli bir noktada anlaşmaya vararak aralarındaki sorunu karşılıklı olarak giderebilirler. Uzlaşma (arabuluculuk) yöntemi sayesinde 2014 yılında yapılan şikâyet başvurularının %55'i, 2013 yılında %24'ü ve 2012 yılında %20'si çözümlenmiştir³⁶⁷.

- Tavsiye Kararı:

Eğer arabulucu tarafından verilen karar taraflarca yetersiz (uygunsuz) bulunursa veya problemin uzlaşma yöntemiyle çözümü mümkün olmaz ise, incelenen konu (sorun) bu kez Hakem Ofisine sunulacaktır. Hakem Ofisi konuyu ayrıntılı olarak gözden geçirdikten sonra görüş ve tavsiyelerini (resolution by recommendation) özet bir şekilde her iki tarafa da iletacaktır. Zira şikâyet konusu incelenip ilgili idare kusurlu bulunmuş ise yanlışlığın

³⁶⁷ Adjudicator's Office, **2014 Annual Report**, a.g.r., s.9; **2013 Annual Report**, a.g.r., s.9; **2012 Annual Report**, a.g.r., s.9; <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/publications.htm> (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

düzeltilmesi konusunda, eğer herhangi bir kusur bulunmamış ise de adaletli hareket edildiğine dair müşteriye ve ilgili idareye durum bildirilmektedir.

Aşağıdaki Tablo-17’de 2012-2014 döneminde Ofis tarafından sunulan çözüm yollarına ilişkin ayrıntılı bilgi verilmiştir.

Tablo-17: Hakem Ofisi Tarafından Verilen Çözüm Yollarına İlişkin Çizelge (2012-2014)

Dönem	Kurumlar	Tekrar Ele Alınan	Tavsiye	Uzlaşma	Geri Çekilen	Toplam
2012	Gelir ve Gümrük İdaresi	32	821	224	24	1.101
	İflas İdaresi	0	10	1	1	12
	Değerleme Ofisi	0	18	2	0	20
	Toplam	32	849	227	25	1.133
2013	Gelir ve Gümrük İdaresi	3	990	334	27	1.354
	İflas İdaresi	0	13	1	0	14
	Değerleme Ofisi	0	10	1	0	11
	Toplam	3	1.013	336	27	1.379
2014	Gelir ve Gümrük İdaresi	0	949	1.297	65	2.311
	İflas İdaresi	0	13	3	0	16
	Değerleme Ofisi	0	22	1	0	23
	Toplam	0	984	1.301	65	2.350

Kaynak: Hakem Ofisi Yıllık Raporları Esas Alınarak Tarafımızca Hazırlanmıştır.
<http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/publications.htm> (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

Ofis tarafından incelenen şikâyet konusu olayda eğer idarenin hizmet hatası veya ihmali var ise bunlardan kaynaklanan maliyetlerin ve diğer bazı maliyetlerin (danışmanlık masrafı gibi) müşterilere ödenmesini tavsiye eder. Ayrıca karşılaştıkları problemler dolayısıyla müşterilerde oluşan stres, huzursuzluk ve rahatsızlık için cüz’i miktarda da olsa mali tazmin ödenmesi tavsiyesinde bulunulur³⁶⁸. Örneğin 2014 yılında Hakem Ofisi tarafından, Gelir ve Gümrük İdaresi için £4.369.258, İflas İdaresi için £42.787, Değerleme Ofisi için de £14.616 meblağın müşterilere ödenmesi talep edilmiştir. Hakem Ofisinin vermiş olduğu gerek tazmine yönelik gerekse de diğer çözümlere yönelik (özür dileme vb.) tüm tavsiyelere Gelir ve Gümrük İdaresi’nin, İflas İdaresi’nin ve Değerleme Ofisi’nin uyduğu ve öneriler doğrultusunda hareket ettiği yıllık raporlarda belirtilmektedir³⁶⁹.

³⁶⁸ Small Mistakes, Big Consequences, First Report, Kasım 2009, s.23, http://www.ombudsman.org.uk/data/assets/pdf_file/0013/1048/Small-mistakes-big-consequences-full.pdf (Erişim Tarihi: 03.05.2015).

³⁶⁹ Adjudicator’s Office, **2014 Annual Report**, a.g.r., s.12, 22, 26, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/report2014.pdf> (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

✓ **Dördüncü Adım: Parlamento Ombudsmanına Başvuru (Final Aşaması)**

Müşteki (müşteri=mükellef) şikâyet konusu ile ilgili Hakem Ofisinin kararından da memnun değilse yani problemin hâlâ çözülmediğini iddia ediyorsa, bu sefer konuyu bir milletvekili aracılığı ile Parlamento ve Sağlık Hizmetleri Ombudsmanına (The Parliamentary and Health Service Ombudsman) götürebilir³⁷⁰. Eğer Ombudsman şikâyeti araştırma kararı alırsa, Hakem Ofisinin yaptığı gözden geçirmenin incelenmesine karar verebilir³⁷¹.

Hakem Ofisine yapılmış olan bir şikâyet başvurusunu örnek olarak³⁷² verirsek; X Limited Şirketi, Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC) bünyesinde bulunan Ulusal Danışma Servisi'nin (NAS) kendisine vermiş olduğu yanıtıcı tavsiyelerden dolayı şikâyetçi olmuştur. Şöyle ki; X Limited Şirketi, KDV beyannamesi verilip verilmemesi konusunda Ulusal Danışma Servisi'ne danışmış ve kendilerine beyanname vermelerine gerek olmadığı şeklinde cevap gelmiştir. Ama sonraki KDV incelemesinde yanlış yaptıklarından dolayı X Limited Şirketi vergi cezası ile karşı karşıya kalmıştır. X Limited Şirketi Ulusal Danışma Servisi'nin yanıtıcı tavsiyesinden dolayı zarara uğradığı için Hakem Ofisine şikâyette bulunmuştur.

Gelir ve Gümrük İdaresi başlangıçta herhangi bir hata yaptığını kabul etmemiş ve tavsiyesinin doğru olduğunu iddia etmiştir. Konuyla ilgili Hakem Ofisi'nce bağımsız bir inceleme yapılmıştır. Ayrıca konuyla ilgili Ulusal Danışma Servisi ile de irtibata geçilmiştir. Hakem Ofisi elindeki kanıtlarla birlikte gerekli incelemeleri yaptıktan sonra Ulusal Danışma Servisi'nin vermiş olduğu tavsiyenin yanlış olduğu kararına varmıştır. Bunun yanında X Limited Şirketinin karşı karşıya kaldığı fazladan katlanmış olduğu maliyetin, Gelir ve Gümrük İdaresi tarafından ödenmesi tavsiyesinde bulunmuştur. Hakem Ofisinin tavsiyesi üzerine Gelir ve Gümrük İdaresi yapmış olduğu hatayı kabul etmiş ve şikâyetçiden özür dileyerek mağduriyetini gidermiştir³⁷³.

Yukarıdaki örnek olayda da görüldüğü üzere, Ombudsmanın verdiği kararların tavsiye niteliğinde olmasına rağmen kararlara ciddiyetle uyulması, kurumun saygın, güvenilir ve bağımsız olmasından, ama daha da önemlisi demokratik yapısal bir unsur olarak şeffaflığa dayalı çalışmasından ileri gelmektedir. Bu nedenle, bağlayıcı bir karar mekanizması olmasa

³⁷⁰ HM Revenue and Customs, <https://www.gov.uk/complain-to-hm-revenue-and-customs#how-to-complain> (Erişim Tarihi: 03.05.2015).

³⁷¹ Adjudicator's Office, **2014 Annual Report**, a.g.r., ss.8-9, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/report2014.pdf> (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

³⁷² Diğer örnek olaylar için, Hakem Ofisi'nin yıllık faaliyet raporlarına ve <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/casestud.htm> adresine bakılabilir.

³⁷³ Adjudicator's Office, **2012 Annual Report**, a.g.r., s.17, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/report2012.pdf> (Erişim Tarihi: 05.05.2015).

dahi, uygulamada idari makamların Ombudsman talep ve tavsiyelerine genellikle uyulduğu görülmektedir³⁷⁴. Tabi ki bu olay bizlere sistem mekanizmasının düzgün bir zemine oturtulduğunu ve sorunsuz bir şekilde işlediğini göstermektedir.

Özet olarak İngiltere’de şikâyet mekanizması üç basamaklı bir sistem üzerine kurulmuştur. Şikâyette bulunacak birey öncelikle ilgili idare ile sorunu çözmeye çalışacak eğer bu mümkün olmaz ise Hakem Ofisi’ne başvuracak ve yine çözüm üretilemez ise konu bir milletvekili aracılığıyla Parlamento ve Sağlık Hizmetleri Ombudsmanına iletilecektir. Görüldüğü üzere, İngiltere’de uygulanan sistemde belli bir silsilenin takip edilme zorunluluğu bulunmaktadır. Dolayısıyla bu filtreleme³⁷⁵ sayesinde gerçek manada ve dikkate değer derecede şikâyetler incelenmekte ve gereksiz iş yoğunluğu da önlenmiş olmaktadır.

3.3.3. İtalya: Mükellef Garantörü (Garante del Contribuente)

212/2000 sayılı Mükellef Hakları ile ilgili Kanunun yürürlüğe girmesiyle İtalya’da Mükellef Garantörü (Garante del Contribuente) Kurumu³⁷⁶ faaliyete başlamış olup özerk bir şekilde vergi otoritesi ile mükellefler arasındaki ilişkilerin düzgün yürütülmesini sağlamak amacını gütmektedir. Kurum bu adına rağmen, aslında üç üyeden oluşan kolektif bir organdır ve üyeleri, başkan ile birlikte her bir Bölgesel Vergilendirme Komisyonları için üç yıllık süre için atanırlar. Mükellef Garantörü İtalya’nın her bölgesinde faaliyet göstermektedir ayrıca Trento ve Bolzano gibi özerk eyaletlerde de benzer yapılar mevcuttur.

Kurumun hukuki niteliğiyle (adaletin dağıtılmasıyla) ilgili özellikleri şunlardır³⁷⁷;

- ✓ Yasama, yürütme veya yargı gibi klasik güçlere ait olmayan,
- ✓ Yargılama yetkisine sahip olmayan,
- ✓ Tarafsız, bağımsız ve özerkliği olan bir yapıdır.

³⁷⁴ Yaltı, a.g.m., s.192.

³⁷⁵ Bartlett, a.g.m., s.189.

³⁷⁶ Garante del Contribuente, <http://www.finanzaefisco.it/Articoli/2000/statuto/statuto.pdf> (Erişim Tarihi: 13.02.2015).

³⁷⁷ Serrano, “The Taxpayer’s Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, a.g.m., s.335.

Kurumun başlıca fonksiyonlarını şu şekilde sıralayabiliriz³⁷⁸;

- Vergi mükellefleri tarafından bildirilen usulsüzlüklere, idari düzensizliklere, haksız uygulamalara dair gelen şikâyetleri çözmek, (hatta Kamu Kurumuna bile şikâyet edilemeyecek derecede basit ve önemsiz konulara da bakmakla görevlidir.)
- Vergi İdaresi organizasyonunu geliştirmek ve güçlendirmek,
- Mükelleflere daha iyi hizmet verebilmek için yöneticilere tavsiyelerde bulunmak,
- Vergi mükelleflerinin bilinçlendirilmesi için çalışmalarda bulunmak,
- Vergi denetimlerinin doğru yürütülmesini gözetlemek,
- Mükellef haklarının savunulması noktasında aktif rol oynamak,
- Kötü yönetim ile karşılaşan vergi mükellefini maliyetsiz ve hızlı bir şekilde (mahkeme giderlerinin yüksek olması ve geç sonuç alınması nedeniyle) korumaktır.

Bunlara ek olarak Mükellef Garantörü, Mükellef Bilgileri Merkez Ofisi ve Mali İdare Müdüründen ayrı olarak kendi çalışmaları hakkında ve Hükümet ve Parlamento'ya sunmuş olduğu öneriler hakkında yıllık raporlar düzenlemektedir. Bu yıllık raporlar sayesinde Hükümet ve Parlamento gerek Kurumun yapmış olduğu faaliyetlerinden gerekse de vergi otoriteleri ile mükellefler arasındaki ilişkilerden haberdar olur.

3.4. GENEL OMBUDSMAN ŞEKLİNDE ÖRGÜTLENEN ÜLKELER

Bu kategorilerin dışında yer alan ve özel bir ihtisaslaşmış Vergi Ombudsmanlık yapısı olmayıp da Genel Ombudsmanın işleyişi içinde vergileme ile ilgili iş/işlemlere ilişkin şikâyetlerin araştırıldığı ve denetlendiği ülkelere örnek olarak alfabetik sırayla Avrupa Birliği, Finlandiya ve İsveç verilecektir.

3.4.1. Avrupa Birliği: Avrupa Ombudsmanı (European Ombudsman)

Ombudsmanın ülkelerarası (uluslararası) uygulamalarının en tipik örneği olan AB Ombudsmanı 1992 yılında Maastricht Anlaşması ile kurulmuştur³⁷⁹. Avrupa Birliği Ombudsman teşkilatı, Ombudsman ve Kabinesi, Genel Sekreterlik, iki adet Şikâyetler ve

³⁷⁸ Garante del Contribuente, <http://lombardia.agenziaentrate.it/?id=20040406133425542> (Erişim Tarihi: 13.02.2015).

³⁷⁹ Cadeddu, a.g.m., s.161.

Araştırmalar Birimi ve Veri Koruma Ofisinden oluşmakta³⁸⁰ olup genel ombudsman şeklinde örgütlenmiştir. Ombudsman, Avrupa Parlamentosunun her seçiminden sonra atanır ve bir sonraki seçime kadar (Parlamentonun görev süresince) görev yapar. Avrupa Ombudsmanı görevini tam bir bağımsızlık içinde yerine getirir ve görevini yerine getirirken hiçbir organ, ofis veya kurumdan talimat veya telkin alamaz³⁸¹. Ombudsmanın görevi doğal şekliyle, ya görev süresinin dolması ya da istifa etmesi nedeniyle sona erer. Bunların yanı sıra, görevine son verilmesi de mümkündür. Ombudsman, eğer görevin yerine getirilmesi için gerekli şartları taşıyorsa ya da ciddi bir şekilde görevini ve yetkisini kötüye kullanma konusunda suçlu bulunmuş ise Avrupa Parlamentosunun talebi üzerine Avrupa Adalet Divanı tarafından görevden alınabilir³⁸². Avrupa Parlamentosu, Ombudsmanın görev tanımını belirleyen yasal düzenlemeleri ve genel şartları belirlemektedir.

Avrupa Ombudsmanı; Avrupa Komisyonu, AB Konseyi, Sayıştay, Avrupa Merkezi Bankası, Europol (Avrupa Polisi), Avrupa Para Enstitüsü dâhil olmak üzere Avrupa Birliğinin tüm kurum, organ ve ajanslarının kötü yönetimine ilişkin şikâyetleri incelemektedir. Ancak, Avrupa Birliği Adalet Divanı, üye devletlerin otoriteleri ve kötü yönetimi yani idareyi ilgilendirmeyen alanlarda Ombudsmanın denetim yetkisi bulunmamaktadır³⁸³. Buradan da anlaşıldığı üzere Ombudsmanlık Kurumu'nun yetki alanı, AB kurum ve kuruluşları ile sınırlıdır. Dolayısıyla Birlik üyesi devletlerin kamu yönetimleri, yerel yönetimleri ve bölgesel yönetimlerine ilişkin sorunlar üzerinde Ombudsmanın işlem tesis etmesi söz konusu değildir³⁸⁴. Her AB vatandaşı, mağdur olduğu konularla ilgili (tabi ki vergilendirmeye ilişkin konular da dâhil olmak üzere) Avrupa Ombudsmanına başvuruda bulunabilir. Ayrıca, herhangi bir üye devlette ikamet eden veya kayıtlı iş merkezine sahip olan gerçek ya da tüzel kişi de AB kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerindeki aksaklıklar için Ombudsmana başvuruda bulunabilir³⁸⁵. Kişilerin şikâyette bulunması için şahsen kötü yönetimden etkilenmeleri gerekmez. Şikâyetçi Ombudsmana başvurmadan önce şikâyetin muhatabına mutlaka başvurmuş olmalıdır³⁸⁶. Ombudsman, genellikle şikâyetler üzerinden araştırmalarını yürütür ancak bunun yanı sıra kendi inisiyatifiyle de (re'sen) soruşturma başlatabilir. Ombudsman, bir

³⁸⁰ European Ombudsman, The Ombudsman's Team, <http://www.ombudsman.europa.eu/en/atyourservice/team.faces> (Erişim Tarihi:20.01.2015).

³⁸¹ Avrupa Birliğinin İşleyişi Hakkında Antlaşma m.228(3), Avrupa Ombudsmanı Statüsü m.9(1).

³⁸² Avrupa Birliğinin İşleyişi Hakkında Antlaşma m.228(2), Avrupa Ombudsmanı Statüsü m.8.

³⁸³ İlke Göçmen, "Avrupa Ombudsmanının Soruşturması", Prof. Dr. Gürkan Çelebican'a Armağan, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2011, ss.501-503.

³⁸⁴ Mary Seneviratne, "The European Ombudsman-The First Term", **Journal of Social Welfare and Family Law**, Vol.3, No:22, 2000, s.331; European Ombudsman, **Problems with the EU? Who can help you?**, Strazburg, 2011, s.5.

³⁸⁵ Avrupa Birliğinin İşleyişi Hakkında Antlaşma m.24.

³⁸⁶ S. Rıdvan Karlık, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2005, s.267.

olayı kural olarak bir yıllık zaman içerisinde ele alarak sonlandırmaktadır³⁸⁷. Kötü veya başarısız yönetimle ilgili davalar incelenmektedir. Kurum, insan hakları ihlal edildiğinde veya hukuka ve iyi yönetim ilkelerine uygun hareket edilmediğinde faaliyete geçmektedir. İdari düzensizlikler, adaletsizlik, ayrımcılık, görevin kötüye kullanılması, yetki istismarı, cevap alınmama, bilgi vermekten kaçınma ve gereksiz gecikme gibi konular Ombudsmanın görev alanına girmektedir. Ombudsman, şikâyet konusu hakkında Kurumları uyarı niteliğinde haberdar edebilir. Eğer olay, tatmin edici bir şekilde çözüme kavuşmamış ise Ombudsman, dostane bir çözüm yolu bulmaya çalışır. Eğer uzlaşma başarısız olursa, Ombudsman bu sefer Kurumlara yönelik önerilerde (tavsiyelerde) bulunur. Eğer Kurumlar önerileri kabul etmezse, o zaman Ombudsman, Avrupa Parlamentosu'na bir rapor sunar. Bunların yanı sıra Ombudsman yapmış olduğu inceleme/soruşturma sonuçlarını, Avrupa Parlamentosu'na yıllık rapor şeklinde sunmak zorundadır. Sonuç olarak bir şikâyet veya kendiliğinden gelişen olay sonucu başlatılan soruşturma/inceleme sonrasında; şikâyet konusu varit olmayabilir, anlaşmazlığa konu olan sorun ilgili idare tarafından çözülebilir, Ombudsmanın araya girmesi ile dostça bir çözüm bulunabilir, eğer bunlarla çözüm sağlanmaz ise Ombudsman ilgili idareye kötü yönetim ile ilgili eleştirel uyarılarda bulunabilir, taslak öneriler sunabilir ve konuyla ilgili olmak üzere özel raporlar³⁸⁸ ve genel yıllık raporlar hazırlayabilir³⁸⁹. Raporlarda istatistiksel veriler, seçilmiş örnek kararlar, kötü yönetime ilişkin önemli bulgular ve eleştiriler ile Ombudsman tarafından yapılan çalışmalara ilişkin inceleme faaliyetlerinin özet bir dökümü yer almaktadır.

Avrupa Ombudsmanı'nın yetki ve görevleri ile hukuki statüsü incelendiğinde üç temel işlevi yerine getirdiği görülür. İlk olarak, Birlik bünyesinde yer alan kurum, organ, ofis ve birimler üzerinde dış denetim aracı olarak hizmet etmekte ve ortaya çıkan kötü yönetim uygulamalarını soruşturmaktadır. İkinci olarak, idari işlem/eylemlerden zarar gören bireylere yardım ederek hakkaniyetin sağlanmasına çalışmaktadır. Bu çerçevede, taraflar arasında barışçıl uzlaşma sağlayabilmekte veya tavsiye kararları açıklayabilmektedir. Üçüncü olarak, Birlik kurumlarının sunduğu hizmetlerin ve uygulamaların geliştirilmesine önyak olmaktadır. Ombudsmanın verdiği kararlar, Parlamento'ya sunduğu raporlar ve açıkladığı iyi uygulama örnekleri Birlik kurumlarının kendilerini geliştirmesi için fırsat sunmaktadır.

³⁸⁷ European Ombudsman, **What Can The European Ombudsman Do For You: An Overview of the Ombudsman's Work and How He Could Help You**, Publications Office of the European Union, Belçika, 2008, s.9.

³⁸⁸ Roy Perry, "Special Reports Submitted by the European Ombudsman to the European Parliament" içinde **The European Ombudsman: Origins, Establishment, Evolution (Office for Official Publications of the European Communities)**, Belçika, 2005, ss.186-188.

³⁸⁹ Göçmen, a.g.m., ss.510-514.

Bununla birlikte, Birlik bünyesinde demokrasinin geliştirilmesi, Birlik kurumları ile bireyler arasındaki ilişkilerin güçlendirilmesi ve Avrupa vatandaşlığı kavramının güçlendirilmesi de Ombudsmanın amaçları arasında yer almaktadır³⁹⁰.

Aşağıda yer alan Tablo-18’de Ombudsmana yapılan şikayet başvuruları ve incelemelere ilişkin özet bilgiler yer almaktadır. Ancak bu şikayet başvuruları ve incelemelerin kaç tanesinin vergilendirmeye/vergisel konulara ilişkin olduğuna dair sayısal bilgiler yıllık raporlarda yer almamıştır.

Tablo-18: Avrupa Ombudsmanına Yapılan Şikâyetlere İlişkin Çizelge (2010-2013)

	2010	2011	2012	2013
Kayda Alınan Şikâyet Sayısı	2.667	2.510	2.442	2.420
İşleme Tabi Tutulan Sayı	2.727	2.544	2.460	1.407
Yetkisi İçinde Görülen	744	698	740	791
İncelenen Dosya Sayısı (Şikâyet+Re’sen)	335	396	465	350
Kapatılan Dosya Sayısı	326	318	390	461

Kaynak: Yıllık Faaliyet Raporları Esas Alınarak Tarafımızca Hazırlanmıştır.

<http://www.ombudsman.europa.eu/en/activities/annualreports.faces> (Erişim Tarihi: 23.03.2015).

Avrupa Ombudsmanının kararları, 1996 yılından bu yana resmi internet sitesi üzerinden yayınlanmaktadır³⁹¹ ve bu kararların sadece 13 tanesi vergilendirme ile ilgili kararlardır³⁹². Mevcut konumda, AB Ombudsmanı kendisine gelen şikâyetleri (vergilendirme işlemleri de dâhil), üye ülkelerin kurallarına bağlı kalarak değerlendirdiğinden ve üye ülkelerin yasal ve yönetsel kurallarından bağımsız bir inceleme yapamadığından, vergi mükelleflerinin savunulması konusunda sınırlanmakta ve bu durum da Avrupa Ombudsmanının rolü engellenmektedir³⁹³.

Avrupalı vergi mükellefleri, kendi haklarını AB Antlaşması kapsamında iç hukuk yollarıyla garanti altına alarak korumak zorundadır. Eğer ulusal vergi hukuku, Topluluk hukuku ile ihlal edildi ise, Avrupalı vergi mükelleflerinin vergi yükü azaltılamaz. Avrupalı vergi mükellefleri, Topluluk hukuku haklarını kullanabilmek için önce ulusal mahkemelerde

³⁹⁰ Özer Köseoğlu, “Avrupa Ombudsmanının Hukuki Statüsü, İşleyişi ve Kurumsal Etkinliği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:79, ss.57-58.

³⁹¹ European Ombudsman, <http://www.ombudsman.europa.eu/en/cases/decisions.faces> (Erişim Tarihi: 23.01.2015).

³⁹² Aima, a.g.m., s.182.

³⁹³ Serrano, “The Taxpayer’s Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, a.g.m., s.334.

hakkını aramak zorundadır. Eğer ulusal mahkeme, mükelleflerin ön karar talep önerisini kabul etmiyorsa veya Komisyon herhangi bir şikâyeti aldıktan sonra harekete geçmiyorsa mükelleflerin pozisyonları zayıf (güçsüz) kalır.

Bunların yanı sıra topluluk müktesebatı ve Avrupa vergi hukukunun etkin bir şekilde uygulanması için ulusal vergi sistemleri arasında etkileşim olması gerekmektedir. Bu anlamda Avrupa Komisyonunun ihlallerin ele alınmasına ilişkin usuller ile Avrupa Ombudsmanının uyumlaştırılması ileri sürülebilir³⁹⁴. Bu noktada, Ombudsman başlangıç aşamasında bir role sahiptir. Vergi mükellefi tarafından iddia edilen argümanlar, Komisyonca değerlendirildiğinde Ombudsman, Topluluk hukukunun etkin bir şekilde uygulanması adına ve ihlallerin ele alınmasına ilişkin usullerin en önemli aşamasındaki kontrol etme yetkisi bakımından gelişmiş hukuksal koruma sağlamaktadır³⁹⁵. Bu aşamada Avrupa Ombudsmanının, AB Komisyonu tarafından ifa edilen ihlallerin ele alınmasına ilişkin usuller üzerindeki kontrolünü açıklamak da ilgi çekici olabilir. Başlangıç aşamasında, AB Komisyonu vergi mükellefi tarafından iletilen hukuki konuları analiz eder. Bu, Avrupa Ombudsmanı için son zamanlarda gelişen önemli bir konudur ve mükellefler için de yeni bir sorgulama (denetleme) sistemidir. Örneğin Finlandiya’da gerçekleşen bir olayda; Finlandiya’da özel avukatlar ile devletin adli yardım sistemi içerisinde çalışan avukatlar, KDV açısından farklı değerlendirilmekteydi. Özel avukatlar % 22 standart oran üzerinden KDV uygulamak zorunda olmalarına rağmen Devletin adli yardım sisteminde çalışan avukatlar için bu oran tam olarak açıklanmamıştı. Davanın soruşturması ve araştırılması normalden daha fazla zaman aldı. Ancak Komisyon, Finlandiya’ya gerekçeli görüşünü gönderdiği için, şikâyetçilerin beklentileri karşılandı³⁹⁶. Benzer bir örnek ise şu şekildedir; bir Çek tüketici Almanyadan yeni bir motosiklet satın almıştır. Aracın tescil edildiği ülkede KDV ödenmesi gerektiğinden fiyat, yanlış bir şekilde KDV’yi de içermiş ve dolayısıyla tüketici hem Almanyada ve Çek Cumhuriyetinde iki kez KDV ödemiştir. Tüketici Almanyada, mukim olmayan mükelleflerin sorunlarından sorumlu vergi dairesinde konuyu çözmekte başarılı olamayınca Tüketici Merkezleri’nin girişimleriyle haksız yere tahsil edilen KDV tüketiciye geri iade edilmiş³⁹⁷ ve problem çözülmüştür. Örneklerde görüldüğü üzere Ombudsmanın devreye girmesine gerek kalmadan AB Komisyonu içinde sorun halledilmiştir. İhlallerin ele alınmasına ilişkin usuller ile Avrupa Ombudsmanı arasındaki karşılıklı ilişki,

³⁹⁴ Aima, a.g.m., ss.189-190.

³⁹⁵ Aima, a.g.m., s.182.

³⁹⁶ Aima, a.g.m., s.183.

³⁹⁷ European Ombudsman, **Problems With The EU? Who Can Help You?**, Strazburg, 2011, s.14.

AB Komisyonunun temel fakat önemli bir aşama olan, ihlallerin ele alınmasına ilişkin usullerde mükelleflerin değerlendirme talepleri ile ilgili idari fonksiyonunun gözetilmesini gerektirmektedir.

AB Ombudsmanının diğer bir faaliyeti de, mükelleflerin ilk aşamada karşı taraftan cevap alamadığı zamanlarda müdahale etmesi durumudur. Bunun birçok örneği mevcuttur. Örneğin; mükellefler, Komisyon tarafından bilgilendirilmediği veya cevap alamadığı durumlarda AB Ombudsmanına başvurarak, Ombudsmanın müdahalesinden sonra Komisyondan nihai sonuç alabilmektedirler. Yine AB Komisyonu'nun zamanında cevap verme, doğru ve şeffaf bir şekilde işlem yapması açısından uyarılması konusunda da Ombudsman önemli bir role sahiptir³⁹⁸.

Yukarıda bahsedilen sorunlardan yola çıkarak Avrupa Birliği içinde de ayrı bir Vergi Ombudsmanı yapılmasının kurulması gerektiği yönünde tartışmalar mevcuttur. Bu yöndeki önerilere bakıldığında; Avrupa Ombudsmanının yetkilerini genişletmek ve vergilendirme alanında ihtisaslaşmasını sağlamak bir anlamda, Avrupa Birliği içindeki vergi mükelleflerinin yasal zeminde korunmalarını geliştirmek ve artırmak anlamına da gelecektir. Ombudsmanın yetkilerinin genişletilmesi, Komisyonun (Avrupa Birliğinin yürütme organı) yapmış olduğu eylemlerin hukukun üstünlüğü ilkesi doğrultusunda yapıldığından emin olmak zorunda olduğu için, haklı bir neden olarak gösterilebilir. Alternatif olarak Avrupa Birliği için de; Avustralya, Kanada ve Amerika Birleşik Devletleri gibi büyük devletlerde hali hazırda faaliyet gösteren ayrı ve özel bir Vergi Ombudsmanı oluşturulması fayda sağlayabilir. Bu özel yapı, AT Antlaşmasının tadil edilmesiyle, vergi hukuku ile ilgili şikâyetleri inceleme konusunda sorumlu olacaktır ve Avrupa Ombudsmanı, vergi ile ilgili olayları (davaları) Avrupa Vergi Ombudsmanının dikkatine sunacaktır. Bu yeni kurumun yükselme eğiliminde olması daha fazla vergi şikâyetlerinin ele alınacağı ve çözüme kavuşacağı konusunda umut vaat etmektedir. Hukukun hassas bir alanı olan vergi hukuku, hukuk başta olmak üzere ekonomi ve politikanın özelliklerini de içinde barındırmaktadır. Bu nedenle, vergi hukuku özel bir uzmanlık gerektirir. Avrupa Birliğinin, iç işleri ve adalet işlerindeki yetkileri arttıkça, hukukun diğer özel alanlarına hitap eden ihtisas Ombudsmanının (ayrı bir Vergi Ombudsmanı) kurulması avantaj sağlayabilir. Böylece Avrupa Vergi Ombudsmanı, Avrupa vergi sistemince vergi mükelleflerinin beklenti ve ihtiyaçlarını karşılamasını garanti altına alır. Vergi Ombudsmanı mevcut yasal yolları tamamlayan, olağanüstü bir yasal koruma sağlar. Bu yeni

³⁹⁸ Serrano, "The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective", a.g.m., ss.334-335.

kurum, Avrupa Birliğini, mevcut AB kurumlarını bürokratik ve mesafeli bulabilen vatandaşlara daha da yakınlaştırır. Ombudsmannın çalışmaları için öncülük eden ilkeler, vergi mükelleflerinin temel ve insan haklarının korunması olmalıdır. Avrupa Vergi Ombudsmanı, Avrupa Parlamentosuna yıllık rapor sunar ve böylece Gelir İdarelerinin gelişmesine yardımcı olur. Son olarak üye Devletler, Avrupa vergi mevzuatının uygulanmasından sorumlu olduğu için Avrupa Vergi Ombudsmanının, ulusal vergi otoritelerini, gözetlemesine gerek olup olmadığı sorgulanabilir. Bu noktada Avrupa Vergi Ombudsmanı, Topluluk hukukunun doğru uygulanması konusunda ulusal vergi otoritelerine danışmanlık yapabilir ve ilgili tarafların çıkarları, bağlayıcı olmayan hukuk (soft-law) denetimi yoluyla korunabilir³⁹⁹.

Sonuç olarak AB Ombudsmanını, AB'nin kendine özgü durumunu göz önüne alarak değerlendirmek gerekmektedir. Zira diğer ülkelerde bulunan Ombudsmanlar ülkelerinde bulunan tüm kurum/kuruluşlara (Gelir İdareleri dâhil) ilişkin inceleme ve araştırma yapma yetkisine sahip iken AB Ombudsmanı Avrupa Birliğinin kurumsal yapısının farklılığından ötürü, tüm kurum, organ ve ajanslarının (Avrupa Komisyonu, AB Konseyi, Sayıştay, Avrupa Merkezi Bankası vb.) kötü yönetimine ilişkin şikâyetleri incelemektedir. Buradan da anlaşıldığı üzere Ombudsmanlık Kurumu'nun yetki alanı, AB kurum ve kuruluşları ile sınırlı olup birlik üyesi devletlerin kamu yönetimleri, yerel yönetimleri ve bölgesel yönetimlerine ilişkin sorunlar üzerinde Ombudsmanın işlem tesis etmesi söz konusu değildir.

3.4.2. Finlandiya: Parlamento Ombudsmanı (The Parliamentary Ombudsman)

Finlandiya 1919 yılında, İsveç'ten sonra, Ombudsmanlık Kurumunu ülkesinde uygulayan ikinci ülke konumundadır. Finlandiya'da Parlamento (Eduskunta) tarafından seçilen bir Ombudsman ve iki Ombudsman yardımcısı bulunmakta olup kendi aralarında konu bazlı uzmanlaşmaya⁴⁰⁰ gitmişlerdir. Ombudsman, kamu otoriteleri ve memurların görevlerini yerine getirirken yasalara uymalarını sağlamak için gözetim pozisyonunda bulunmaktadır. Dört yıllığına seçilen bu görevlilerin amacı, anayasal hakların ve insan haklarının gözetilmesi ve iyi bir yönetimin sağlanmasıdır⁴⁰¹.

³⁹⁹ Aima, a.g.m., s.190.

⁴⁰⁰ Finlandiya Parlamento Ombudsmanı (The Parliamentary Ombudsman of Finland), Division of labour, <http://www.oikeusasiamies.fi/Resource.phx/ea/english/ombudsman/ombudsman/divisionoflabour.htm> (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

⁴⁰¹ Finlandiya Parlamento Ombudsmanı (The Parliamentary Ombudsman of Finland), <http://www.oikeusasiamies.fi/Resource.phx/ea/english/ombudsman/index.htm> (Erişim Tarihi: 14.04.2015).

Genel Ombudsman şeklinde örgütlenen Parlamento Ombudsmanı, ilgili taraflara, vergilendirme ve gümrük de dâhil çok çeşitli konularda (mahkemeler, askeriye, kilise, devletin en üst organları gibi) hizmet vermektedir. Ombudsman, kamu otoritelerinin ve kamu görevlilerinin yasalara uymalarını gözlemler, onların görevlerini gereği gibi yerine getirmelerini ve fonksiyonlarını ifa etmelerini güvence altına alır. Kamu makamları, anayasa çerçevesinde, temel hakların, özgürlüklerin ve insan haklarının gözetilmesini garanti altına almak zorundadır. Kamu otoritelerinin, müşterilerine (vatandaşlarına) eşit bir şekilde davranması ve kanun kapsamında kabul edilen amaçlarını gerçekleştirebilmesi için yetkilerini kullanırken vatandaşlara iyi muamele etmesi (davranması) gerekir. Kamu otoritelerinin işlem ve eylemleri tarafsız ve objektif olmalıdır ayrıca otoriteler, hukuk sistemine dayalı meşru beklentileri her zaman korumalıdır.

Parlamento Ombudsmanına şikâyet yoluyla başvuru yapılabileceği gibi Ombudsmanın re'sen inceleme yetkisi de bulunmaktadır. Ombudsman tarafından gerekli inceleme ve araştırma yapıldıktan sonra bir karara varılmaktadır. Ombudsmanın vermiş olduğu kararlar resmi internet sitesinde 2007 yılından beri yayınlanmaktadır⁴⁰² ve bu kararlar arasında vergileme ile ilgili şikâyetlerde bulunmaktadır.

Ombudsman, yıllık çalışmaları hakkında istatistiksel veriler ve seçilmiş kararlar ile birlikte Parlamento'ya yıllık bir rapor sunmaktadır⁴⁰³. Yıllık faaliyet raporunda, kurumlara yönelik olarak gerçekleştirilen inceleme faaliyetleri ve alınan önlemlerin özet bir dökümü, gerçekleştirilen denetimler sonrasında ortaya çıkan eksiklikler ve yasalarda yapılması istenen öneriler de yer almaktadır.

Aşağıdaki Tablo-19'da 2010-2013 yılları arasında Parlamento Ombudsmanı tarafından yapılan tüm (şikâyet + re'sen) incelemeler ve sadece vergilendirme ile ilgili olanlar gösterilmiştir. Tabloda görüldüğü üzere vergilendirme ile ilgili olan incelemeler toplam incelenen sayı içerisinde yaklaşık %2'ye tekabül etmektedir.

Gerekli incelemenin Ombudsman tarafından yapılması akabinde, yasalara aykırı hareket eden Gelir İdareleri için bir kınama yayınlayabilmekte, Gelir İdarelerinin yasadışı eylemlerini telafi etmesi için geciktiği zaman eleştirebilmekte, düzeltme talebinde bulunabilmekte, şikâyetçilerin zararlarının tazmin edilmesi gerektiği yönünde kararlar

⁴⁰² The Parliamentary Ombudsman of Finland, Press Releases on Decisions, <http://www.oikeusiamies.fi/Resource.phx/ea/english/pressreleases/pressreleases.htx> (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

⁴⁰³ Finlandiya Anayasası Bölüm 109.

verebilmekte ve görevin ihlal edildiği durumlarda yasal takip talebinde bulunabilmektedir⁴⁰⁴. Nitekim Ombudsman tarafından 2013 yılında vergilendirme ile ilgili incelenen 96 olayın 7 tanesi, 2012 yılında 66 olayın 7 tanesi, 2011 yılında 99 olayın 10 tanesi ve 2010 yılında 63 olayın 4 tanesi için önlem alınması kararı verilmiştir⁴⁰⁵. Dolayısıyla buradan da anlaşıldığı üzere Ombudsmanın kararları doğrudan veya dolaylı olarak çok sayıda mükellefi etkilemektedir.

Tablo-19: Parlamento Ombudsmanı Tarafından Yapılan İncelemeler (2010-2013)

	2010	2011	2012	2013
İncelenen Toplam Dosya Sayısı (Şikâyet + Re'sen)	4.012	4.449	4.695	5.355
Vergi İle İlgili İncelenen Dosya Sayısı	63	99	66	96
Vergi İle İlgili Olanların Toplam İçindeki Oranı (%)	1,57	2,23	1,41	1,79

Kaynak: Yıllık Faaliyet Raporları Esas Alınarak Tarafımızca Hazırlanmıştır.

<http://www.oikeusasiamies.fi/Resource.phx/eoa/english/publications/annual.htx> (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

Ombudsmanın vergi ile ilgili incelediği konulara bakıldığında; müşterilerin genelde vergi makamlarının (idarelerinin) iyi yönetim ilkelerine uygun olarak hareket edip etmediğini sorguladıkları görülmektedir. Ombudsmana daha çok şikâyet edilen hususlar, teyiz başvurularının kaydedilmesi, itiraz edilen konuyu çözmek için ele almadaki gecikmeler, olgusal hataların nasıl düzeltilmesi gerektiği (azami ihtimam prensibi) konularını içermektedir. Ombudsmanın vergileme ile alakalı aşağıdaki kararları örnek olarak verilebilir; Ombudsman, anonim şirket paydaşlarının, şirket yükümlülüklerinden dolayı şahsen sorumlu tutulması nedeniyle Vergi makamlarının maddi hukuk açısından hukuka aykırı hareket ettiği kararına varmıştır. Bir başka kararında Ombudsman, vergi dairesince vergi yükümlülüğünün doğruluğunun teyit edilmediği ve ilgili taraflara konuyu danışmadığı için, vergi mükelleflerinin yasal güvenliğini önemli ölçüde tehlikeye attığı şeklinde karara varmıştır⁴⁰⁶. Bunların yanı sıra, borçluya bildirimde bulunmadan (ihbarname yollamadan) vergi iadesinin

⁴⁰⁴ Finlandiya Parlamento Ombudsmanı, **2013 Yılı Faaliyet Raporu**, Sastamala, 2014, s.38.

⁴⁰⁵ Finlandiya Parlamento Ombudsmanı, **2013 Yılı Faaliyet Raporu**, a.g.r., s.39, **2012 Yılı Faaliyet Raporu**, Sastamala, 2013, s.38, **2011 Yılı Faaliyet Raporu**, Sastamala, 2012, s.31, **2010 Yılı Faaliyet Raporu**, Sastamala, 2011, s.35.

⁴⁰⁶ Aima, a.g.m., ss.183-185.

haczedilemeyeceği⁴⁰⁷, mükelleflere tarafsız ve eşit bir şekilde davranmayan Vergi İdaresinin görevini ihlal ettiği⁴⁰⁸, mükelleflerin vergi iadesi için bekletilmelerinin uygun olmayacağı⁴⁰⁹ gibi kararları da mevcuttur.

3.4.3. İsveç: Parlamento Ombudsmanı (The Parliamentary Ombudsman)

Parlamento Ombudsmanının şüphesiz en köklü örneği kendisini İsveç'te göstermektedir. İsveç Parlamento Ombudsmanının yasal dayanağı 1809 Anayasası, Parlamento Kanunu, 1975 yılında çıkarılan Parlamento Ombudsmanı Talimat Yasası ve bir takım idari direktiflerden oluşmaktadır⁴¹⁰. Parlamento Ombudsmanının merkezi ve yerel yönetim kurumları (yargı kuruluşları, silahlı kuvvetler, kilise vb. dâhil) ile bu kurumlardaki çalışanları denetleme ve inceleme yetkisi bulunmaktadır. Ancak parlamento üyeleri, hükümet ve bakanlar, Merkez Bankası (Riksbank) yönetim kurulu üyeleri, belediye ve meclis üyeleri Ombudsmanın denetim alanı dışındadır. Bununla beraber bir Ombudsman, başka bir Ombudsmanın denetimine de tabi değildir⁴¹¹. Dolayısıyla Parlamento Ombudsmanının görev ve yetki alanı, vergilendirme iş/işlemlerini de kapsamaktadır⁴¹².

İsveç'te doğrudan Parlamento (Riksdag) tarafından bir baş Ombudsman ve üç Ombudsman dört yıllığına atanmakta ve kendi aralarında görev dağılımı⁴¹³ yapılmaktadır. Baş Ombudsman diğer Ombudsmanlar ile işlerin yürütülmesi sürecinde koordinasyonu sağlamakta fakat diğer Ombudsmanların işlerine karışmamakta veya müdahale etmemektedir. Atanan bu dört Ombudsman da eylem/işlemlerinden dolayı doğrudan Parlamento'ya karşı sorumludur⁴¹⁴.

Ombudsmana şikâyet başvurusu yapmak sıkı şekil şartlarına tabi değildir. Şikâyette bulunacak kişinin İsveç vatandaşı olması, belli bir yaşı ikmâl etmesi ve şikâyete konu olan

⁴⁰⁷ Finlandiya Parlamento Ombudsmanı (The Parliamentary Ombudsman of Finland), Press Releases 2012, <http://www.oikeusiamies.fi/Resource.phx/ea/english/pressreleases/pressreleases.htm?templateId=5.htm&id=927&titlenro=2012&sort=2012> (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

⁴⁰⁸ <http://www.oikeusiamies.fi/Resource.phx/pubman/templates/5.htm?id=1107> (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

⁴⁰⁹ <http://www.oikeusiamies.fi/Resource.phx/ea/english/pressreleases/pressreleases.htm> (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

⁴¹⁰ <http://www.jo.se/en/About-JO/The-Parliamentary-agency/> (Erişim Tarihi: 25.04.2015).

⁴¹¹ Parlamento Ombudsmanı Talimat Yasası m.2, The Act with Instructions for the Parliamentary Ombudsmen, <http://www.jo.se/en/About-JO/Legal-basis/Instructions/> (Erişim Tarihi: 25.04.2015).

⁴¹² Cecile Brokelind, "National Report on Taxpayer Protection in Sweden", içinde **Protection of Taxpayer's Rights - European, International and Domestic Tax Law Perspective**, eds. Włodzimierz Nykiel - Malgorzata Şek, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, s.342.

⁴¹³ <http://www.jo.se/en/About-JO/Annual-reports/The-ombudsmens-overview/> (Erişim Tarihi: 20.04.2015).

⁴¹⁴ Claes Eklundh "The Swedish Parliamentary Ombudsman Systems" içinde **Human Rights Commissions and Ombudsman Offices: National Experiences Throughout the World**, eds. Kamal Hossain et al., Kluwer Law International, Netherlands, 2000, s.427.

durumdan doğrudan kendisinin etkilenmesi de şart değildir. Başvuru dilekçesinde şikâyet edilen olay hakkında (varsa ispat edici belgeler) bilgi, olayın tarihi, ad-soyad ve imza gibi temel verilerin bulunması yeterlidir. Kural olarak Ombudsmana şikâyette bulunmak için herhangi bir kısıtlama yoktur ancak başvuru yapabilmek için şikâyete konu olayın iki yıl önceye (iki yıl kuralı) ait olmaması gerekmektedir⁴¹⁵. Parlamento Ombudsmanı sadece bireylerden gelen şikâyet üzerine harekete geçmemekte aldığı bir duyum üzerine de re'sen inceleme ve denetim gerçekleştirebilmektedir.

Ombudsman bir yıl boyunca yürüttüğü çalışmaları istatistiksel veriler ve seçilmiş kararlar ile birlikte Meclise yıllık rapor şeklinde sunmaktadır. Yıllık faaliyet raporunda, kurumlara yönelik olarak gerçekleştirilen soruşturma ve inceleme faaliyetlerinin özet bir dökümü, gerçekleştirilen denetimler sonrasında ortaya çıkan eksiklikler ve yasalarda yapılması istenen öneriler de yer almaktadır. Görüldüğü üzere Ombudsmanın, Meclise (Riksdag) veya hükümete eksiklik görülen konulara ilişkin yasa değişikliği teklif etme yetkisi bulunmaktadır⁴¹⁶.

Yıllık faaliyet raporları incelendiğinde en çok şikâyet edilen konuların başında polis yetkilileri, sosyal yardımlar ve cezaevi idaresi gibi konular gelmektedir.

Parlamento Ombudsmanına yapılan şikâyetlere ilişkin aşağıdaki Tablo-20, 2009 yılı ile 2014 yılları arasında yapılan tüm şikâyet sayısını ve sadece vergi ile ilgili şikâyet sayısını göstermektedir. Vergi ile alakalı şikâyet başvuru sayısının tüm şikâyet sayısına oranı da yıllar itibarıyla %2 civarında gerçekleşmiştir.

Tablo-20: Parlamento Ombudsmanına Yapılan Şikâyetlere İlişkin Çizelge (2009-2014)

	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Toplam Şikâyet Sayısı	7.567	6.911	6.749	6.836	7.228
Vergi İle İlgili Şikâyet Sayısı	172	134	124	166	132
Vergi İle İlgili Olanların Toplam Şikâyet Sayısına Oranı (%)	2,27	1,94	1,84	2,43	1,83

Kaynak: Yıllık Faaliyet Raporları Esas Alınarak Tarafımızca Hazırlanmıştır. <http://www.jo.se/en/About-JO/Annual-reports/> (Erişim Tarihi: 23.04.2015).

⁴¹⁵ <http://www.jo.se/en/How-to-complain/> (Erişim Tarihi: 24.04.2015).

⁴¹⁶ <http://www.jo.se/en/About-JO/The-Parliamentary-agency/> (Erişim Tarihi: 25.04.2015).

Ombudsman şikâyet başvurularını incelemesi neticesinde; denetim alanına girmedeği veya geçerli şekilde başvuru yapılmadığı için soruşturma (inceleme) yapılmadan ret kararı, soruşturma yapılan ancak aykırılık görülmeven durumlarda soruşturma sonucu eleştirmeme kararı, aykırılık görülen durumlarda uyarı (ihtar) kararı, adli takibat veya disiplin kovuşturması kararı, ön ceza soruşturması kararı veya iyi yönetim için öneri kararları verebilir.

Aşağıdaki Tablo-21, 2009-2014 dönemine ait sadece vergilendirme ile ilgili şikâyetlerin sonuçlarına ilişkin bilgi vermektedir.

Tablo-21: Parlamento Ombudsmanınca Vergilendirme İle İlgili Şikâyetlerin Sonuçlarına İlişkin Çizelge (2009-2014)

	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Soruşturma Yapılmadan Reddedilen	110	83	81	120	84
Soruşturma Sonucu Eleştirilmeyen	51	42	39	38	45
Yapılan Uyarılar (İhtar)	10	9	4	8	3
Soruşturma Sırasındaki Düzeltmeler	1	-	-	-	-
Toplam	172	134	124	166	132

Kaynak: Yıllık Faaliyet Raporları Esas Alınarak Tarafımızca Hazırlanmıştır. <http://www.jo.se/en/About-JO/Annual-reports/> (Erişim Tarihi: 23.04.2015).

Ayrıntıları yukarıdaki Tablo-21’de görüldüğü üzere yapılan şikâyet başvurularının büyük çoğunluğu (ortalama % 65’lik kısmı) herhangi bir soruşturma (inceleme) yapılmadan reddedilmektedir. Bir kısmı (ortalama % 30’luk kısmı) için gerekli soruşturma yapılmış ancak aykırılık görülmediği için soruşturma sonucu eleştirmeme kararı verilmiştir. Soruşturma sonrasında aykırılık görülen durumlarda uyarı (ihtar) kararı verilmesi ise çok daha az bir oranda (ortalama % 5’lik kısmı) gerçekleşmiştir. Sadece vergilendirme ile ilgili verilen bu oranlar yaklaşık olarak tüm şikâyet başvuruları için de benzer bir seyir izlemektedir.

Parlamento Ombudsmanının vergi ile ilgili vermiş olduğu kararlara bakıldığında; Vergi İdaresi memurları tarafından, mükelleflerce şikâyetlere ilişkin yapılan itirazları zamanında gözden geçirmediği (gözden geçirme sürelerinin uzun tutulduğu) ortaya çıkmış ve bu konu Ombudsman tarafından eleştirilmiştir. Konu ile ilgili Ombudsmanın verdiği kararda; vergi otoritelerince piyasa değeri üzerinden değerlendirilen emlak vergisine mükellefin itiraz ettiği ancak 19 ay boyunca İdare tarafından gözden geçirme kararı alınmaması üzerine

Ombudsman, mevzuat gereğince “en kısa sürede” gözden geçirilmesi gereken olayın, makul sürede gözden geçirilmediği kanısına varmış ve dosyayı görevi kötüye kullanma soruşturması için Memur Disiplin Kuruluna sevk etmiştir⁴¹⁷. Bir başka kararda ise; mevzuatın gerektirdiği objektifliğe uymayan işlemlerinden dolayı ve resmi kayıt sisteminin yetersizliğinden ötürü Vergi İdaresine karşı eleştiri yayınlamıştır⁴¹⁸.

3.5. OMBUDSMAN UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ

Buraya kadar Vergi Ombudsmanı ve benzer yapı uygulamaları on beş ülke ele alınarak ana hatlarıyla incelenmeye çalışıldı. Bu kez de ülke uygulamalarını Vergi Ombudsmanının fonksiyonları bağlamında karşılaştırmalı şekilde anlatarak konular arasında bütünlük sağlamaya çalışılacaktır.

Vergi Ombudsmanının fonksiyonları altı ana başlık altında; vergi uyuşmazlıklarını çözmek, Gelir İdaresi işlemlerini denetlemek, mükellef haklarını korumak, mükelleflere danışmanlık hizmeti sunmak, vergi sorunları ile ilgili görüş bildirmek, vergi sistemini geliştirmek şeklinde kategorize edilmiş ve yukarıda ayrıntılı şekilde incelenmişti. Vergi Ombudsmanının bu altı fonksiyonu seçilmiş ülkelere göre karşılaştırmalı olarak ise aşağıdaki Tablo-22 yardımıyla açıklanabilir. Tabloda ilgili kriterlerin ülkelerde ve Avrupa Birliğinde bulunması durumunda sütuna (✓) işareti, kriterlerin sağlanmaması durumunda ise sütuna (X) işareti konulmuştur.

Vergi Ombudsmanı ve benzeri yapıların, “vergi uyuşmazlıklarını çözmek” ve “Gelir İdaresi işlemlerini denetlemek” fonksiyonları ile bunların doğal bir sonucu olan “mükellef haklarını korumak” fonksiyonunun standart olarak tüm ülkelerde yer aldığı görülmektedir. Ancak Avrupa Birliği’nin kendine özgü yapısı nedeniyle yani yetki alanının, AB kurum ve kuruluşları ile sınırlı olması ve Birlik üyesi devletlerin kamu yönetimleri, yerel yönetimleri ve bölgesel yönetimlerine ilişkin sorunlar üzerinde işlem tesis edememesi nedeniyle mutlak ve pratik anlamda “Gelir İdaresi işlemlerini denetlemek” fonksiyonunun olmadığını söyleyebiliriz.

⁴¹⁷ Brokelind, a.g.m., ss.342-343.

⁴¹⁸ İsveç Parlamento Ombudsmanının 02.11.2014 tarih ve 641-2013 Sayılı Kararı, <http://www.jo.se/en/Decisions/Search/?from=2010-03-01&to=2015-04-01&query=tax&ic=1> (Erişim Tarihi: 20.04.2015).

Tablo-22: Seçilmiş Ülkeler Bazında Vergi Ombudsmanı Fonksiyonlarının Karşılaştırılması

	Ülkeler	Vergi Uyuşmazlıklarını Çözmek	Gelir İdaresi İşlemlerini Denetlemek	Mükellef Haklarını Korumak	Mükelleflere Danışmanlık Hizmeti Sunmak	Vergi Sorunları ile İlgili Görüş Bildirmek	Vergi Sistemini Geliştirmek
Vergi Ombudsmanı Şeklinde Örgütlenen Ülkeler	Avustralya	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	Güney Afrika	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	Hindistan	✓	✓	✓	X	✓	✓
	Kanada	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	Pakistan	✓	✓	✓	✓	X	✓
Mükellefin Avukatı İdaresi (Savunucusu) Şeklinde Örgütlenen Ülkeler	ABD	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	İspanya	✓	✓	✓	X	✓	✓
	Kolombiya	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	Meksika	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Özel İsimlendirme Şeklinde Örgütlenen Ülkeler	Belçika	✓	✓	✓	X	X	X
	İngiltere	✓	✓	✓	X	X	X
	İtalya	✓	✓	✓	X	✓	✓
Genel Ombudsman Şeklinde Örgütlenen Ülkeler	Avrupa Birliği	✓	X	✓	X	✓	✓
	Finlandiya	✓	✓	✓	X	✓	✓
	İsveç	✓	✓	✓	X	✓	✓

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

“Mükelleflere danışmanlık hizmeti sunmak” fonksiyonunun karakteristik olarak Avustralya, Kanada, Güney Afrika ve ABD’de bulunan yapılar vasıtasıyla etkin bir şekilde uygulandığı görülmektedir.

“Vergi sorunları ile ilgili görüş bildirmek” ve “vergi sistemini geliştirmek” fonksiyonlarını birbirini tamamlayan iki olgu şeklinde dűřündüğümüzde, birçok űlkede (ihtisaslaşmış Vergi Ombudsmanı bulunmasa da) yıllık raporlar vasıtasıyla bu fonksiyonların dolaylı olarak yerine getirilme gücüne sahip olduğu anlaşılmaktadır. Ancak ihtisaslaşmış bir Vergi Ombudsmanı bulunmayan űlkelerde doğrudan vergi sistemini geliştirebilecek őrnekler çok sınırlıdır. Oysa ayrı olarak yapılanmış Vergi Ombudsmanı veya benzeri yapıların bulunduğu űlkelerde bu fonksiyonların kusursuz bir şekilde uygulandığı görűlmektedir. Ȗzellikle ABD, Güney Afrika, Kanada, Avustralya gibi űlkeler bu fonksiyonların gelişmişliği açısından dikkat çekmektedir.

Ȗzel İsimlendirme řeklinde Ȗrgűtlenen Ȗlkeler kategorisinde yer alan Belçika’daki Arabuluculuk Ofisi ile İngiltere’de bulunan Hakem Ofisi’nin, Ȗzellikle uyuřmazlık çözme mekanizması řeklinde hareket ettiđi ve daha çok bu yönlerinin Ȗn plana çıktıđı görűlmektedir.

Genel Ombudsman şeklinde Ȗrgűtlenen Ȗlkeler kategorisinde Ȗzel ve ihtisaslaşmış ayrı bir Vergi Ombudsmanlık yapısı olmayıp Genel Ombudsmanın işleyişi içinde vergileme ile ilgili iř/işlemlere ilişkin şikâyetlerin araştırıldığı ve denetlendiği görűlmektedir. Bu tür yapıların bir bař Ombudsman ve farklı sayıda Ombudsman (veya yardımcı) şeklinde Ȗrgűtlendiđi ve Ombudsmanlar (yardımcılar) arasında konu bazlı uzmanlaşmaya gidilerek vergileme ile ilgili iř/işlemlerin de bu kapsamda incelendiği görűlmektedir. Bu tarz űlkelerde “mükelleflere danışmanlık hizmeti sunmak” fonksiyonu ile ilgili őrneklere rastlanılmadığı, “vergi sorunları ile ilgili görüş bildirmek” ve “vergi sistemini geliştirmek” fonksiyonlarına ilişkin őrneklerin ise kısıtlı olduğu görűlmektedir.

Vergi Ombudsmanı ve benzeri yapıların Pakistan’da müzakere ve danışma Ȗzelliđi Ȗn planda iken Meksika’da mükellefleri idari/adli makamlara karşı temsil etme (savunma) Ȗzelliđi Ȗn plana çıkmaktadır. Benzer şekilde Belçika’da arabuluculuk işlevi hâkim iken Kolombiya’da mükellefleri bilinçlendirme ve eğitme Ȗzelliđi daha ağır basmaktadır.

Tüm fonksiyonlara göre genel bir deđerlendirme yapıldıđında ABD, Kanada, Avustralya ve Güney Afrika gibi űlkelerde yer alan uygulamaların daha geliřmiř, ileri düzeyde ve profesyonelleřmiř olduđu görűlmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ İLE TÜRKİYE’DE VERGİ OMBUDSMANI YAPILANMASINA İLİŞKİN ARAŞTIRMA VE ÖNERİLER

1. TÜRKİYE’DE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu’nun faaliyetleri, Kurum tarafından yürütülen tüm çalışmalara ilişkin genel faaliyetler açısından ve Kurumun sadece vergilendirme ile ilgili çalışmaları açısından değerlendirmeye tabi tutulabilir.

1.1. GENEL OLARAK FAALİYETLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

2012 yılında 6328 sayılı Kanun ile kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK), 2013 yılında şikâyet başvurularını almaya ve incelemeye başlamıştır. Bu nedenle yapılacak değerlendirmeler 2013 yılından sonraki dönemleri kapsamaktadır.

KDK tarafından 29/03/2013 tarihi itibarıyla (mahalli idarelere ait başvurular ise 29/03/2014 tarihinden itibaren) şikâyet başvuruları elden, posta, e-posta, faks ve e-başvuru sistemi aracılığı ile alınmaya başlanmıştır. KDK’ya, 2013 ve 2014 yıllarında toplam 13.277 adet şikâyet başvurusu yapılmış, bu başvuruların büyük çoğunluğu (yüzde 55’i) kurumun internet sayfasında yer alan “e-başvuru” sistemi aracılığı ile gerçekleştirilmiştir.

Tablo-23: Şikâyetlerin Başvuru Şekillerine Göre Dağılımları (2013-2014)

Başvuru Şekli	2013 Yılı	2014 Yılı	Toplam
Faks	211	133	344
Elden	365	665	1.030
Posta	2.136	1.775	3.911
E-Başvuru	4.356	2.978	7.334
E-Posta	570	88	658
Toplam	7.638	5.639	13.277

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu, **2014 Yılı Faaliyet Raporu**, [http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2014%20YILI%20FAAL%C3%84%C2%B0YET%20RAPOR-son\(1\).pdf](http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2014%20YILI%20FAAL%C3%84%C2%B0YET%20RAPOR-son(1).pdf), s.44 (Erişim Tarihi:10.04.2015).

KDK'ya 2013 ve 2014 yıllarında yapılan toplam başvuruların içerisinde ağırlığı en çok alan “kamu personel rejimine” yönelik şikâyetlerdir, bunu “eğitim-öğretim, gençlik ve spor”, “çalışma ve sosyal güvenlik” ile “ekonomi, maliye ve vergi” alanları takip etmektedir. Şikâyet konularının ayrıntılı dağılımı aşağıdaki Tablo-24’te sunulmaktadır.

Tablo-24: Şikâyetlerin Konusu ve Alanlarına Göre Dağılımı (2013-2014)

Şikâyet Konusu veya Alanı	2013 Sayı	2014 Sayı	Toplam	2014 Yüzde (%)
Kamu personel rejimi	2.142	1.349	3.491	23,92
Eğitim-öğretim, gençlik ve spor	1.203	1.056	2.259	18,73
Çalışma ve sosyal güvenlik	888	419	1.307	7,43
Ekonomi, maliye ve vergi	784	440	1.224	7,80
Mahallî idarelerce yürütülen hizmetler	455	343	798	6,08
Adalet, milli savunma ve güvenlik	455	283	738	5,02
İnsan hakları	263	423	686	7,50
Ulaştırma, basın ve iletişim	271	125	396	2,22
Orman, su, çevre ve şehircilik	198	186	384	3,30
Mülkiyet hakkı	239	144	383	2,55
Sağlık	158	131	289	2,32
Enerji, sanayi, gümrük ve ticaret	166	64	230	1,13
Engelli hakları	87	106	193	1,88
Sosyal hizmetler	46	73	119	1,29
Kadın ve çocuk hakları	32	40	72	0,71
Nüfus, vatandaşlık, mülteci ve sığınmacı hakları	37	17	54	0,30
Gıda, tarım ve hayvancılık	28	18	46	0,32
Bilim, sanat, kültür ve turizm	32	13	45	0,23
Ailenin korunması	13	28	41	0,50
Diğer konu ve alanlar	141	381	522	6,76
TOPLAM	7.638	5.639	13.277	100

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu, 2014 Yılı Faaliyet Raporu, [http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2014%20YILI%20FAAL%20RAPOR-son\(1\).pdf](http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2014%20YILI%20FAAL%20RAPOR-son(1).pdf), s.45 (Erişim Tarihi: 10.04.2015).

2014 yılında yapılan başvurular, idare bazında değerlendirildiğinde, yüzdesel olarak “Mahalli İdarelere” ve “Milli Eğitim Bakanlığına” ilişkin şikâyetlerin önde olduğu görülmektedir. “Maliye Bakanlığına” yönelik şikâyetlerin altıncı sırada (%5,18), “Gelir İdaresine” yönelik şikâyetlerin ise daha alt sıralarda (%1,60) gerçekleştiği görülmektedir. 2013 yılında yapılan başvurulara göre ise “Maliye Bakanlığına” yönelik şikâyetlerin dördüncü sırada (% 4,8) yer aldığı görülmektedir. Ancak 2013 yılında ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığına

yapılan başvurulara yer verilmemiştir¹. 2014 yılına ilişkin şikâyetlerin idareler bazında dağılımı aşağıdaki Tablo-25’de yer almaktadır.

Tablo-25: Şikâyet Edilen İdarelere Göre Dağılımlar (2014 Yılı)

Şikâyet Edilen İdare	Sayı	Yüzde (%)
Mahalli İdareler (Belediye ve Şirketler)	511	9,06
Milli Eğitim Bakanlığı	473	8,39
Özel Şirket, Kişi, Kuruluşlar ve Belirtilmeyenler	462	8,19
Sosyal Güvenlik Kurumu	326	5,78
Üniversite ve Fakülteler	305	5,41
Maliye Bakanlığı	292	5,18
Bankalar, Finans ve Sigorta Şirketleri	227	4,03
Emniyet Genel Müdürlüğü	179	3,17
Adalet Bakanlığı	173	3,07
Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Başkanlığı	142	2,52
Sağlık Bakanlığı	136	2,41
Valilik, Kaymakamlık	127	2,25
İçişleri Bakanlığı	125	2,22
Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	121	2,15
Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı	106	1,88
ÖSYM	101	1,79
Toplu Konut İdaresi Başkanlığı	95	1,68
Gelir İdaresi Başkanlığı	90	1,60
Diğer	1.648	29,23
Toplam	5.639	100

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu, **2014 Yılı Faaliyet Raporu**, [http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2014%20YILI%20FAAL%C3%84%C2%B0YET%20RAPOR-son\(1\).pdf](http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2014%20YILI%20FAAL%C3%84%C2%B0YET%20RAPOR-son(1).pdf), ss.46-47 (Erişim Tarihi: 10.04.2015).

Bölgelere göre başvuruların dağılımına bakıldığında, 2013 yılında en fazla başvurunun “Marmara Bölgesi”nden (% 27,5) yapılmasına karşın, 2014 yılında en fazla başvurunun “İç Anadolu Bölgesi”nden (% 28,9) yapıldığı görülmektedir. 2014 yılında yapılan başvurularda İç Anadolu Bölgesi’ni “Marmara Bölgesi” (% 26,8) ve Karadeniz Bölgesi (% 11,9) takip etmektedir.

¹ Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman), **2013 Yılı Faaliyet Raporu**, <http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2013%20y%C3%84%C2%B1%20faaliyet-en%20son%20hali.pdf>, ss.50-51 (Erişim Tarihi: 10.04.2015).

İllere göre başvuruların dağılımına bakıldığında, 2013 yılında en fazla başvurunun yapıldığı il İstanbul (% 18) olmasına rağmen, 2014 yılında başvuruların en fazla yapıldığı il, Ankara (% 20,5) dir ve bunu İstanbul (% 18) ve İzmir (% 4,88) illeri takip etmektedir.

KDK tarafından 2014 yılında yapılan 5.639 ve 2013 yılından devreden 1.528 adet olmak üzere toplam 7.167 adet şikâyet başvurusu değerlendirilmek üzere işleme alınmıştır. İncelenmeye alınan toplam 7.167 adet şikâyet başvurusunun 6.348 tanesi (yaklaşık % 89'u) sonuçlandırılmış olup 819 dosyanın ise 2015 yılında incelenmesine devam edilmektedir.

Yapılan ön değerlendirme sonucunda, 806 adet şikâyet başvurusundan kendi içerisinde konu ve sebep bakımından aynı olanlar hakkında “Birleştirme Kararı” verilerek tek dosya üzerinden incelemeye devam edilmiştir. 2014 ve 2013 yılında KDK tarafından sonuçlandırılan başvurulara ilişkin olarak verilen karar türlerinin ayrıntıları ve yüzdesel ağırlıkları aşağıdaki Tablo-26’da gösterilmektedir.

Tablo-26: Şikâyet Başvuruları Üzerine Verilen Kararların Türlerine Göre Dağılımı (2013-2014)

Karar Türleri	2013 Sayı	2013 Yüzde (%)	2014 Sayı	2014 Yüzde (%)	Toplam Sayı (2013+2014)
Gönderme Kararı	2.155	35,35	2.323	36,59	4.478
İncelenemezlik Kararı	2.240	36,74	2.147	33,82	4.387
Başvurunun Geçersiz Sayılması	329	5,40	80	1,26	409
Karar Verilmesine Yer Olmadığına İlişkin Karar	307	5,04	806	12,70	1.113
Birleştirme Kararı	522	8,56	643	10,13	1.165
Mahalli İdarelere İlişkin Başvurular*	432	7,09	80	1,26	512
Tavsiye Kararı	64	1,05	93	1,47	157
Ret Kararı	37	0,61	150	2,36	187
Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararı	11	0,18	26	0,41	37
Toplam	6.097	100	6.348	100	12.445

*29/03/2014 tarihinden önce gelen ve mevzuat gereği incelemeye alınamayan şikâyet başvuruları için yazılan bilgilendirme yazılarını göstermektedir.

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu, **2014 Yılı Faaliyet Raporu**, [http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2014%20YILI%20FAAL%C3%84%C2%B0YET%20RAPOR-son\(1\).pdf](http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2014%20YILI%20FAAL%C3%84%C2%B0YET%20RAPOR-son(1).pdf), s.56 (Erişim Tarihi:10.04.2015).

6328 sayılı Kanun gereği KDK’ya başvuruda bulunulabilmek için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekliliği belirtilmiştir. İdari başvuru yolları tüketilmeden yapılan başvurular, ilgili kuruma gönderilmektedir. 2014 yılında yaklaşık % 37 oranında “Gönderme Kararı” verilmiştir. Oranın bu kadar yüksek olması bizlere,

vatandaşların KDK'ya hangi aşamada başvurması gerektiğini ve başvuru usulünün nasıl olması gerektiğini bilmediğini göstermektedir.

2014 yılında % 33,82 oranında “İncelenemezlik Kararı” verilmiştir. İncelenemezlik Kararı; KDK'nın görev alanına girmeyen, dilekçede kanunda zorunlu bulunması gereken hususlar bulunmayan, belli bir konuyu içermeyen, yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarıncaya karara bağlanmış uyuşmazlıklara ilişkin olan, sebepleri, konusu ve tarafları aynı olanlar ile daha önce sonuçlandırılan başvurular için verilmektedir.

Şikâyetçinin başvurusundan vazgeçmesi, şikâyetçi gerçek kişi ise ölümü veya tüzel kişi ise tüzel kişiliğinin sona ermesi, şikâyet konusu talebin ilgili idare tarafından yerine getirilmesi, inceleme ve araştırma devam ederken şikâyet konusu hakkında dava açılması durumlarında KDK tarafından “Karar Verilmesine Yer Olmadığına İlişkin Karar” verilmektedir. Bu tür kararların oranı 2014 yılı için % 10 civarındadır. Ancak önemle belirtilmesi gerekir ki, bu tür kararların bir bölümü ile alakalı olarak KDK devreye girmiş ve tavsiye kararını beklemeden ilgili idare iş/işlemini düzeltmiştir. Örneğin; DSİ tarafından yapılan dere ıslah çalışmaları sırasında konutunun bitişiğinde açılan ve 6 ay boyunca kapatılmayan çukurun kapatılması için KDK'ya başvuran vatandaşın bu talebi, yapılan uzlaştırma çalışmaları sonucunda söz konusu çukurun ilgili idare tarafından kapatılması ile yerine getirilmiştir².

2014 yılında % 1,26 oranında başvurunun “Geçersiz Sayılması Kararı” verilmiştir. KDK vatandaşların işlerini kolaylaştırmak için e-posta ve faks aracılığı ile de başvuru almaktadır. Ancak mevzuat gereği, kimliğin gerçekliği yönünden e-posta ve faks ile başvuranlardan on beş gün içinde dilekçe asıllarının gönderilmesi istenmektedir. Gönderilmediği takdirde ise başvurular geçersiz sayılmaktadır.

İnceleme ve araştırma sonucunda şikâyetin yerinde olduğu kanaatine varılması hâlinde KDK tarafından “Tavsiye Kararı”; şikâyetin yerinde olmadığı kanaatine varılması hâlinde ise “Ret Kararı” verilmektedir. 2014 yılında incelenen dosyalar için toplam 93 “Tavsiye Kararı” (%1,47), 150 “Ret Kararı” (%2,36), 26 ise “Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararı” (%0,41) verilmiştir³.

² Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman), **2013 Yıllık Raporu**, http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/Raporlar/2013%20kdk_y%C3%84%C2%B1I%C3%84%C2%B1k_raporu.pdf, s.97 (Erişim Tarihi: 10.06.2015).

³ Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman), **2014 Yılı Faaliyet Raporu**, [http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2014%20YILI%20FAAL%C3%84%C2%B0YET%20RAPOR-son\(1\).pdf](http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2014%20YILI%20FAAL%C3%84%C2%B0YET%20RAPOR-son(1).pdf), ss.55-56 (Erişim Tarihi: 10.04.2015).

Şikâyet başvurusuna ilişkin inceleme ve araştırma sonucunda verilen tavsiye kararında⁴, İdarece hatalı davranıldığıının kabulü, zararın tazmini, mevzuat değişikliğinin yapılması, işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya düzeltilmesi, uygulamanın düzeltilmesi, uzlaşmaya gidilmesi gibi tavsiyelerden bir veya birkaçında bulunulabilir. Ancak sayılan bu tavsiye kararları sınırlı sayıda olmayıp, Kurum yukarıda sayılan bu tavsiye kararlarının dışında başkaca bir öneride de bulunabilir. İlgili merci, tavsiye doğrultusunda tesis ettiği işlemi, aldığı önlemi veya tavsiye edilen çözümü uygulanabilir nitelikte görmediği takdirde bunun gerekçesini otuz gün içinde Kuruma bildirir. Buradan anlaşıldığı üzere ilgili kamu idareleri KDK tarafından verilen kararı dikkate almak zorunda olup bu karara istinaden tesis ettikleri işlem/eylemleri veya uygulanabilir görmedikleri durumlarda gerekçelerini KDK'ya otuz gün içinde bildirmekle yükümlüdürler. Ancak faaliyet raporu incelendiğinde, 2014 yılında KDK tarafından verilen toplam karar sayısı içinde oran olarak %1,5'unun (93 adet) "Tavsiye Kararı" niteliğinde olduğu belirtilmesine rağmen bu kararlardan kaç tanesinin ilgili idare tarafından uygulandığı veya gerekçeli olarak uygulanabilir bulunmadığı konularında herhangi bir bilgi bulunmamaktadır. Bu durum 2013 yılı faaliyet raporunun "Öneri ve Tedbirler" başlıklı dördüncü bölümünde; bazı durumlarda kamu idarelerinin yasal mevzuatlarının imkân vermemesi nedeniyle tavsiye kararlarını yerine getiremediklerinin görüldüğü, düşük olan tavsiye kararları uygulama oranının uluslararası seviyelere ulaşması gerekli yasal düzenlemelerin yapılmasına bağlı olduğu belirtilmiştir⁵. Dolayısıyla bu ifadeden tavsiye kararlarının uygulanma oranının düşük olduğu anlamını çıkartabiliriz. Bu durumun en büyük nedeni idari makamların kararları uygulama noktasında haklar kültürünün henüz oluşmaması ve KDK'ya başvuru yolunun ülkemiz için yeni bir yöntem olması gösterilebilir. Ancak yıllar içinde bu anlayışta ve felsefede gelişme olacağı tahmin edilmektedir.

KDK yıllık raporlar ve faaliyet raporlarının yanı sıra ayrıca "Soma Maden Kazasından Hareketle Kömür Madenciliğinde İş Sağlığı ve Güvenliği"⁶ adı altında bir adet de özel rapor yayınlamıştır.

⁴ 28.03.2013 tarih ve 28601(mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.32.

⁵ Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman), **2013 Yılı Faaliyet Raporu**, <http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2013%20y%C3%84%C2%B1%C3%84%C2%B1%20faaliyet-en%20son%20hali.pdf>, s.81 (Erişim Tarihi: 10.04.2015).

⁶ Kamu Denetçiliği Kurumu, **Soma Maden Kazasından Hareketle Kömür Madenciliğinde İş Sağlığı ve Güvenliği Özel Raporu**, <http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/soma%20rapor%2030122014.pdf> (Erişim Tarihi:10.04.2015).

1.2. VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ BAŞVURU VE KARARLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

KDK tarafından yayınlanan 2014 yılı faaliyet raporu incelendiğinde, vatandaşlar tarafından şikâyet edilen idareler içerisinde Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı göze çarpmaktadır. Buna göre 2014 yılı için alınan toplam 5.639 adet şikâyet başvurusunun 292 adeti (%5,18) Maliye Bakanlığı'na, 90 adeti ise (%1,60) Gelir İdaresi Başkanlığı'na ilişkindir. Bu durum 2013 yılı faaliyet raporunda Maliye Bakanlığı için 365 adet (%4,80) olarak gerçekleşmiştir.

Şikâyet konularına göre başvuru dağılımına bakıldığında ise “ekonomi, maliye ve vergi” alanında 2013 yılı için 784 (%10,2), 2014 yılı için 440 (%7,8) adet başvuru alınmıştır. İki yılın toplamına göre “ekonomi, maliye ve vergi” alanında gerçekleşen başvurular toplam başvuru sayısına göre dördüncü sırada yer almaktadır. “Ekonomi, maliye ve vergi” alanına ilişkin yapılan şikâyet başvurularının konu bazında sınıflandırılması aşağıdaki Tablo-27’de gösterilmiştir.

Tablo-27: Ekonomi, Maliye ve Vergi Alanına İlişkin Yapılan Şikâyet Başvuruları (2013-2014)

Şikâyet Konuları	2013 Sayı	2013 Yüzde (%)	2014 Sayı	2014 Yüzde (%)	Toplam Sayı (2013+2014)
Bankacılık İşlemleri	254	32,40	204	46,36	458
Vergi İşlemleri	96	12,24	65	14,77	161
Kamu Borçları	72	9,18	17	3,86	89
Kamu Alacakları	70	8,93	21	4,77	91
Sigortacılık İşlemleri	44	5,61	8	1,82	52
İhale İş ve İşlemleri	21	2,68	16	3,64	37
Sermaye Piyasaları	21	2,68	5	1,14	26
Mali Suçlar ve Kaçakçılık	16	2,04	3	0,68	19
Rekabetin Korunması	3	0,38	2	0,45	5
Özelleştirmeye İlişkin İşlemler	2	0,26	1	0,23	3
Bütçe Uygulamaları	1	0,13	5	1,14	6
Ekonomi, Maliye ve Vergiye İlişkin Diğer Konular	184	23,47	93	21,14	277
Toplam	784	100	440	100	1.224

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman), **2013 Yıllık Raporu**, http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/Raporlar/2013%20kdk_y%C3%84%C2%B11%C3%84%C2%B1k_raporu.pdf, s.80; Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman), **2014 Yıllık Raporu**, http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2014_kdk_y%C3%84%C2%B11%C3%84%C2%B1k_raporu.pdf, ss.66-67 (Erişim Tarihi:10.06.2015).

Yukarıdaki Tablo-27’de görüldüğü üzere KDK’ya “ekonomi, maliye ve vergi” alanında yapılan şikâyet başvurularının ortalama %13’ü doğrudan vergi işlemleri ile ilgilidir.

Yapılan vergi ile ilgili şikâyet başvuruları üzerine KDK tarafından inceleme ve araştırmaya esas alınarak şikâyetin yerinde olup olmadığı değerlendirilen ve sonucunda tavsiye, ret veya kısmen tavsiye kısmen ret kararı verilen sayısal bilgiler de aşağıdaki Tablo-28’de gösterilmektedir.

Tablo-28: Vergi İle İlgili Şikâyet Başvuruları Üzerine Verilen Kararların Türlerine Göre Dağılımı (2013-2015)

Karar Türleri	Sayı	Yüzde (%)
Gönderme Kararı	71	42,26
İncelenemezlik Kararı	37	22,02
Başvurunun Geçersiz Sayılması	10	5,95
Karar Verilmesine Yer Olmadığına İlişkin Karar	14	8,33
Birleştirme Kararı	13	7,74
Uzlaşma	3	1,79
Devam Eden	7	4,17
Tavsiye Kararı	2	1,19
Ret Kararı	4	2,38
Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararı	1	0,60
Diğer	6	3,57
Toplam	168	100

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu, Ekonomi ve Maliye Brimi

Tablo-28’in incelenmesinde görüldüğü üzere % 42 civarındaki başvuru “Gönderme Kararı” ile ilgili Kurumlara iletilmiştir. Benzer şekilde % 22’lik kısım için “İncelenemezlik Kararı” verilmiştir. Yapılan değerlendirme sonucunda 2 adet (%1) “Tavsiye Kararı” , 1 adet “Kısmi Tavsiye Kısmi Ret Kararı” ve 4 adet de (%2) “Ret Kararı” verildiği görülmektedir.

Yapılan şikâyet başvuruları neticesinde verilen bazı karar örneklerine ilişkin ayrıntılı bilgi aşağıdaki Tablo-29’da görülmektedir.

KDK’nın bazen de ilgili idare ile ikili görüşmeler yaparak problemleri çözdüğü görülmektedir. Örneğin; adına kayıtlı aracın Motorlu Taşıtlar Vergisini ödemesine rağmen sistemde araca ilişkin borç gözükmesi hakkında yapılan başvuru, KDK tarafından, ilgili idareyle görüşmeler neticesinde çözüme kavuşmuştur.

Tablo-29: KDK'nın Vergi İle İlgili Vermiş Olduğu Bazı Karar Örnekleri

Şikâyet Başvurusu	Şikâyet Edilen İdare	Şikâyetin Konusu	Karar Türü	Karar Tarih/No	Gerekçe
10.04.2013	Zonguldak Valiliği	Şikâyetçinin silah taşıma ruhsatının yenilenmesi talebinin reddine ilişkin işlemin geri alınarak yenileme talebinin kabulü yönünde işlem tesis edilmesi	Tavsiye Kararı	30.09.2013/2013/4	Silah ruhsatı başvurusunda Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçlarının "Kaçakçılık Suçları" olarak değerlendirilemeyeceği
04.2013/1370	Gelir İdaresi Başkanlığı	Nuruosmaniye Vergi Dairesi Müdürlüğünce ihaleyle tarafına satılan hacizli aracın tam ziya kaydı bulunması dolayısıyla uğradığı zararlarının tazmin edilmesi	Tavsiye Kararı	22.01.2014	Hacizli mal satışlarında satılan menkul ve gayrimenkullerle ilgili olarak bilinmesi istenen tüm özellikler hakkında satış öncesinde isteklilere bilgi verilmesi ve satışı yapılacak menkul ve gayrimenkullerle ilgili gereken tüm araştırmaların yapılmasını sağlayacak etkin bir mekanizmanın kurulması
2014/3360	Yenimahalle Belediye Başkanlığı	Şikâyetçi 200 m ² 'yi geçmeyen bir meskenin sahibi olduğu ve herhangi bir gelirinin olmaması nedeniyle emlak vergisi ödememesi gerektiği iddiası ile 2002 yılından beri ödemiş olduğu emlak vergilerinin kendisine iade edilmesi talebi	Kısmi Tavsiye Kısmi Ret Kararı	26.12.2014	5 yıllık zamanaşımı çerçevesinde önceki vergilerin iade edilmesinin yasal olarak mümkün olmadığı, bunun yanında İdarenin şikâyetçiye bireysel gereksinimlerini karşılayacak çözüm önerileri sunmak yerine, taleple ilgisi olmayan standart gerekçelerle cevap vermiş olduğu ve iyi yönetim ilkelerine uygun davranmadığı
04.2013/1937	Gelir İdaresi Başkanlığı	Şikâyetçi, 2001 yılında yapmış olduğu taşınmaz satışı nedeniyle sonradan İdarece ikmal edilen vergi ve cezadan yıllar sonra haberdar olması ve borcunu faiziyle ödemek zorunda kalması nedeniyle mağduriyetinin giderilmesi talebi	Ret Kararı	08.04.2014	İdarece çıkarılan tebligatların şikâyetçi tarafından bildirilen adrese usulüne uygun olarak gönderildiği, ilanen yapılan tebligatların da usul ve VUK hükümlerine uygun olduğu, İdarenin üzerine düşen görevi yerine getirdiği, idareye yüklenecek herhangi bir kusurunun olmadığı
04/2013/1460	Gelir İdaresi Başkanlığı	Milli Savunma Bakanlığı tarafından yapılan "Kara Havacılık Komutanlığı Koruma Hangarları İnşaatı" ihalesini kazanarak inşaat işine başlayan şikâyetçi şirket tarafından, idarenin işi	Ret Kararı	30.01.2014	Sulhen tasfiye sözleşmesinin düzenlenmesinin ihale kararı nedeniyle ödenen damga vergisinin iadesi sonucunu doğurmayacağı

		yapmaktan vazgeçmesi üzerine sulhen tasfiye sözleşmesi imzalanması nedeniyle, ihale kararı için ödediği damga vergisinin iadesi talebi			
04.2013/1860	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	Şikâyetçinin, ihbar ettiği firmalar ile ilgili vergi incelemesinde yaşanan gecikme	Ret Kararı	12.03.2014	VDK Başkanlığı tarafından ihbarın değerlendirilerek, gerekli inceleme ve araştırmanın yapılması amacıyla vergi inceleme elemanlarına gönderildiği, şikâyetçiye de bu aşamalar ile ilgili bilgi verildiği ve yasal süresi içinde firmaların incelemelerinin sonuçlandırıldığı

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu resmi internet sayfası “Karar Örnekleri” menüsünden vergi ile ilgili kararlar tarafımızca tespit edilmiştir <http://www.ombudsman.gov.tr/#> (Erişim Tarihi:10.04.2015).

KDK’ya vergi ile ilgili yapılan şikâyet konularının; damga vergisi, emlak vergisi, vergi incelemesinde yaşanan gecikme, maaşlardan yapılan kesintiler, vergi ve cezadan haberdar olmama gibi nedenlere dayandığı görülmektedir.

2. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU FAALİYETLERİNİN ETKİNLİĞİ VE VERGİLEME İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ FONKSİYONLARININ ÖLÇÜLMESİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümü ülkemizde bulunan Kamu Denetçiliği Kurumu’nun faaliyetlerinin etkinliği ve ayrı bir Vergi Ombudsmanı yapılanmasına ilişkin Kamu Denetçiliği Kurumu’nda yapılan görüşmeye ilişkin nitel araştırmadır. Nitel araştırma belli bir nokta üzerinde metodlu bir şekilde odaklanan ve araştırma problemine yorumlamacı yaklaşımı benimseyen bir araştırma yöntemidir. Bu yöntemde, bulgular, herhangi bir şekilde istatistiksel prosedürler ya da başka sayısal araçlar olmaksızın üretilmektedir. Şemsiye bir terim olan nitel araştırmanın doğal ortama duyarlık, araştırmacının katılımcı rolü, bütüncül yaklaşım, algıların ortaya konması, araştırma deseninde esneklik, nitel veri ve tümevarımcı analiz olmak üzere yedi temel özelliği bulunmaktadır⁷. Bu araştırma, esas olarak Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu’nun faaliyetlerinin etkinliğine ve ayrı bir Vergi Ombudsmanı yapılanmasına ilişkin durumu betimlemek amacıyla yapılmıştır. Bunun için elde edilen nitel veriler, içerik analizi yöntemi kullanılarak yorumlanmıştır.

⁷ Ali Yıldırım – Hasan Şimşek, **Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, ss.45-53; Remzi Altunışık ve diğerleri, **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı)**, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2004, ss.213-214.

Araştırma çerçevesinde KDK’da çalışan denetçi, uzman, uzman yardımcısı ve diğer geçici personele öncelikle Ombudsmanlık ile ilgili hususlara ilişkin genel sorular daha sonra da Vergi Ombudsmanlığına ilişkin özel sorular iletilmiş ve bu sorular çerçevesinde katılımcıların görüşleri alınmıştır.

2.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bu çalışma, Kamu Denetçiliği Kurumu’nun faaliyetlerinin etkinliğine ve ayrı bir Vergi Ombudsmanı yapılanmasının uygulanabilirliğine ilişkin Kamu Denetçiliği Kurumu’nda çalışan denetçi, uzman/uzman yardımcısı ve diğer geçici personelin görüşlerini belirlemeyi amaçlamaktadır. Böylece çalışmanın daha önceki bölümlerinde teorik düzeyde ele alınan konuların nitel araştırma yöntemi ile pratik düzeyde analizi yapılmak istenmektedir. Bu sayede teori ile pratik arasındaki tutarlılık derecesi sınanmak istenmektedir.

2.2. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Kamu Denetçiliği Kurumu’nda gerçekleştirilen araştırmanın metodolojisi; araştırmanın modeli, evreni ve örnekleme, veri toplama araçları ve verilerin elde edilmesi ile verilerin analizi kısımları çerçevesinde açıklanmıştır.

2.2.1. Araştırmanın Modeli

Bu çalışma durum araştırması modelinde planlanmıştır. Durum çalışması “nasıl” ve “niçin” sorularını temel alan, araştırmacının kontrol edemediği bir olgu ya da olayı yoğun ve ayrıntılı bir şekilde incelemesine ve olanak veren tanımlayıcı, açıklayıcı ve keşfedici bir araştırma yöntemidir⁸. Durum çalışması, özel bir durum üzerine yoğunlaşmayı sağlayarak; çok ince ayrıntıların, sebep-sonuç ve değişkenlerin karşılıklı ilişkileri cinsinden açıklanabilmesine olanak tanımaktadır⁹.

2.2.2. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme

Araştırmanın evrenini 2015 yılında Kamu Denetçiliği Kurumu’nda çalışan 117 kişi (başdenetçi, denetçi, uzman/uzman yardımcısı ve diğer geçici personel) oluşturmuştur.

⁸ Yıldırım – Şimşek, a.g.e., ss.313-328; Remzi Altunışık ve diğerleri, a.g.e., ss.221-222.

⁹ Salih Çepni, **Araştırma ve Proje Çalışmalarına Giriş**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2007, s.36.

Araştırmada özellikle çalışmanın temel amacı bağlamında vergileme konusunda bilgi sahibi olan personelin seçilmesini ön planda tutarak amaçlı örneklem yoluyla katılımcıların seçilmesine dikkat edilmiştir. Bu Kapsamda Kamu Denetçiliği Kurumu'nda çalışan başta iki adet kamu denetçisi olmak üzere çok sayıda uzman, uzman yardımcısı ve geçici görevli personel ile görüşülmüştür. Ancak çalışanların iş yoğunluğunun fazla olması ve araştırmanın açık uçlu sorulardan oluşan yarı yapılandırılmış görüşme formu şeklinde düzenlenmesi nedenlerine dayanarak çalışmaya katılmayı kabul eden 15 kişi çalışmaya dâhil edilmiştir.

2.2.3. Veri Toplama Araçları ve Verilerin Toplanması

Nitel araştırmalar; gözlem, görüşme ve doküman incelemesi gibi nitel bilgi toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği çalışmalardır. Nitel yöntemlerden en sık kullanılanı görüşmedir. Görüşme, insanların bakış açılarını, öznel deneyimlerini, duygularını, değerlerini ve algılarını ortaya koymada kullanılan oldukça güçlü bir yöntemdir. Görüşme sürecinin, gözlem ve yazılı dokümanlardan elde edilen verilerle desteklenmesi araştırmanın geçerliliğini ve güvenilirliğini arttırmaktadır. Görüşme, ciddi bir amaca ulaşmak için önceden belirlenen soruların sorulması ve yanıtların alınmasıdır. Görüşme uygulanan kuralların katılığına göre yapılandırılmış (formel), yarı yapılandırılmış (yarı formel) ve yapılandırılmamış (informal, serbest) olarak üçe ayrılmaktadır¹⁰. Bu araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden uzman kişilerle bireysel görüşme tekniği kullanılarak yapılması planlanarak katılımcıların konuyla ilgili derinlemesine düşüncelerini almak için açık uçlu sorulardan oluşan yarı yapılandırılmış görüşme formu hazırlanmıştır. Bu kapsamda Kamu Denetçiliği Kurumu'nda çalışan iki adet kamu denetçisi, çok sayıda uzman, uzman yardımcısı ve geçici görevli personel ile görüşülmüştür. Ancak çalışanların iş yoğunluğunun fazla olması ve araştırmanın açık uçlu sorulardan oluşan yarı yapılandırılmış görüşme formu şeklinde düzenlenmesi dolayısıyla çok fazla vakit alması nedenlerine dayanarak yarı yapılandırılmış görüşme formu, açık uçlu sorulardan oluşan anket haline dönüştürülmek zorunda kalmıştır. Sonuç olarak araştırma verileri, katılımcının nezaretinde açık uçlu sorulardan oluşan anket uygulanarak elde edilmiştir.

¹⁰ Yıldırım – Şimşek, a.g.e., ss.147-175; Niyazi Karasar, **Bilimsel Araştırma Yöntemi**, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2013, s.167; Keith F. Punch, **Sosyal Araştırmalara Giriş - Nicel ve Nitel Yaklaşımlar**, çev. Dursun Bayrak - H. Bader Arslan - Zeynep Akyüz, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2011, s.166.

Görüşme formunda yer alan soruları oluşturmak için tezin teorik kısmı çerçevesinde literatür taraması yapılmıştır. Sorular oluşturulurken kolay anlaşılabilir sorular yazma, açık uçlu sorular sorma, yönlendirmekten kaçınma ve soruları mantıklı bir biçimde düzenleme gibi ilkelere dikkat edilmiştir. Hazırlanan ham sorular alan uzmanlarına gönderilmiş, uzmanlardan gelen dönütler çerçevesinde görüşme formu yeniden yapılandırılmış ve son şekli verilip uygulanmıştır. Böylelikle veri toplama aracı, kişisel özelliklerden sadece unvana ilişkin bir (1) adet sorudan, KDK'nın (Ombudsman) genel (yapısal-kurumsal-fonksiyonel) yönüne ilişkin on üç (13) sorudan ve özel olarak Vergi Ombudsmanlığına ilişkin altı (6) adet açık uçlu sorudan oluşmuştur. Vergi Ombudsmanlığı ile ilgili sorular için ayrıca ön bilgilendirme yapılarak katılımcıların konu hakkında bilgi sahibi olması sağlanmıştır.

Çalışmanın verileri 2015 yılının Mayıs ve Temmuz ayları arasında Kamu Denetçiliği Kurumu'nda çalışan denetçi, uzman/uzman yardımcısı ve diğer geçici personel ile görüşülerek toplanmıştır. Katılımcılara verdikleri bilgilerin araştırma amaçlı kullanılacağı, verilerin yorumlanmasında isimleri kullanılmayacağı bunun için sorulara içtenlikle ve detaylı olarak cevap vermeleri gerektiği anlatılmıştır. Bu kapsamda çalışmaya katılmak isteyen katılımcılara bilgi formları verilmiş ve doldurulması istenmiştir. Araştırma etiği açısından çalışanların isimleri kullanılmamış ve çalışanlar; Katılımcı 1 (K1), Katılımcı 2 (K1), ... Katılımcı 15 (K15) kodlarıyla isimlendirilmiştir.

2.2.4. Verilerin Analizi

Elde edilen veriler, nitel verilerin içerik analizi yöntemi kullanılarak yorumlanmıştır. İçerik analizi elde edilen verilerin sistemli ve objektif bir şekilde sınıflandırılması ve karşılaştırılması için kullanılan bir tekniktir. Bu çerçevede içerik analizi yoluyla, veriler tanımlanmaya, verilerin içinde saklı olabilecek gerçeklerin ortaya çıkarılmasına çalışılır. İçerik analizinde temelde yapılan işlem, birbirine benzeyen verileri belirli kavramlar ve temalar çerçevesinde bir araya getirmek ve bunları okuyucunun anlayabileceği bir biçimde düzenleyerek yorumlamaktır. Bu temel amaç ışığında, nitel veriler önce kodlanır, kodların özelliklerine göre kategoriler belirlenir ve kategoriler birleştirilerek de temalara ulaşılır¹¹.

Katılımcıların doldurmuş olduğu bilgi formlarından elde edilen veriler birkaç kez okunmuş, her soru teker teker ele alınıp kodlanarak kategoriler oluşturulmuştur. İçerik analizinde güvenilirliğin sağlanması için aynı işlem, ayrıca farklı bir araştırmacı tarafından da

¹¹ Yıldırım – Şimşek, a.g.e., ss.259-273.

gerçekleştirilmiştir. Yapılan kodlamalardan ortak olanlar seçilmiş ve mutabık kalınan hususlar üzerinden kategoriler oluşturulmuştur. Böylelikle kodlama ve kategorilerde güvenilirlik sağlanmıştır. Her soru için oluşan kodlardan kategoriler belirlendikten sonra kategorilerin frekansları hesaplanmıştır. Elde edilen kategoriler 11 tema altında toplanmış ve kategorilerin frekansları tablolar halinde düzenlenmiştir. Ayrıca her tema için katılımcıların görüşlerinden direkt olarak alıntılar yapılmıştır.

2.3. BULGULAR VE BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde Kamu Denetçiliği Kurumu'nun faaliyetlerinin etkinliği ve ayrı bir Vergi Ombudsmanı yapılanmasına ilişkin Kamu Denetçiliği Kurumu'nda görevli katılımcıların görüşlerinden elde edilen nitel veriler, içerik analizi yöntemiyle yorumlanmıştır. Elde edilen nitel veriler önce kodlanmış, kodlardan kategoriler oluşturulmuş ve bu kategoriler 11 temada toplanmıştır. Elde edilen veriler ayrıca, frekans (f) ve yüzde (%) değerleri şeklinde de sunulmuştur. Bu temalar, "KDK'nın yapısı, KDK'nın katkıları, KDK'nın yetkilerinin sınırları, KDK kararlarının bağlayıcılığı, KDK uzmanlarının yetkinliği, KDK'nın ihtisaslaşma şeklinde örgütlenmesi, KDK'nın vergisel uyumsuzluklar konusundaki etkinliği, KDK'nın vergi mükelleflerinin haklarını koruma fonksiyonu, KDK'nın mükelleflere danışmanlık hizmeti sunması, KDK'nın vergi sorunları ile ilgili görüş bildirmesi, KDK'nın vergi sistemini geliştirme fonksiyonu" başlıkları altında toplanmıştır. Oluşturulan temaların 6 adeti KDK ile ilgili genel sorulardan, 5 adeti ise özel olarak Vergi Ombudsmanlığına ilişkin sorulardan elde edilmiştir.

2.3.1. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Yapısı

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun yapısı ile ilgili katılımcılara 2 soru yöneltilmiştir. Katılımcıların bu sorulara verdikleri cevaplara ilişkin frekans (f) ve yüzde (%) dağılımı Tablo-30'da gösterilmiştir.

Tablo-30: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Yapısı İle İlgili Görüşleri

Kategoriler	f	%
Bağımsızlık ve Tarafsızlık	15	100
Etki Altında Kalmaz	10	66,6
İdari ve Hukuki Yapıya Uygundur	9	60

İdari ve Hukuki Yapıya Uygun Değildir	6	40
Zamanla Yapı Güçlenecektir	10	66,6

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun yapısı ile ilgili elde edilen bulgular Tablo-30'da özetlenmiştir. Tablo-30 incelendiğinde görüldüğü üzere; katılımcıların tamamı (f=15, %100) KDK'nın Parlamento'ya sadece idari açıdan bağlı olduğunu, fonksiyonlar açısından herhangi bir bağlılığın söz konusu olmadığını dolayısıyla gerek politik gerekse de karar verme özgürlüğü açısından bağımsız ve tarafsız olduğunu ifade etmişlerdir. Katılımcıların büyük çoğunluğu (f=10, %66,6) KDK'nın etki altında kalmadan, objektif bir şekilde çalışmalarını yürüttüğünün altını çizmiştir. Katılımcıların birçoğu (f=9, %60) KDK'nın Anayasal dayanağının bulunması nedeniyle Türkiye'nin mevcut idari ve hukuki yapısına uygun olduğunu belirtirken bazı katılımcılar da (f=6, %40) Kurumun ne'vi şahsına münhasır olduğunu öne sürerek KDK'nın Türkiye'nin mevcut idari ve hukuki yapısına uygun olmadığını ifade etmişlerdir. Yine katılımcıların büyük çoğunluğu (f=10, %66,6) KDK'nın yapısal olarak iyi bir yerden başladığını ancak zamana bağlı olarak Kurumun tanınırlığı ve güvenilirliği arttıkça, sorunlara çözümler ürettikçe daha iyi bir konuma geleceği ve Kurumun etkinliğinin artacağı yönünde ortak görüş beyan etmişlerdir.

Elde edilen görüşler; Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Parlamento'ya sadece idari açıdan bağlı olduğu için gerek politik gerekse de karar verme özgürlüğü yönünden Kurumun bağımsız ve tarafsız olduğunu, Türkiye'nin idari ve hukuki yapısına genel anlamda uygun olduğunu göstermektedir. Bununla beraber Kurumun, tanınmasına ve güvenilmesine bağlı olarak zaman içinde daha etkin bir konuma geleceği anlaşılmaktadır. Bu sonuçlara göre KDK'nın bağımsız ve tarafsızlığı konusunda bir tereddüt olmadığı açık olup, tüm yeni kurumlar için geçerli olan kabul edilebilirlik olgusunun zamanla yerleşeceği ve Kurumun etkinliğinin de zaman içinde artacağı söylenebilir.

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun yapısı ile ilgili bazı katılımcıların görüşleri şu şekildedir;

“KDK tarafından verilen kararlar üzerinde Meclisin herhangi bir etkisi/denetimi bulunmamaktadır. Bu bağlamda KDK'nın Parlamento'ya bağlı olmasının ve Denetçilerin Meclis tarafından seçilmesinin KDK tarafından verilen kararlara ve KDK'nın bağımsızlığına karşı herhangi bir sakınca oluşturmaz.” (K9)

“Ombudsmanlığın Parlamenteoya olan bağılılığı yalnızca idari manadadır. Görev açısından Parlamenteoya bağılı değildir. Bu durumdan tarafsızlılığına halel getirecek bir durum söz konusu değildir.” (K2)

“Günümüzde Ombudsmanlık pek çok ülkede etkin ve başarılı bir denetim mekanizmasıdır. Modern anlamda ilk İsveçte ortaya çıkan Ombudsmanlığın, Osmanlı Devletinden esinlendiğine bakılacak olursa, bu kurumun idari yapımıza çok da yabancı olmadığına tanık oluruz. Ülkemizde her ne kadar idari yargı sistemi mevcut olsa da Ombudsmanlığın hızlı işletilebilen bir denetim mekanizması olması, hukukun yanında hakkaniyet denetimi yapması gibi sebeplerle idari yapımıza uygun olduğu düşüncesindeyim.” (K7)

“Geleneksel Türk idari sisteminde elbette misyonu ve vizyonu farklı yeni bir Kurum. Dolayısıyla idari ve hukuki yapımıza uygun olduğunu söylemek kolay değil. Ancak olması gereken de budur. Var olan sisteme uygun ve tam da sistemin parçası olan bir Ombudsmanlık Kurumu zaten düşünülemez. Farklı olmanın zorluklarını elbette yaşıyoruz. Ancak kısa vadede olmasa da zaman içerisinde bu zorlukların aşılacağına inanıyorum.” (K4)

2.3.2. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Katkıları

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun sisteme olan katkıları ve etkileri ile ilgili katılımcılara 4 soru yöneltilmiştir. Katılımcıların bu sorulara verdikleri cevaplara ilişkin frekans (f) ve yüzde (%) dağılımı Tablo-31'de gösterilmiştir.

Tablo-31: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Katkılarına İlişkin Görüşleri

Kategoriler	f	%
Hukuk Devleti Anlayışı Güçlenir	14	93,3
Vatandaş ile Devlet Arasındaki İlişki Güçlenir	14	93,3
İdarelerin Hizmet Kalitesi Artar	14	93,3
İdari Yargının Yüğü Hafifler	12	80
İyi Yönetim İlkeleri Yerleşir	11	73,3
Haklar Kültürü Yerleşir	6	40

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun sisteme olan katkıları ve etkileri ile ilgili elde edilen bulgular Tablo-31'de özetlenmiştir. Tablo-31 incelendiğinde görüldüğü üzere; katılımcıların

neredeyse tamamı (f=14, %93,3) KDK'nın Türkiye'de hukuk devleti anlayışının yerleşmesine ve gelişmesine büyük katkılar sağlayacağını ifade etmişlerdir. Ayrıca katılımcıların birçoğu (f=11, %73,3) KDK'nın incelemelerini iyi yönetim ilkeleri gözeterek yapması ve İdarenin yanlış uygulamalarını rapor şeklinde Parlamente'ye sunması nedenlerine dayandırarak iyi yönetim ilkelerinin yerleşeceğini ve gelişeceğini savunmuştur. Bunun yanı sıra bazı katılımcılar (f=6, %40) KDK'nın İdareye doğru davranış kalıbı sunduğunu ve yanlış uygulamaları düzelterek haklar kültürünün yerleşmesine yardımcı olduğunu beyan etmişlerdir. KDK'nın İdareleri üçüncü bir göz olarak dışarıdan denetlemesi, bu inceleme ve denetim faaliyetlerini de insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden gerçekleştirmesi nedenlerine dayalı olarak hukuk devleti anlayışının güçlenmesine katkı sağlayacağı savunulmuştur. Konuya ilişkin bir katılımcı KDK'nın yeni kurulan bir kurum olması nedeniyle katkısının şu anda sınırlı olacağını ancak ilerleyen süreçte bu anlayışın yerleşmesi ve klasik bürokrasi kültürünün kırılmasını sağlayıcı etkiler doğuracağını ifade etmiştir.

Katılımcıların tamamına yakını (f=14, %93,3) KDK'nın sorunları uzlaşma yöntemi ile çözmeye çalışması, vatandaş doğrudan muhatap olarak vatandaş adına sorunları çözmeye çalışması, güçlü olan devlet karşısında vatandaşın kendisini ifade edebilme imkânı tanınması ve eşit bir zeminde devlet ile vatandaş buluşturarak köprü vazifesi görmesi gibi nedenlere dayanarak vatandaş ile devlet arasında ilişkinin güçlenmesine katkı sağlayacağını ifade etmiştir. Bir katılımcı ise bu ve benzeri etkilerin uzun vadede kendisini göstereceğini ve zamanla bu faydaların sağlanacağını belirtmiştir.

Katılımcıların tamamına yakını (f=14, %93,3) KDK'nın İdarelerin hatalı işlemlerini ikna etmek suretiyle düzeltmeye çalışması, işletme körlüğü yaşanmaması için idarelere rehberlik etmesi, idareleri ifşa etme yetkisinin bulunması dolayısıyla manevi baskı oluşturabilmesi gibi nedenlere dayanarak İdarelerin hizmet kalitesinin artmasına olumlu etkileri olduğunu belirtmişlerdir. Bir katılımcı ise hizmet kalitesinin artmasının uzun vadede yarar sağlanacağını ifade etmiştir.

Katılımcıların birçoğu (f=12, %80) ise KDK'nın amaçlanan misyonu üstlenmesi ve kabul görmesi halinde yargının görev yükünün azalacağını ancak Kurumun doğrudan yargının iş yükünü azaltmak şeklinde bir amacının olmadığı, bu durumun Kurum çalışmalarının doğal bir sonucu olduğunu ifade etmiştir. Konuya ilişkin katılımcıların küçük bir kısmı (f=3, %20) ise KDK'nın aldığı başvuru sayısının yüzbinlerce mahkeme dosyası içinde etkisiz olduğunu

ve bireysel başvuruların çözülmesi ile yargının yükünün azalmayacağını savunarak KDK'nın yargının iş yükünü azaltıcı bir etkisinin olmadığını beyan etmiştir.

Bu tema altında anlatılan bulgular; Kamu Denetçiliği Kurumu'nun hukuk devleti ilkesini gerçekleştirmede güçlü bir araç olduğunu, hukuk devletinin dinamiklerindeki eksiklikleri gideren bir sistem sağlayacağını, idarenin sorgulanmasına yol açarak vatandaşların devlete olan güven düzeyini yükselteceğini, kamu idarelerinin hizmet kalitesini artıracığını göstermektedir. Bununla beraber Kurumun bu katkıları tam anlamıyla sağlayabilmesi için tanınmasına ve güvenilmesine ihtiyaç olduğu dolayısıyla zaman içinde Kurumun daha etkin bir konuma geleceği anlaşılmaktadır. Bu sonuçlara göre KDK'nın Türkiye'de hukuk devletinin arzulanan biçimde işlemesi, demokrasinin kurumsallaşması ve tüm bu gelişmelere bağlı olarak kamu yönetiminin daha etkin ve verimli çalışması gibi katkılar sunacağı düşünülmektedir.

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun sisteme olan katkıları ve etkileri ile ilgili bazı katılımcıların görüşleri şu şekildedir;

“Kurum bireyi ve İdareyi yakınlaştırmakta, verdiği kararlarda insan haklarına, Anayasa Mahkemesi ve AİHM kararlarına da atıfta bulunarak vurgu yapmakta, İdarede yerleşik yanlış uygulamaları düzeltmekte ve böylece haklar kültürünün yerleşmesine yardımcı olmaktadır.” (K6)

“Bireylere haklarını savunacakları kolay ulaşılabilir bir alan yaratmıştır. Birey ve devlet arasındaki eşitsiz ilişkide bireyden, vatandaştan yana olarak denge kurmaya çalışmaktadır. Uzlaşma kültürünü oluşturmaktadır. Şikâyet konusu talep, idareyle yapılan görüşmeler neticesinde yerine getirilebilir. İdareyi yalnızca hukuka uygun hareket edip etmediği yönünden değil hakkaniyete ve iyi yönetim ilkelerine uygun hareket edip etmediği yönünden de denetler ki bu da Türkiye'de bir ilktir.” (K8)

“Özellikle yargı mekanizmasının ağır aksak işlediği ülkemizde sorunları çözme kapasitesi yüksek, bireylerin nazarında itibarlı ve uluslararası insan hakları kültürünü içselleştirmiş böyle bir kuruma Türkiye'nin ihtiyacı bulunmaktaydı. Kurulduğu günden bugüne özveriyle çalışmasına rağmen beklenen düzeye erişememesi, sahip olduğu potansiyeli göz ardı etmemizi gerektirmemektedir. İnsan hakları ve hukukun üstünlüğüne vurgu yaparak yargı erkinin dar kalıpları dışında daha esnek, çözüm odaklı ve özgürlükçü bir yaklaşımla faaliyetlerini sürdürecektir bu Kurum, devletin demokratik değerlere olan yaklaşımının değişmesine ve bireylerin devlete olan inancının artmasına vesile olacaktır.” (K15)

“Bireysel başvuruların çözümlenmesi ile idari yargının yükünü hafifletemeyeceği, ancak kamu yönetiminde genel mahiyetteki sorunların sistem analizi şeklinde yapacağı değerlendirmeler ile mevcut sorunları azaltacağı ve yargıya intikal eden sorunları çözebileceğini düşünüyorum.” (K14)

“Güçlü olan devlet karşısında vatandaşın kendisini ifade edebilmesi, vatandaşın hakkının savunulması, sorunları uzlaşma yöntemiyle çözmeye çalışması, vatandaş ile devlet arasında iletişim kanalı oluşturması nedenleriyle vatandaşın devlete olan güveni artacaktır.” (K13)

“Vatandaş ile devlet arasındaki ilişkinin gelişmesine olumlu katkılarının olduğu bir gerçek. Şimdiye kadar derdini anlatacak bir kişi bulamayan vatandaşın alınan geri dönüşler bunun göstergesidir.” (K3)

“İdarenin hatalı işlemlerini ikna edebilmek suretiyle işlemlerini düzeltmeleri bundan sonraki işlemlerin kalitesini arttıracaktır.” (K2)

2.3.3. Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Yetkilerinin Sınırları

Kamu Denetçiliği Kurumu’nun yetkilerinin sınırları ile ilgili katılımcılara 3 soru sorulmuştur. Katılımcıların bu sorulara verdikleri cevaplara ilişkin frekans (f) ve yüzde (%) dağılımı Tablo-32’de gösterilmiştir.

Tablo-32: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Yetkilerinin Sınırlarına İlişkin Görüşleri

Kategoriler	f	%
Re’sen Harekete Geçebilme Kabiliyeti	15	100
İstisnaların Varlığı	14	93,3
Başvuru Yollarının Tüketilme Zorunluluğu	11	73,3

Kamu Denetçiliği Kurumu’nun inceleme ve araştırma yetkilerini kullanabilmesine yönelik elde edilen bulgular Tablo-32’de özetlenmiştir. Tablo-32 incelendiğinde görüldüğü üzere; Kurumun re’sen harekete geçmesi ile ilgili olarak tüm katılımcılar (f=15, %100) böyle bir yetkinin Kuruma verilmesi gerektiğini beyan etmişlerdir. Bununla beraber bir katılımcı Kurumun, Soma örneği gibi bazı durumlarda “özel rapor” hazırlayabildiği için re’sen harekete geçme yetkisinin olduğunu ifade etmiştir. Diğer bir katılımcı ise re’sen inceleme yetkisinin

yanında re'sen incelememe yetkisinin de önemli ve gerekli olduğunu beyan etmiştir. Bunun yanı sıra katılımcıların hemen hemen hepsi (f=14, %93,3) Kurumun görev alanı dışında kalan istisnaların yerinde bir düzenleme olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca bir katılımcı istisnaların makul ve mantıklı olduğunu ancak kamu hizmeti yürüten özel hukuk tüzel kişilerin Kurumun görev alanı içinde olmasını sakıncalı bulduğunu, diğer bir katılımcı ise 6328 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen istisnaların yoruma açık noktaları içinde barındırdığını ve tartışılmaya değer olduğunu ifade etmiştir.

Kuruma başvuru yapabilmek için İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekip gerekmediğine ilişkin katılımcılardan farklı görüşler gelmiştir. Katılımcıların çoğunluğu (f=11, %73,3) Kuruma başvuru yapabilmek için İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekliliğine inanırken, düşük bir kısmı (f=4, %26,6) bu uygulamanın gereksiz olduğunu düşünmektedir.

Katılımcılar özellikle problemin çözülmesi için idareye son bir fırsat (şans) tanınması üzerinde durarak başvuru yollarının tüketilmesinin gerekli olacağını ifade etmişlerdir. Ayrıca idare tarafından rahatlıkla çözülebilecek bir konu için Kuruma başvuru yapmanın önüne geçileceğini ve böylece Kurumun iş yükünün de hafifleyeceğini belirtmişlerdir. Aksi yönde görüş beyan eden katılımcılar ise Kurumun inceleme ve araştırma alanının kısıtlanacağı, vatandaşların mağduriyetine sebep verebileceği gibi nedenlerden dolayı başvuru yollarının tüketilmesinin gereksiz olacağını ifade etmişlerdir.

Elde edilen görüşler; Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru yapabilmek için İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi zorunluluğu ile KDK'nın görev alanı dışında kalan istisnaların yerinde ve gerekli olduğunu göstermektedir. Ayrıca Kuruma, re'sen harekete geçme yetkisinin verilmemesinin eksiklik olduğu, özellikle insan hakları kapsamındaki önemli problemlerin, toplumun geneline yayılmış veya kamuoyuna mal olmuş hak ihlallerin varlığı durumlarında re'sen harekete geçme yetkisinin kanun değişikliği ile Kuruma tanınması gerektiği anlaşılmaktadır. Böylece hatalı işleyen sisteme doğrudan müdahale imkânı tanınacağı ve Kurumun daha etkin hale geleceği söylenebilir.

Kurumun görev alanı ile ilgili istisnalara, re'sen harekete geçebilme kabiliyetine ve Kuruma başvuru yapabilmek için İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda öngörülen idari başvuru

yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi zorunluluğuna ilişkin bazı katılımcıların görüşleri şu şekildedir;

“Re’sen inceleme yetkisi elbette olmalı. Ancak gerekli görüldüğünde Kurumun özel rapor hazırlama yetkisi olduğu düşünüldüğünde, bu konuda çok da elimiz kolumuz bağlı değil diye düşünüyorum. Bu noktada resen inceleme yetkisinin yanında resen incelememe yetkisinin de önemli ve gerekli olduğu kanaatindeyim.” (K4)

“Kurum şikâyet üzerine harekete geçmektedir. Re’sen harekete geçme yetkisi verilmemiştir. Yorum yöntemiyle bu yetki kullanılabilir; ancak kanun değişikliğiyle bu yetki doğrudan tanınmalıdır. Toplumı ilgilendiren genel konularda kendiliğinden harekete geçerek gerekli inceleme - araştırma yaparak sonuçlarını kamuoyuna duyurmalıdır ki işlevini tam anlamda yerine getirebilsin.” (K8)

“İstisnalar genel olarak bilinen yasama faaliyeti, yargı kararları, sırf askeri işlemler ve Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemlerdir. Hepsini göz önüne aldığımızda istisnaların gerekliliğini erkler ayrılığının korunması açısından yerinde olduğu kanaatindeyim.” (K1)

“İstisnalar net bir şekilde düzenlendiği için yerinde bir uygulamadır.” (K10)

“KDK alışılagelmiş bir denetim kurumu olmayıp, amacı idareleri denetlemek değildir. Güçlü devletin karşısında savunmasız olan bireyin yanında olmanın yanı sıra idarenin yanlış bir uygulaması varsa buna işaret ederek hukuka ve hakkaniyete aykırı uygulamayı ortadan kaldırmayı amaçlar. İdari başvuru yollarının tüketilmesi şartı ile, idareye bir nevi şans tanınmakta, eğer hukuka ve hakkaniyete aykırıysa, bahse konu eylem ve işlemin bunu gerçekleştiren idare tarafından bizzat geri alınması/kaldırılması için idareye fırsat tanınmaktadır.” (K6)

“Bu düzenleme Kurumun etkinliğini zayıflatacakmış gibi görünse de iç tutarlılık açısından gereklidir. Çünkü yargısal aşamaya gelmeden çözüm hedefleyen bir yöntem, idarenin kendi içerisinde sorunlarını aşmasını da beklemek mecburiyetindedir. Belki de ilgili idare yaptığı yanlıştan dönme erdemi gösterecektir. Ayrıca Kurumun telafisi güç veya imkânsız zararların doğması olasılığı karşısında bu şartı aramayacağına ilişkin yasal düzenlemenin varlığı, istenirse ve şartları oluşursa yukarıda belirtilen aşamaların rahatlıkla aşılabilmesini mümkün kılmaktadır.” (K15)

“Bazı vatandaşlarımızın haklarını arayabilmek ve elde edebilmek için mahkemeye başvurması halinde zahmetli ve maddi/manevi yönlerden külfetli bir takım yollardan geçmesi

gerektiği herkesin malumu. Tabi bazen maddi imkânlardan yoksun kişilerin bu yollara başvurabilmesi mümkün olamamaktadır. Bununla birlikte bu kişilerin haklarını arama konusunda süre konusunda ekstradan bilgi sahibi olması gerekmektedir. Doğaldır ki sürelerle ilgili kısıtlamalar bazen mağduriyete sebebiyet verebilmektedir. Bu nedenlerle, mağduriyet olduğu düşünülen konularda süre şartı ve idari başvuru yolları şartı aranmasının Kurumun hedeflediği amaç ile örtüştüğünü düşünmüyorum.” (K9)

“Kurumun inceleme ve araştırma alanını kısıtladığını düşünüyorum. Aslında bu tür bir kısıtlamanın olmaması gerektiği kanaatindeyim. Olmaması halinde daha çok şikayet konusunu inceleme imkanı bulabilecektir.” (K1)

2.3.4. Kamu Denetçiliği Kurumu Kararlarının Bağlayıcılığı

Kamu Denetçiliği Kurumu kararlarının hukuki niteliği ve idareler üzerindeki etkileri ile ilgili katılımcılara 2 soru sorulmuştur. Katılımcıların bu sorulara verdikleri cevaplara ilişkin frekans (f) ve yüzde (%) dağılımı Tablo-33’te gösterilmiştir.

Tablo-33: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu Kararlarının Bağlayıcılığına İlişkin Görüşleri

Kategoriler	f	%
Tavsiye Kararları Etkilidir	12	80
Tavsiye Kararları Etkili Değildir	3	20
Etkinlik Zamanla Artacaktır	10	66,6

Kamu Denetçiliği Kurumu kararlarının bağlayıcılığı ve idareler üzerindeki etkileri ile ilgili elde edilen bulgular Tablo-33’te özetlenmiştir. Tablo-33 incelendiğinde görüldüğü üzere; katılımcıların çok büyük çoğunluğu (f=12, %80) KDK’nın vermiş olduğu tavsiye kararlarının etkin ve idareler üzerinde etkili olduğunu ifade etmişlerdir. Katılımcıların küçük bir kısmı (f=3, %20) ise KDK’nın vermiş olduğu tavsiye kararlarının etkili olmadığını belirtmiştir. Ancak tavsiye kararlarının gerek etkili olduğunu gerekse de etkili olmadığını savunanların büyük çoğunluğu (f=10, %66,6) zaman olgusuna vurgu yaparak, ilerleyen dönemlerde kararların daha etkili olacağını ve dolayısıyla da Kurumun etkinliğinin artacağını ifade etmişlerdir.

Tavsiye kararlarının etkili olduğunu savunan katılımcıların üzerinde durduğu noktalar; Kurumun gücünü kamuoyundan ve halktan aldığını, tavsiye kararlarına uymayan İdarelerin yıllık raporlar vasıtasıyla TBMM'ye sunulacağını ve manevi olarak kamuoyu baskısının oluşacağını belirtmişlerdir. Yine üzerinde durdukları önemli bir husus da adalet, hakkaniyet, iyi yönetim ilkeleri ve insan hakları açılarından ayrı ayrı değerlendirilen şikâyet konularının boşluk kalmayacak biçimde iyi gerekçelendirilerek yazıldığında idarelerin bu kararlara muhakkak uyacağı şeklindedir.

Tavsiye kararlarının etkili olmadığını savunan katılımcıların gerekçeleri ise, ülkemizde yargı kararlarının bile İdarelerce uygulanmak istenmediği veya geç uygulandığı gerçeği ve bu algının vatandaşlarda Kuruma karşı oluşturduğu olumsuz izlenim şeklindedir.

Fakat her iki görüşün ortak noktası, zaman içinde hukuk kültürünün ve bakış açısının değişmesi ile birlikte idareler tarafından, tavsiye kararlarına uyulacağı yönündedir.

Bu tema altında anlatılan bulgular; Kurumun vermiş olduğu kararların her ne kadar tavsiye niteliğinde olsa da incelemelerin adalet, hakkaniyet, iyi yönetim ilkeleri, insan hakları açılarından ayrı ayrı değerlendirildiği için İdareleri yanlış uygulamalardan vazgeçirmekte başarılı olduğunu ve Kurumun vermiş olduğu tavsiye kararlarının bir dezavantaj veya zayıflık değil tam aksine Kurumun gücü olduğunu, hatta bağlayıcı kararlardan bile daha etkili olduğunu göstermektedir. Yine kararların hukuki mahiyetinden ziyade yasamanın desteğini alabilmenin ve kamuoyunu harekete geçirebilmenin daha önemli olduğunu, eğer bu destek sağlanmış ise kararların çok rahat uygulanacağını göstermektedir. Bununla beraber zamana bağlı olarak demokrasi ve haklar kültürünün oluşması, hukuk kültürü ve duyarlılığın artması, zihniyetin değişmesi ile bu konuda çok daha başarılı sonuçlar alınacağı anlaşılmaktadır. Bu sonuçlara göre KDK'nın kararlarının bağlayıcılığı ve diğer idarelere etkisinin, kamuoyundaki algının aksine, olumlu sonuçlar doğurduğu, ancak gerek bu olumsuz algının değişmesinin, gerekse de temel anlayışın dönüşüme uğramasının zamana bağlı olduğu, dolayısıyla Kuruma yüklenen misyonun zamanla doğru orantılı olarak gerçekleşeceği söylenebilir.

Kamu Denetçiliği Kurumu kararlarının bağlayıcılığı ve idareler üzerindeki etkileri ile ilgili bazı katılımcıların görüşleri şu şekildedir;

“Kurumumuzu farklı yapan, yargı kurumlarından ayıran ve esnek hareket edebilmesine olanak veren bir husus da tavsiye niteliğinde karar vermesidir. Bu durumu bir zayıflık değil bir güç olarak görüyorum. İyi gerekçelendirilmiş sağlam bir tavsiye kararına uymayan bir idare karşısında dosya kapatılmaz ve idareyi ikna için gerekli görüşmeler yapılır

ve mecliste, kamuoyunda konunun duyulmasını sağlama yönünde faaliyetler sürdürülürse tavsiye kararlarına muhakkak uyulur. Bu sayılanları ancak esnek bir kurum yapabilir. Ancak bu zamanla oturacak bir konu. İdari kültürümüz henüz buna hazır değil gibi. Ama ilk aylarımıza göre yine de epey yol katedildi” (K4)

“Kurumun esas hakkındaki kararlarının hukuki mahiyeti, bağlayıcı olmamasıdır. Ancak en önemli kararı niteliğindeki “tavsiye kararı”nın dahi bağlayıcı olmaması Kuruma yönelik bakış açısını etkilememelidir. Ombudsmanlık Kurumlarının dünyadaki örneklerinin ortak noktalarından biri, kararlarının bağlayıcı olmamasıdır. Ayrıca yurtdışındaki benzer kurumların kararlarının uygulanma oranı oldukça yüksektir. Önemli olan hukuki mahiyetinin ne olduğu değil, Kurumun yasamanın desteğini almış ve kamuoyunu harekete geçirebilmiş bir konumda olmasıdır. Bunun başarılması halinde siyasilerin ve kamuoyunun baskısını üzerinde hissedecek idareciler, kararları uygulama yönüne evrilecek ve kısa sürede kendilerini dönüştürmeye gayret edecektir.” (K15)

“Tavsiye niteliğinde değerlendirilen bir kararın yerine getirilmesi konusunda idarelerin pek de hevesli olduklarını söylemek mümkün değil. Nitekim KDK'nın tavsiye kararlarının yerine getirilmesi hususunun Kurumun tanınması, kabul görmesi ve başka faktörlerle orantılı olduğunu düşünüyorum. Dünya örneklerine bakıldığında idari teşkilatlar, KDK ve benzeri ad altındaki kurumların vermiş olduğu kararları yerine getirme konusunda özen göstermektedirler. Bununla birlikte, KDK ve benzeri ad altındaki kurumların vermiş olduğu kararları uygulama konusunda arka sıralarda kalmamaya dikkat ederek, bunu prestij meselesi olarak değerlendirmektedirler. Bu kapsamda, KDK'nın vermiş olduğu kararların ülkemiz idari teşkilat yapısında kabul görmesi ile orantılı olduğunu düşünüyorum” (K9)

2.3.5. Kamu Denetçiliği Kurumu Uzmanlarının Yetkinliği

Katılımcılara, Kamu Denetçiliği Kurumu'nda başvuruları inceleyen uzmanların, uyuşmazlıkları çözme alanındaki yetkinliklerine ilişkin görüşlerini öğrenebilmek amacıyla 1 soru yöneltilmiştir. Üç (3) katılımcı bu soruya cevap vermemiştir. Soruya cevap veren oniki (12) katılımcıdan ise farklı görüşler gelmiş olup bu soruya verdikleri cevaplara ilişkin frekans (f) ve yüzde (%) dağılımı aşağıda ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

Görüş beyan eden katılımcıların büyük çoğunluğu (f=9, %75) başvuruları inceleyen uzmanların, uyuşmazlık alanında yetkin olduğuna inanırken düşük bir kısmı (f=3, %25) yetkin olmadığını düşünmektedir.

Katılımcılar (f=9, %75) uzmanların çalışma konularına vakıf olmaları, tecrübeli olmaları, incelemelerini ilgili mevzuat ve yargı kararlarını tarayarak tarafsız bir şekilde yerine getirmeleri ve özellikle taraflar arasında uzlaşma sağlanması noktasında büyük rolleri olduğu üzerinde durarak KDK uzmanlarının, uyuşmazlıkları çözme alanında yetkin olduğunu ifade etmişlerdir. Bazı katılımcıların görüşleri şu şekildedir;

“Uzmanlar çeşitli alanlarda çalışmış, yetkin kişilerdir. Daha önce çeşitli devlet kurumunda çalışmış, iş tecrübesi olan kişilerdir. Uzman ya da müfettiş kadrosundan Kuruma gelmiş kişilerdir. Ayrıca Kurumda geçici görevlendirmeye çalışan hâkimler de var. Dolayısıyla uzmanlar alanında yetkin kişilerden oluşmaktadır.” (K8)

“KDK Kanunda belirtildiği üzere bazı istisnalar dışında görev alanı çok geniştir. Bununla birlikte, KDK kurulurken kamu idarelerinde görev yapan personel (uzman) arasından seçim yapılarak oluşturulmuş ve daha sonra uzman yardımcısı alımı gerçekleştirilmişti. Nakille çeşitli kurumlardan geçiş yapan personellerin kendi kurumları ile ilgili işlemleri konusunda bilgi sahibi olmalarından dolayı vatandaşın şikâyet başvurularını daha iyi irdeleyebilme yeteneğine sahipler. Bu iş mutfakta yemek yapma ile kitaptan yemek tarifi öğrenmeye benziyor. Kuruma uzman yardımcısı alınması gerekmele birlikte zaman zaman ihtiyaç dâhilinde nakille personel alınması gerektiği kanaatindeyim.” (K9)

“Uzmanların tek başlarına bir başvuruyu sonuçlandırma gibi bir yetkileri bulunmamaktadır. Sadece karar öncesinde şikâyet konusuna ilişkin yapmış oldukları araştırma ve incelemeler sonucu oluşturdukları kanaat raporlarını denetçilerine sunarlar. Ancak inceleme ve araştırma safhasından gerek vatandaşla gerekse idareyle bir uzlaşma sağlanmasında büyük role sahiptir.” (K1)

Katılımcıların düşük bir kısmı (f=3, %25) ise, uzmanların memuriyet zihniyetinden kurtulamamaları ve iletişim araçları ile sorun çözme noktasında zorlanmaları nedenleriyle uyuşmazlık alanında yetkin olmadıklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların bu yöndeki görüşleri şu şekildedir;

“Çoğunlukla yetersiz olduğunu düşünüyorum. Bu Kurumun yalnızca alanlarının en iyisi olan kişilerle çalışması, bunların Ombudsman tarafından devlet memurları veya özel sektörden geçici suretle görevlendirilmesi gerekiyor.” (K2)

“Değişik kurumlardan nakil yoluyla gelen sayın uzmanlar yetkinliklerini özel edecekler, diğer kurumlardaki memuriyet zihniyetinden kurtulmadıkça.” (K3)

“Bu konuda alınmış özel bir eğitimimiz bulunmamaktadır. Gerek idareyle gerekse şikâyetçi ile yapılan görüşmelerde zaman zaman etkin oluyoruz. Ancak kimi zaman da çaresiz kalabiliyoruz. Bu duruma yönelik bir eğitimin şart olduğunu düşünüyorum. Özellikle kamu idarelerinden gelmiş olan bizler, iletişim araçları ile sorun çözme konusunda (yazışma olmadan adım atamayan bir sistemden geldiğimiz için) bence zorlanıyoruz ve yetkin değiliz.”
(K4)

KDK’da başvuruları inceleyen uzmanların uyuşmazlık çözme alanındaki yetkinliklerini gerek yeterli gören gerekse de yetersiz bulan bazı katılımcıların ortak görüşü, kamu veya özel sektörden sadece alanlarının en iyisi olan kişilerin nakil yoluyla Kuruma alınması yönündedir.

Bu tema altında anlatılan bulgular; Kamu Denetçiliği Kurumu’nda başvuruları inceleyen uzmanların, çalışma konularına vakıf olmaları, tecrübeli olmaları ve tarafsız şekilde araştırma yapmaları nedenleriyle uyuşmazlık alanında yetkin olduğunu göstermektedir. Yine de uzmanların, idarelerin iş/işlemleri hakkında belirli periyotlarla hizmet içi eğitime tabi tutulması ve Kurum içi motivasyon sağlanması yetkinliklerini ve verimliliklerini arttırabilir.

2.3.6. Kamu Denetçiliği Kurumu’nun İhtisaslaşma Şeklinde Örgütlenmesi

Katılımcılara, Kamu Denetçiliği Kurumu’nun genel örgütlenme yapısı yerine özel (ihtisaslaşmış) Kamu Denetçiliği yapısının oluşturulması hakkındaki görüşlerini öğrenebilmek amacıyla 1 soru yöneltilmiştir. Yöneltilen soruya iki (2) katılımcı cevap vermemiştir. Soruya cevap veren onüç (13) katılımcının bu soruya verdikleri cevaplara ilişkin frekans (f) ve yüzde (%) dağılımı Tablo-34’te gösterilmiştir.

Tablo-34: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu’nun İhtisaslaşma Şeklinde Örgütlenmesine İlişkin Görüşleri

Kategoriler	f	%
Özel Örgütlenme Yapısı Gereklidir	7	53,8
Genel Örgütlenme Yapısı Yerindedir	5	38,5
Zamanla Özel Örgütlenme Yapısı Uygun Olacaktır	8	61,5

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun genel örgüt yapısı yerine özel (ihtisaslaşmış) Kamu Denetçiliği yapısının oluşturulması ile ilgili elde edilen bulgular Tablo-34'te özetlenmiştir. Tablo-34 incelendiğinde görüldüğü üzere; katılımcıların hemen hemen yarısı (f=7, %53,8) özel (ihtisaslaşmış) Kamu Denetçiliği yapısı oluşturulmasının gerekli olduğunu ifade etmişlerdir. Katılımcıların daha az bir kısmı (f=5, %38,5) ise KDK'nın mevcut (genel) örgütlenme yapısının yerinde olduğunu belirtmiştir. Ancak katılımcıların daha büyük çoğunluğu (f=8, %61,5) zamana bağlı olarak ilerleyen dönemlerde ihtisaslaşma yoluna gidilmesinin daha faydalı olacağını ve daha olumlu etkiler doğuracağını ifade etmişlerdir.

Elde edilen görüşler; Kamu Denetçiliği Kurumu'nun şu anki genel örgüt yapısı yerine özel (ihtisaslaşmış) Kamu Denetçiliği yapısının oluşturulmasının gerekli ve faydalı olduğunu göstermektedir. Ancak Kurumun, kamuoyunda tanınırlığının artması, sisteme adapte olması ve vatandaşlar tarafından daha iyi anlaşılması ile zaman içinde özel (ihtisaslaşmış) bir yapıya dönüştürülmesinin daha iyi olacağı ve daha sağlıklı sonuçlar vereceği anlaşılmaktadır. Bu sonuçlara göre mevcut durumda her ne kadar denetçiler arasında konu bazlı fonksiyonel bir ayırım yapılmış olsa da uzmanlaşmanın daha faydalı olacağı ve bu dönüşümün ilerleyen zamanlarda uygulanmasının gerektiği söylenebilir.

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun özel (ihtisaslaşmış) veya genel bir örgütlenme yapısının oluşturulması ile ilgili bazı katılımcıların görüşleri şu şekildedir;

“Hem Kamu Denetçilerinin hem de Kamu Denetçiliği uzmanlarının belirli alanlarda ‘uzmanlaşması’nın gerekliliğine inanıyorum. Somut örneklerini sıklıkla yaşadık.” (K4)

“Kurum vatandaşlarca daha çok anlaşıldıkça, daha etken oldukça, tanınırlığı arttıkça ihtisaslaşmanın daha iyi olacağı ve daha sağlıklı sonuçlar vereceğini düşünüyorum” (K10)

“Bu tip bir yapılanmanın tesisi için henüz erken olduğunu söylemek yerinde olur. Çünkü Kurum, mevcut haliyle dahi devlet aygıtı içerisinde henüz kendini ispat edememiştir. Kurumsallaşmasını tamamlayan ve kendisini kamuoyuna tanıtmayı başarmış bir KDK'nın gelecekte evrilebileceği aşamalardan birinin Özel Ombudsmanlık kurumlarının kurulması olacağını öngörebiliriz. Buna rağmen ihtisaslaşmasını kendi içinde tesis eden ve yurt geneline yaygınlaşacak bürolarıyla teşkilatını yerele ulaştırmış bir KDK'nın ülkemiz için daha yararlı olacağını düşünmekteyim.” (K15)

“Kurumumuz yanında ihtisaslaşmış Ombudsmanlıkların açılması, yetki çatışmaları ve kamuoyunda kafa karışıklığına yol açabileceğinden, güçlü ve etkin tek bir Kurumun olması daha yerindedir” (K6)

“Ülkemizde KDK, genel örgüt yapısı şeklinde örgütlenmiş olsa da Denetçiler arasında iş bölümü bulunmaktadır. Bu işbölümü çerçevesinde şikâyet başvuruları ilgili birime/Denetçiye gönderilmektedir. Bu nedenle KDK'nun genel örgüt yapısı yerine özel yapı şeklinde oluşturulmasının çok farklı bir sonuç doğuracağını düşünmüyorum.” (K9)

2.3.7. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Vergisel Uyuşmazlıklar Konusundaki Etkinliği

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vergisel uyuşmazlıkları çözme ve Maliye Bakanlığı'nın yapmış olduğu iş/işlemleri denetleme konusundaki etkinliği ile ilgili katılımcılara 2 soru yöneltilmiştir. Sorulan bu sorulara sekiz (8) katılımcı, konu hakkında bilgi sahibi olmadığını belirterek cevap verememiştir. Soruları cevaplandırabilen yedi (7) katılımcının bu sorulara verdikleri cevaplara ilişkin frekans (f) ve yüzde (%) dağılımı Tablo-35'de gösterilmiştir.

Tablo-35: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Vergisel Uyuşmazlıklar Konusundaki Etkinliğine İlişkin Görüşleri

Kategoriler	f	%
Başvuru Geldiği Takdirde Gereği Yapılır	7	100
Şikâyet Başvuruları Düşük Seviyededir	4	57,1
Yerleşik Bürokratik Yapıyı Kırmak Zordur	3	42,8
Farkındalığın Artması Gerekir	7	100
Etkinlik Zamanla Artacaktır	7	100

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vergisel uyuşmazlıkları çözme ve Maliye Bakanlığı'nın yapmış olduğu iş/işlemleri denetleme konusundaki etkinliğine yönelik elde edilen bulgular Tablo-35'de özetlenmiştir. Tablo-35 incelendiğinde görüldüğü üzere; görüş beyan eden katılımcıların tamamı (f=7, %100) Kamu Denetçiliği Kurumu'nun şikâyet başvurusu üzerine inceleme ve araştırma yaptığını, vergisel konulara ilişkin şikâyet geldiğinde de gerekli inceleme ve araştırmayı yapacaklarını, Kamu Denetçisi altında bu alana ilişkin ayrı bir birimin de bulunduğunu ifade etmişlerdir. Bunun yanı sıra görüş beyan eden katılımcıların çoğunluğu (f=4, %57,1) Kurumun yeterince tanınmadığı için vergisel konulara ilişkin şikâyet başvurularının diğer alanlara nazaran düşük seviyelerde kaldığını

belirtmişlerdir. Kurumun tanınırlığı dışında, vergisel konularla ilgili şikâyet başvurularının düşük seviyelerde kalmasının diğer bir nedeni olarak da mükelleflerin vergisel uyumsuzlukları için öncelikle “uzlaşma” yolunu tercih etmeleri gösterilmiştir. Ayrıca katılımcıların bir kısmı (f=3, %42,8) Maliye Bakanlığı’nın tutucu bakış açısı nedeniyle direnç gösterdiğine ve mali mevzuat ve yerleşik bürokratik yapının düşüncelerini kırmanın görece olarak zor olduğuna değinmiştir. Yine görüş beyan eden katılımcıların tamamı (f=7, %100) mükelleflerin Kurumun farkındalığını anladıkça, Kurumu daha iyi tanıdıkça ve Kuruma olan güvenleri arttıkça başvuruların da artacağını böylece KDK’nın vergisel uyumsuzlukları çözme konusundaki etkinliğinin de zamana bağlı olarak artacağını belirtmişlerdir.

Bu tema altında anlatılan bulgular; Kurumun şikâyet başvurusu üzerine inceleme ve araştırma yaptığını ancak yeni olması, yeteri kadar tanınmaması gibi nedenlere bağlı olarak vergisel konulara ilişkin şikâyet başvurularının diğer alanlara nazaran düşük seviyelerde kaldığını, mükellefler Kurumun farkındalığını anladıkça, Kurumu daha iyi tanıdıkça şikâyet başvurularının artacağını, birbirini besleyen ve zincirleme işleyen bu süreç sonucunda vergisel uyumsuzlukları çözme konusunda KDK’nın da etkinliğinin artacağını göstermektedir. Ayrıca bürokratik yapının düşüncelerini kırmanın ve klasik bakış açısının değiştirilmesinden kaynaklanan zorluğun Kurumun önünde engel olarak görüldüğünü, bu engelin de zamanla yıkılmasıyla Kurumun etkinliğinin artmasına katkı sağlayacağını göstermektedir.

Kurumun vergisel uyumsuzlukları çözme ve Maliye Bakanlığı’nın yapmış olduğu iş/işlemleri denetleme konusundaki etkinliğine ilişkin bazı katılımcıların görüşleri şu şekildedir;

“Vergi mevzuatı açısından bakıldığında vergi uyumsuzluklarını “uzlaşma” yoluyla çözme yetkisinin vergi idarelerinde olduğunu görmekteyiz. Dolayısıyla mükellefler önce bu yolu seçmektedirler. Vergi uyumsuzluklarını çözme konusunda mükelleflerin Kurumun farkındalığını anlamaları ile KDK’nın etkinliğinin daha da artacağını düşünüyorum.” (K1)

“Mükellefler Kurumun farkındalığını anladıkça, Kurumu daha iyi tanıdıkça vergisel uyumsuzlukları çözme konusunda KDK’nın da etkinliği artacaktır düşünüyorum.” (K11)

“Vergisel uyumsuzluklara ilişkin şikâyet başvurusu yapılırsa ilgili birimdeki uzmanlar ve ilgili denetçi sorunu çözmek için gereğini yapar.” (K13)

“Mali mevzuat ve yerleşik bürokratik yapının düşüncelerini kırmak görece olarak daha zordur.” (K2)

“Maliye bakanlığının tutucu bakış açısının değiştirilmesi ile etkinliğin sağlanabileceğini düşünüyorum.” (K14)

2.3.8. Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Vergi Mükelleflerinin Haklarını Koruma Fonksiyonu

Katılımcılara, Kamu Denetçiliği Kurumu’nun vergi mükelleflerinin haklarını koruma konusundaki rolü ve fonksiyonu hakkındaki görüşlerini öğrenebilmek amacıyla bir (1) soru yöneltilmiştir. Sekiz (8) katılımcı bu soruya, konu hakkında bilgi sahibi olmadığını belirterek cevap verememiştir. Soruya cevap verebilen yedi (7) katılımcıdan ise farklı görüşler gelmiş olup bu soruya verdikleri cevaplara ilişkin frekans (f) ve yüzde (%) dağılımı aşağıda ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

Görüş beyan eden katılımcıların büyük çoğunluğu (f=5, %71,4) Kurumun vergi mükelleflerinin haklarının korunmasına ilişkin fonksiyonunun gerekli ve yararlı olduğuna inanırken, düşük bir kısmı (f=2, %28,6) böyle bir fonksiyonun gereksiz olduğunu düşünmektedir.

Görüş beyan eden katılımcıların büyük çoğunluğu (f=5, %71,4) Kamu Denetçiliği Kurumu’nun vergi mükelleflerinin haklarını koruma konusundaki rolü ve fonksiyonu sayesinde, mükelleflerin İdare karşısında korunmasının ve bağımsız bir şekilde temsil edilmesinin sağlandığını aynı zamanda İdare karşısında mükelleflerin yalnız bırakılmadığını ifade etmişlerdir. Bazı katılımcıların bu yöndeki görüşleri şu şekildedir;

“Genel bir örgüt yapısı olmasına rağmen vergi konusu bir Ombudsmanda toplanmış olup, bu konuya ilişkin başvurular bu Ombudsman tarafından mükellef haklarını koruma noktasında zaten idareye karşı bağımsız bir şekilde mükellefi temsil etmektedir.” (K1)

“Sadece vergi mükelleflerinin değil, KDK idareye karşı bireyin hakkını korumaktadır. Kurumun kuruluş amacı idarenin hukuka ve hakkaniyete aykırı her türlü tutum ve davranışına, eylem ve işlemine karşı bireyi korumaktır.” (K6)

“İdare karşısında bağımsız bir şekilde temsil edilmek mükellefler açısından birçok fayda sağlayabilir. Kurum bu fonksiyonunu daha da geliştirmelidir.” (K11)

Görüş beyan eden katılımcıların düşük (f=2, %28,6) bir kısmı ise, Kurumun uzlaşma rolünü ön plana çıkartarak KDK’nın vergi mükelleflerinin haklarının korunmasına ilişkin

fonksiyonunun gerekli olmadığını ifade etmişlerdir. Katılımcıların bu yöndeki görüşleri şu şekildedir;

“Mükellefleri temsil etme görevi için hukuki dayanağın bulunmadığı, Kurumun temsilden ziyade uzlaşma sağlama rolü bulunmaktadır.” (K14)

“Ülkemizdeki vergi sistemi nevi şahsına münhasır olduğundan kıyaslama yapılamaz.” (K2)

Bu tema altında anlatılan bulgular; insan haklarının mikro bir boyutu olarak düşünülebilecek vergi mükelleflerinin haklarının korunması konusunda KDK'nın mükelleflerin İdare karşısında korunmasını ve bağımsız bir şekilde temsil edilmesini sağladığını göstermektedir. Ancak bu görevin daha da geliştirilmesi ve aktif şekilde kullanılması sayesinde mükellef haklarının garanti altına alınması etkin bir şekilde sağlanacaktır. Böylece Gelir İdaresi ile mükellef ilişkilerinin gelişmesine ve mükelleflerin vergiye uyumunun artmasına yardımcı olacaktır.

2.3.9. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Mükelleflere Danışmanlık Hizmeti

Sunması

Katılımcılara, Kamu Denetçiliği Kurumu'nun mükelleflere danışmanlık hizmeti sunması gerekip gerekmediğine ilişkin görüşlerini öğrenebilmek amacıyla bir (1) soru yöneltilmiştir. Dört (4) katılımcı bu soruya, kendi uzmanlık alanları olmadığı ve konu hakkında bilgi sahibi olmadığını belirterek cevap verememiştir. Soruya cevap verebilen onbir (11) katılımcıdan ise farklı görüşler gelmiş olup bu soruya verdikleri cevaplara ilişkin frekans (f) ve yüzde (%) dağılımı aşağıda ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

Konuya ilişkin görüş beyan eden katılımcıların büyük çoğunluğu (f=8, %72,7) Kurumun mükelleflere danışmanlık hizmeti sunmasına ilişkin bir fonksiyonunun olmaması gerektiğine inanırken, düşük bir kısmı (f=3, %27,3) böyle bir fonksiyonun faydalı ve gerekli olduğunu düşünmektedir.

Katılımcıların büyük kısmı (f=8, %72,7) Kurumun idari hatalara ve hak ihlallerine odaklanması gerektiğini savunarak böyle bir fonksiyonun Kurumun kuruluş amacına aykırı olduğunu belirtmişlerdir. Mükelleflerin özel sektörden (SMMM, YMM ve bağımsız denetim şirketleri) hizmet satın alarak sorunlarını çözmesi gerektiği üzerinde durarak KDK'nın

mükelleflere danışmanlık hizmeti sunmasının gereksiz olacağını ifade etmişlerdir. Bazı katılımcıların görüşleri şu şekildedir;

“Olmaması gerektiğini düşünmüyorum. Çünkü Ombudsman bağımsız bir şekilde idare ile vatandaş arasındaki sorunu çözmeye odaklanmaktadır. Dolayısıyla yapmış olduğu inceleme ve araştırma sonucunda bir karara vararak idare veya vatandaşı haklı bulmaktadır. Mükellefe danışmanlık konusunda zaten ülkemizde mali müşavirlik, YMM’lik ve bağımsız denetim şirketleri mevcuttur.” (K1)

“Kurumumuzun danışmanlık hizmeti bulunmamaktadır. Kaldı ki bunu gerçekleştirebilecek başka kurum, kuruluş ve dernekler mevcuttur. Böyle bir uygulama Kurumun kuruluş amacına da aykırı olacağından böyle bir fonksiyonun olmaması gerektiğini düşünüyorum.” (K6)

“Böyle bir fonksiyon bence olmamalı, konuya ilişkin ilgili idarenin ilgili birimleri bulunmakla birlikte, gelir idaresinin halkla ilişkileri durumuna gelinebileceğini düşünüyorum.” (K14)

Katılımcıların düşük bir kısmı (f=3, %27,3) ise, mükelleflere eğitici-öğretici faaliyetlerde bulunmanın ve uzman desteği sağlamanın mükelleflerin haklarını daha etkin kullanabilmelerine yardımcı olacağından KDK’nın mükelleflere danışmanlık hizmeti sunmasının gerekli ve faydalı olacağını ifade etmişlerdir. Bazı katılımcıların görüşleri şu şekildedir;

“Danışmanlık hizmeti sunması faydalı olur çünkü vatandaşların teknik konular konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları için haklarını etkin olarak kullanamayabilirler.” (K5)

“Vergi mükelleflerinden bağımsız olarak Kurumun, tüm dünyadaki benzerlerinde olduğu gibi, vatandaşları yönlendirici bir görevinin de bulunduğu söylenebilir. Yani hakkını nasıl arayacağını bilemeyen vatandaşlara hukuki danışmanlık yapılmak suretiyle onların bilinçlenmesi de sağlanmaktadır. Bu noktada yol göstericilik vazifesi eğiticilik rolüyle kaynaşmış bir mahiyettedir.” (K15)

KDK’nın mükelleflere danışmanlık hizmeti sunması fonksiyonunu hem faydalı bulanların hem de gereksiz görenlerin aynı noktada birleştiği nokta ise; böyle bir görevi icra edebilmek için Kurum’da gerekli yetişmiş uzman personelin ve alt yapının bulunmadığı konusu olmuştur.

Bu tema altında anlatılan bulgular; Kamu Denetçiliği Kurumu'nun (en azından şimdilik) mükelleflere danışmanlık hizmeti sunması gibi bir fonksiyonun gerekli olmadığını, Kurumun öncelikle İdarenin işlem ve eylemleri ile tutum ve davranışlarına ilişkin şikâyetleri tarafsız bir şekilde inceleyerek sorunları çözmeye odaklanması gerektiğini göstermektedir.

2.3.10. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Vergi Sorunları İle İlgili Görüş Bildirmesi

Katılımcılara, Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vergi sorunları ile ilgili görüş bildirme fonksiyonunun gerekli olup olmadığına ilişkin görüşlerini öğrenebilmek amacıyla bir (1) soru yöneltilmiştir. Beş (5) katılımcı bu soruya, konu hakkında bilgi sahibi olmadığını belirterek cevap verememiştir. Soruya cevap verebilen on (10) katılımcıdan bir (1) tanesi “Ülkemizde böyle yoğun bir başvuru bulunmuyor. Siyasi kararlara müdahale etmekten oldukça kaçınmak gerekir.” (K2) şeklinde olumsuz görüş bildirerek siyasi kararlara müdahale etmekten kaçınılması gerektiğini beyan etmiştir. Soruya cevap verebilen diğer dokuz (9) katılımcı bu soruya olumlu görüş beyan etmiş olup, verdikleri cevaplara ilişkin frekans (f) ve yüzde (%) dağılımı Tablo-36'da gösterilmiştir.

Tablo-36: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Vergi Sorunları İle İlgili Görüş Bildirmesine İlişkin Görüşleri

Kategoriler	f	%
Sorunlar tespit edilir	9	100
Sorunların çözülmesi kolaylaşır	9	100
Mecliste gündem oluşturulur	6	60

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vergi sorunları ile ilgili görüş bildirmesi ile ilgili elde edilen bulgular Tablo-36'da özetlenmiştir. Tablo-36 incelendiğinde görüldüğü üzere; olumlu görüş bildiren katılımcıların tamamı (f=9, %100) böyle bir fonksiyon sayesinde sorunların, net/özet bir şekilde tespit edileceği ve sorunların çözülmesinin kolaylaşacağını ifade etmişleridir. Katılımcıların büyük kısmı (f=6, %60) ise bu fonksiyon ile Mecliste gündem oluşturulabileceğinin üzerinde durmuştur.

Elde edilen görüşler; Kurumun vergi sorunları ile ilgili görüş bildirmesinin son derece faydalı olduğunu, bu fonksiyonun yardımıyla hem sorunların tespit edilmesi hem de bu

sorunların çözümüne ilişkin belirli bir disiplinin gelişeceğini göstermektedir. Yine tespit edilen sorunların TBMM Makamına iletilmesi ve Mecliste gündem oluşturulması, sorunların en üst seviyede tartışılma imkânını sağlamakta ve gereğinin yapılması için büyük bir fırsat sunmaktadır. Dolayısıyla KDK'nın vergi sorunları ile ilgili görüş bildirmesine ilişkin fonksiyonun yerinde olduğu ve bu fonksiyonun üzerinde hassasiyet ile durularak fiilen işletilmesinin gerektiği rahatlıkla söylenebilir.

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vergi sorunları ile ilgili görüş bildirmesi fonksiyonuna ilişkin bazı katılımcıların görüşleri şu şekildedir;

“Sorun raporlama sistemi sayesinde Mecliste gündem oluşturabilme imkânı doğduğu için son derece faydalı olacaktır. Böyle bir fonksiyonun olması faydalı olacaktır” (K13)

“Kamu Denetçiliği Kurumunda da vergi alanıyla ilgilenen denetçinin veya başdenetçinin böyle bir görüş bildirme fonksiyonunun olması gerektiği kanaatindeyim. Görüş bildirmelerini engelleyen şu anda bir kısıt yoktur.” (K1)

“Böyle bir fonksiyonun olması faydalı olacaktır. Böylece sorunlar net/özet bir şekilde Meclis gündemine gelebilecek ve istenilmesi durumunda sorunların çözülmesi için adımlar kolayca atılabilecektir.” (K10)

“İdari işleyişin neresinde bir aksaklık bulunuyorsa bunun Kurum tarafından dile getirilmesi gerekmektedir. Bunun vergi gibi kamu maliyesini ve tüm toplumu ilgilendiren çok önemli bir mesele olması, TBMM'ye ve kamuoyuna Kurum tarafından görüş sunulmasını bir zorunluluk haline getirmektedir.” (K15)

2.3.11. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Vergi Sistemini Geliştirme Fonksiyonu

Katılımcılara, Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vergi sistemini geliştirme fonksiyonunun olması gerekip gerekmediğine ilişkin görüşlerini öğrenebilmek amacıyla bir (1) soru yöneltilmiştir. Beş (5) katılımcı bu soruya, konu hakkında bilgi sahibi olmadığını belirterek cevap verememiştir. Soruya cevap verebilen on (10) katılımcının bu soruya verdikleri cevaplara ilişkin frekans (f) ve yüzde (%) dağılımı Tablo-37'de gösterilmiştir.

Tablo-37: Katılımcıların Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Vergi Sistemini Geliştirme Fonksiyonuna İlişkin Görüşleri

Kategoriler	f	%
Bütüncül değerlendirme sağlanır	9	90
Mevcut sorunlar tespit edilir	8	80
Çözüm önerileri sunulur	8	80
Mevzuatın geliştirilmesi sağlanır	8	80

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vergi sistemini geliştirme fonksiyonunun olması gerektiğine ve bu fonksiyonun fayda sağlayacağına yönelik elde edilen bulgular Tablo-37'de özetlenmiştir. Tablo-37 incelendiğinde görüldüğü üzere; görüş beyan eden katılımcıların neredeyse tamamı (f=9, %90) vergi sistemini geliştirme fonksiyonu sayesinde daha geniş bir perspektiften ve bütüncül bir bakış açısıyla değerlendirmelerin yapılabileceğini ve böylece etkinliğin artacağını savunmuşlardır. Ayrıca görüş beyan eden katılımcıların büyük çoğunluğu (f=8, %80) bu fonksiyon vasıtasıyla mevcut sorunların tespit edilmesi ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerilerinin sunulması üzerinde durarak bunların doğal bir sonucu olarak da mevzuatın geliştirilmesinin sağlanacağını ifade etmişlerdir. Ayrıca iki (2) katılımcı sisteme yönelik çalışmaların, KDK tarafından "özel rapor" konusu yapılarak incelenebileceğini ve benzer bir uygulamanın bu şekilde sağlanmaya çalışıldığını beyan etmiştir.

Bu tema altında anlatılan bulgular; Kurum tarafından yapılan analizlerin ve raporlarda sunulan tavsiyelerin, vergi mevzuatında ve vergilendirme sistemindeki gelişmeye büyük katkı sağlayacağını göstermektedir. Kurum tarafından ayrıca sistemin bütününe ilgilendiren sorunlara ilişkin farklı bir göz olarak ve bütüncül bakış açısıyla değerlendirmeler yapmasının mevzuatın geliştirilmesine önemli katkı sağlayacağını göstermektedir. KDK'nın her ne kadar özel rapor yoluyla vergi sistemini geliştirme fonksiyonunu yerine getirebileceği iddia edilse de bulgular, ayrıca ve özel olarak, Kurumda sistemi geliştirmeye yönelik fonksiyonunun mutlaka bulunması ve bu fonksiyonun fiilen uygulanması gerektiğini göstermektedir.

Kurumun vergi sistemini geliştirme fonksiyonunun sağlayacağı faydalara ilişkin bazı katılımcıların görüşleri şu şekildedir;

"Vergi sistemine ilişkin şikâyetler sonucu yapılacak bir analizle ilgili denetçinin bu konuda yapacağı araştırma ve incelemelerin, vergi sistemini geliştirme açısından büyük katkı sağlayacağı kanaatindeyim." (K1)

“Ombudsmanlık kurumlarının ‘sistemi’ geliştirmeye ve iyileştirmeye yönelik fonksiyonu kesinlikle olmalıdır. İdareden gelmiş biri olarak idarelerin kendi içlerindeki sorun alanlarını görmesi, ‘işletme körlüğü’nün varlığı nedeniyle istenilen şekilde olamamaktadır. Daha yukarıdan ve bütüncül bir bakış açısıyla yapılan değerlendirmelerin etkinliğine inanıyorum.” (K4)

“Böyle bir fonksiyonun olması faydalı olacaktır. Bu fonksiyon özellikle yukarıda bahsedilen sistematik sorunların çözülmeye çalışılması ve mevzuatın geliştirilmesi açısından çok önemli yarar sağlayacaktır. Mevcut durumda Kurum benzer bir uygulamayı özel raporlar yoluyla sağlamaya çalışmaktadır.” (K10)

“Raporlar vasıtasıyla sadece sorunlar dile getirilmekle kalınmayacaktır, aynı zamanda çözüm önerileri de getirilecektir. Eğer bu konuda vergi sisteminin değiştirilmesine ilişkin mevzuat değişikliğine gerek duyuluyorsa o halde bu yöndeki öneriler de dile getirilecektir. Yani sorunlara aşına olan üçüncü bir göz marifetiyle idarenin sıkıntıları görmesi ve değişik önerileri dikkate alması sağlanacaktır.” (K15)

3. ÇEŞİTLİ ÜLKE UYGULAMALARINDAN HAREKETLE TÜRKİYE İÇİN VERGİ OMBUDSMANI (KAMU DENETÇİSİ) YAPILANMASI İLE İLGİLİ ÖNERİLER

Türkiye için Vergi Ombudsmanı yapılanması ile ilgili öneriler; idari teşkilat içerisindeki yeri açısından öneriler, Vergi Ombudsmanının fonksiyonları açısından öneriler ve uygulamada yaşanan sorunlara ilişkin öneriler olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

3.1. İDARİ TEŞKİLAT İÇERİSİNDEKİ YERİ (YAPILANDIRILMASI) AÇISINDAN ÖNERİLER

İdari teşkilat içerisindeki yeri açısından öneriler; “KDK bünyesinde vergi ve mükellef hakları alanına özgü Kamu Denetçisi” ile “Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde ayrı bir Vergi Ombudsmanı” şeklinde sıralanabilir.

3.1.1. KDK Bünyesinde Vergi ve Mükellef Hakları Alanına Özgü Kamu Denetçisi

KDK’da görev yapan mevcut beş adet kamu denetçisinden bir tanesinin “kadın ve çocuk hakları” alanına özgü olması ve o konuyla ilgili inceleme ve araştırma yapmakla görevlendirilme zorunluluğu 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 7-1/f “Birisi

kadın ve çocuk hakları alanında görevlendirilmek üzere ...” hükmü gereğidir. Dolayısıyla “kadın ve çocuk hakları” alanında bir kamu denetçisi atanması kanunun emredici hükmüdür. Bu zorunluluk diğer alanlarda kendisini göstermediği için diğer konulara ilişkin şikâyetleri incelemek ve sorunları çözmek için denetçi atanması, kamu başdenetçinin inisiyatifindedir.

Görüldüğü üzere vergi ile ilgili sorunları çözmek amacıyla bir vergi kamu denetçisi atanması ihtiyaridir. Başdenetçi örneğin vergi ile ilgili şikâyet başvurularını az bularak veya diğer alanlara nazaran daha önemsiz olduğunu düşünerek bu alandaki şikâyetleri incelemek için bir kamu denetçisine ihtiyaç duymayabilir. Ancak vergi mevzuatı başlı başına bir uzmanlık statüsü gerektiren, hukuki, iktisadi ve mali yönleri bulunan geniş kapsamlı teknik bir konudur. Vergi alanının bu özel durumundan ötürü gerekli yeterliliğe ve donanıma sahip ayrı bir kamu denetçisi tarafından incelemelerin yürütülmesi şarttır.

Dolayısıyla gerek ayrı bir vergi kamu denetçisi görevlendirilmeme riskini ortadan kaldırmak ve gerekse de uzmanlık gerektiren vergi konularına ilişkin şikâyetlerin bu alanda donanımlı olmayan kişilerce yürütülmesini engellemek için, kamu denetçilerinden, en az bir tanesinin vergi alanında uzmanlaşmış, ayrı ve özel bir vergi denetçisi olması gerekmektedir. Böylece hem vergi alanına ilişkin şikâyet başvuruları hızlı ve sağlıklı bir şekilde çözüme kavuşacak hem de İdare karşısında mükellefin çıkarları korunarak mağduriyetler azalacaktır.

Bahsedilen nedenlerden ötürü kamu denetçilerinden bir tanesinin vergi alanında uzmanlaşmış olması gereklidir. Bunun için 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 7-1/f “*Birisi kadın ve çocuk hakları alanında ...*” hükmüne “**vergi ve mükellef hakları alanında**” ibaresinin eklenmesi yeterli olacaktır. Bu şekilde bir yapılanmanın gerçekleştirilmesi kolay olup, mevcut KDK yapısını da bozmayacaktır.

3.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesinde Ayrı Bir Vergi Ombudsmanı

Mükelleflerin İdareye olan güvenini arttırmak, vergileme alanında etkin bir mekanizma kurulmasını sağlamak ve hem mükelleflerin hem de Devlet Hazinesinin mağdur olmasını engellemek için radikal bir öneri olarak ayrı bir Vergi Ombudsmanı yapılanmasının hayata geçirilmesi düşünülebilir.

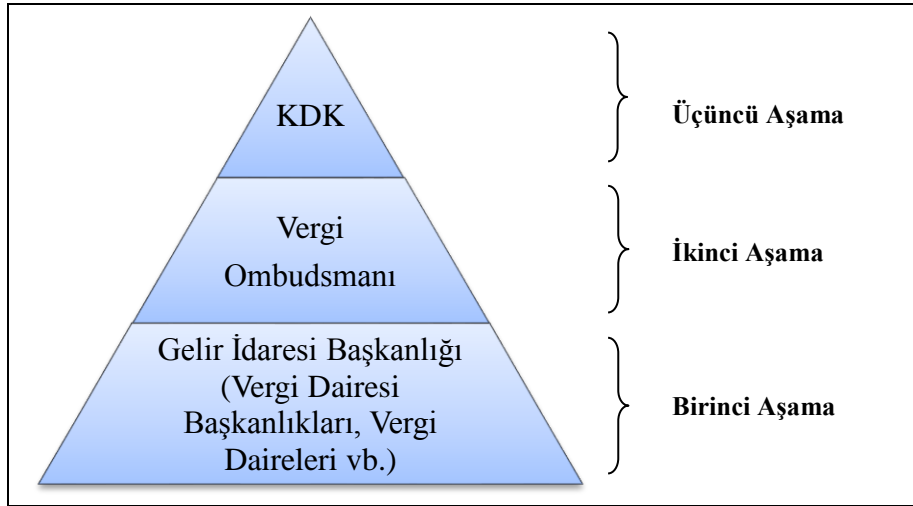
Mükellefler tarafından iddia edilen şikâyet konularını çözmek, mükelleflere tavsiyelerde bulunmak, İdare ve mükellef arasındaki adil ilişkiyi geliştirmek, Gelir İdaresinin hizmet kalitesini yükseltmek, vergi mevzuatının geliştirilmesi konusunda önerilerde bulunmak, vergi ahlakının gelişmesine yardımcı olmak gibi bir takım fonksiyonları yerine

getiren ayrı bir Vergi Ombudsmanı yapılanması uygun olacaktır. Bu yapı hızlı ve esnek hareket edebilen masrafsız ve kolay ulaşılabilir bir mekanizma şeklinde kurgulanmalıdır.

Böyle bir yapının Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde idari anlamda doğrudan Başkana bağlı olarak kurulması ve tarafsızlığına zarar vermeyecek şekilde müşterek kararname ile atanması yerinde olacaktır. Oluşturulan bu özel yapı sadece vergisel iş/işlemleri ele alacağından hata payı en aza inecek, uyuşmazlıkları çözmedeki başarısı artacak ve mükellef haklarının azami şekilde korunması sağlanacaktır.

Böyle bir yapılanmanın tercih edilmesi durumunda şikâyet mekanizması üç basamaklı bir sistem üzerine kurulmuş olacaktır. Şikâyette bulunacak mükellef öncelikle ilgili İdare (Gelir İdaresi, Vergi Dairesi Başkanlıkları, Vergi Daireleri gibi) ile sorunu çözmeye çalışmalı eğer bu mümkün olmaz ise Vergi Ombudsmanına başvurmalıdır. Mükellefin sorunu ilk önce ilgili idareye götürmesi, aslında ilgili idareye yaptığı işlemin bir daha gözden geçirme fırsatı tanınması anlamına gelmektedir. Ancak soruna yine çözüm üretilemez ise konu Kamu Denetçiliği Kurumuna iletilmelidir. Vergi Ombudsmanı sadece vergileme alanında faaliyet göstereceğinden kendisine gelen başvuruların daha kısa sürede karara bağlanması düzenlenerek mükelleflerin bir an önce uyuşmazlığının çözüme kavuşturulması sağlanacaktır. Ayrıca bu sistemde belli bir silsilenin takip edilme zorunluluğu olacağından, bir filtreleme gerçekleşecek ve böylece Kamu Denetçiliği Kurumu'nun gereksiz iş yoğunluğu da önlenmiş olacaktır.

Şekil-6: Başvuru Sürecine İlişkin Aşamalar



Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

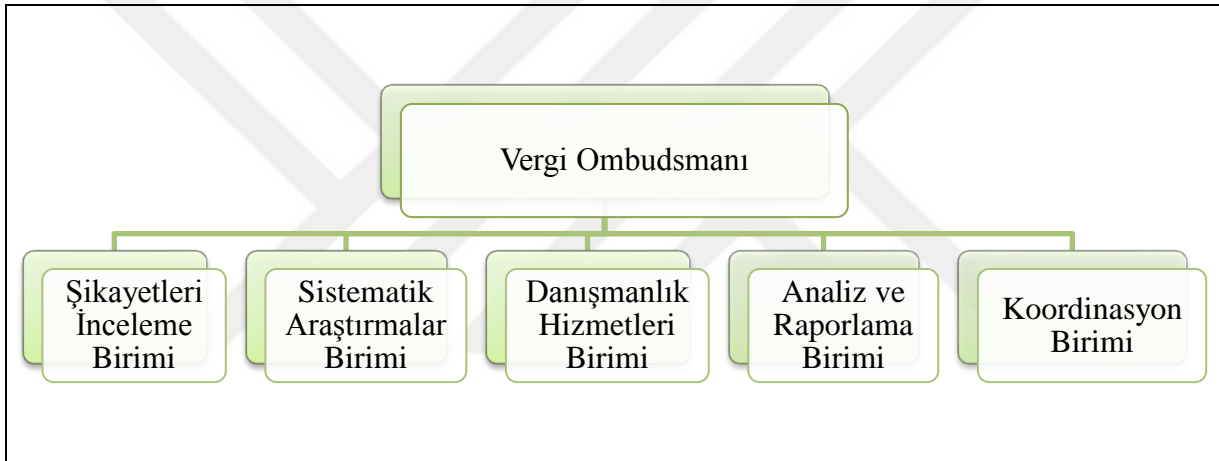
Yukarıdaki Şekil-6'da başvuru basamakları üç ayrı aşamaya ayrılarak gösterilmiştir. Birinci aşama şikâyete ilişkin ilk basamağı yani iş/işlemi yapan İdareyi, ikinci aşama Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki Vergi Ombudsmanını, üçüncü ve son aşama da Kamu Denetçiliği Kurumu'nu (KDK) göstermektedir. Ancak konu KDK'ya götürülmeden önce

Vergi Ombudsmanınca mutlaka incelenmek zorunda olmalıdır. Yine iki kurum da şikâyet konusunu incelemeye başlamadan önce, ilgili İdarenin kendi şikâyet sürecinin tüketilmiş olmasını ve o İdareden nihai bir cevabın gelmiş olmasını aramalıdır.

Şu unutulmamalıdır ki, mükellefin yargıya başvurma hakkı bu süreç içerisinde her aşamada mümkün olmalıdır.

Ayrı bir Vergi Ombudsmanı yapılanmasına yüklenecek görevler itibarıyla aşağıdaki Şekil-7’de yer alan operasyonel birimlerin de kurulması, Vergi Ombudsmanının fonksiyonel anlamda işlerliğini ve etkisini artıracaktır.

Şekil-7: Vergi Ombudsmanı Organizasyon Şeması Önerisi



Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

Şikâyetleri İnceleme Birimi; Gelir İdaresince sunulan hizmetler, yapılan iş/işlem/eylem/davranış ile ilgili mükellefler tarafından gelen şikâyetleri incelemek ve çözüme kavuşturmak için çalışmalıdır. Yapılan başvurunun sürece dair eksikliklerinin tamamlanması için mükelleflere yol göstermek ve diğer telafi mekanizmalarına erişim konusunda onlara yardımcı olmak gibi görevler de üstlenmelidir.

Sistemik Araştırmalar Birimi; birden fazla mükellefi olumsuz etkileyen kronikleşmiş sorunları tespit etmek, gündeme getirmek ve analiz etmek için çalışmalıdır. Bu bağlamda sistemik sorunların belirlenmesi için müşterikilerden, Gelir İdaresinden ve diğer paydaşlardan (sendika, vakıf, dernek gibi sivil toplum kuruluşlarından) bilgi toplamalı, gerekli araştırmaları yürüterek sorunların analizini yapmalıdır.

Danışmanlık Hizmetleri Birimi; vergi veya mali konularla ilgili mükellefleri bilgilendirmeli, mükelleflerin sorularını cevaplandırarak rehberlik hizmeti sağlamalı, hak ve sorumluluklarının neler olduğu konusunda mükelleflere eğitici-öğretici faaliyetler sunmalı ve mükelleflerin bilinç düzeyini artırmaya çalışmalıdır. Ayrıca Kurumun rolü ve faaliyetleri hakkında mükellefleri haberdar etme ve Kurumun işlevleri hakkında farkındalığı artırma yönünde çalışmalarda da bulunmalıdır.

Analiz ve Raporlama Birimi; yapılan çalışmalar, incelemeler ve vergi kanunlarının uygulamaları hakkında yasama organına ve kamuoyuna raporlar hazırlamalı ve sorunlu konular hakkında Mecliste gündem oluşturmalıdır. Meclise sunulan raporlarda, mükelleflerden gelen şikâyetler sonucu en fazla rastlanılan sorunlara yer vermeli, bu konuya ilişkin öneri ve tavsiyeler yoluyla vergi mevzuatında ve vergilendirme sisteminde gelişmeye katkı sağlamalıdır.

Koordinasyon Birimi; mükellefler için ilk temas noktası ve hizmetlerin en iyi şekilde yürütülmesi için diğer birimlerin koordinasyonundan sorumlu olmalıdır. Ayrıca veri tabanı oluşturulması ve bu faaliyetlere ilişkin iş ve işlemlerin yürütülmesi, diğer kurum/kuruluşlar, sivil toplum örgütleri ile irtibat kurulması ve işbirliği sağlanması gibi görevleri üstlenmelidir.

Böyle bir öneri birinci önerimize göre daha köklü yasal düzenlemelerin yapılmasına bağlıdır. 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na yeni maddeler eklenmesi gerekecektir. Bunun için her şeyden önce ayrı bir Vergi Ombudsmanı oluşturulması, siyasi iradenin varlığına bağlı olacaktır. Ancak askeri alan, basın alanı ve kültür ve turizm sektörü için ayrı Ombudsman önerilerinin¹² değerlendirilmeye alınması durumunda bunlarla beraber ayrı bir Vergi Ombudsmanının da düşünülebileceği kanaatindeyiz.

3.2. VERGİ OMBUDSMANININ FONKSİYONLARI AÇISINDAN ÖNERİLER

İster KDK, isterse Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde olsun özel olarak oluşturulacak Vergi Ombudsmanının üstlenmesi gereken fonksiyonların belirlenmesi yararlı olacaktır.

¹² Ali Fuat Gökçe, “Çağdaş Kamu Yönetiminde Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Türkiye İçin Askeri Ombudsmanlık Önerisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.17, S.2, 2012, ss.203-227; Güven Necati Büyükbaykal, “Basın Alanında Ombudsman Uygulaması”, **İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi**, Sayı:19, 2004, ss.169-175; İrfan Kuruüzüm, **Ombudsman Kurumu, Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Kültür ve Turizm Sektörü İçin Bir Uygulama Model Önerisi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2008.

Vergi uyuşmazlıklarını çözme fonksiyonu çerçevesinde; mükelleflere Gelir İdaresi ile yaşamış olduğu sorunların çözümünde yardımcı olmalı, kendisine gelen bireysel şikâyetleri çözerek geleneksel ve adli çarelere hukuki tamamlayıcılık sağlamalıdır.

Gelir İdaresi iş/işlemlerini denetleme fonksiyonu çerçevesinde; kendisine gelen şikâyetleri değerlendirerek Gelir İdaresinin saydamlığını artırma, İdareye erişilebilirliği geliştirme, İdarenin mükellefin ihtiyaçlarına odaklanmasını sağlama, İdare tarafından sunulan vergi hizmetlerinin kalitesini yükseltme, mükellefler ve vergi idaresi arasındaki güven ilişkisini güçlendirme gibi değerleri amaç edinmelidir.

Mükellef haklarını koruma fonksiyonu çerçevesinde; İdareye karşı mükelleflerin haklarını korumak için bir denge unsuru olarak faaliyet göstermeli, mükelleflerin haklarını kullanmalarını teşvik etmek ve yükümlülüklerini yerine getirmelerini kolaylaştırmak için destek sağlamaya çalışmalıdır.

Mükelleflere danışmanlık hizmeti sunma fonksiyonu çerçevesinde; vergi veya mali konularla ilgili mükellefleri bilgilendirmeli, işlem sürecinde onlara yol göstermeli, mükelleflerin sorularını cevaplandırarak rehberlik hizmeti sağlamalı, diğer devlet daireleri bünyesinde yer alan telafi mekanizmalarına erişim konusunda onlara yardımcı olmalı, hak ve sorumluluklarının neler olduğu konusunda mükelleflere eğitici-öğretici faaliyetler sunmalı, mükellefler tarafından karşılaşılan sorunların tespiti ve bunun Gelir İdaresi'ne bildirilmesinde bir bilgi kanalı oluşturmalıdır.

Vergi sorunları ile ilgili görüş bildirme (raporlama) fonksiyonu çerçevesinde; mükelleflerden gelen şikâyetler sonucu en fazla rastlanılan ve en ciddi görülen sorunlar tespit edilmeli ve bu sorun envanteri Meclise sunulmalıdır. Böylece Meclisin özellikle hangi konularda eksiklik veya yanlışlık olduğunu dikkate alarak gerekli düzenlemeleri yapabilmesi sağlanacaktır.

Vergi sistemini geliştirme fonksiyonu çerçevesinde; birden fazla mükellefi olumsuz etkileyen sorunları incelemeli, bütün sistemi ilgilendiren sistematik problemleri belirlemeli, kronikleşmiş sorunları analiz etmeli, yasal ya da yönetsel işlev bozukluklarını tespit etmeli, yeni sistem ve uygulamalarla ilgili olabilecek potansiyel sorunları belirleyerek bunlara yönelik çözümler geliştirmeli, sistemin daha iyiye gitmesini sağlama yönünde çalışmalarda bulunmalı ve bürokratik hantallık ile mücadele etmelidir. Bunları yaparken çalışmalarını neticesinde elde ettiği bulguları, öneri ve tavsiyeler şeklinde Meclise sunarak vergi mevzuatında ve vergilendirme sistemindeki gelişmelere katkı sağlamalıdır.

3.3. UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLARA İLİŞKİN ÖNERİLER

Çalışmanın gerek teorik kısmında elde edilen veriler gerekse de alan araştırması sonucunda pratikte yer alan tespitler neticesinde uygulamaya ilişkin bazı önerilerde bulunulabilir. Bu öneriler “Genel Konulara İlişkin Öneriler” ve “Vergilendirme İle İlgili Öneriler” şeklinde özetlenebilir.

3.3.1. Genel Konulara İlişkin Öneriler

- Baş denetçinin seçimi nitelikli çoğunluk ile sağlanmalıdır.

Baş denetçinin seçimi için ilk iki turda üçte iki çoğunluk; üçüncü oylamada üye tam sayısının salt çoğunluğu; dördüncü oylamada karar yeter sayısı sağlanmak şartıyla en fazla oyu alma şartına bağlamıştır. İlk iki oylamada üçte iki çoğunluğun sağlanamaması durumunda, mecliste çoğunluğu elinde bulunduran iktidar partisinin düşündüğü aday baş denetçi seçilecektir. Bu şekilde seçilen bir baş denetçinin ise tarafsızlığı ve saygınlığı tartışmalı hale gelecektir. Bu tartışmaların önüne geçmek için meclis üyeleri arasında geniş bir mütabakat sağlanması ve tüm siyasal partilerin seçim sürecine dâhil edilmesi şeklinde kanun değişikliğine gidilmesi daha uygun olacaktır.

- Kamu Denetçiliği Kurumu’na re’sen (kendiliğinden) harekete geçme yetkisi verilmelidir.

Baş denetçi ve denetçilerin re’sen harekete geçerek idarenin iş/işlem/eylemleri nedeniyle ortaya çıkan ihlaller hakkında inceleme yapma yetkisinin bulunmaması, Kurumun temel misyonu ile örtüşmemektedir. Kurum toplumun genelini ilgilendiren, kamuoyuna mal olmuş konular veya insan haklarının ihlaline yönelik olaylar gibi hassas durumlarda sisteme doğrudan müdahale edebilmeli ve sorun daha ortaya çıkmadan veya büyümeden müdahale edebilmelidir. Vatandaşlar tarafından şikâyet konusu yapılmadığı halde denetçinin herhangi bir yolla haberdar olduğu bir sorun hakkında denetçiye doğrudan inceleme yapma yetkisinin verilmesi Kurumun işleyişi açısından da daha uygun olacaktır. Şu anda KDK’nın bu yetkiyi “özel rapor” düzenleyerek dolaylı olarak kullandığı iddia edilse de Kanun değişikliği ile bu yetkinin kesin ve net bir şekilde tanınması daha doğru olacaktır.

- Kamu Denetçiliği Kurumu'na dava açma yetkisi verilmelidir.

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nda mevcut olmayan ancak birçok ülkede Ombudsmanlara verilen bir görev de dava açma yetkilerinin bulunmasıdır. Başdenetçi yaptığı incelemeler neticesinde ciddi ve kritik vakalarla karşılaştığında durumu mahkemeye taşıyabilmelidir. Kuruma böyle bir yetkinin verilmesi ile Kurumun etkinliğinin artması ve vatandaşlara daha faydalı olacağı düşünülmektedir.

- Kamu Denetçiliği Kurumu'nun tanıtımına büyük önem verilmelidir.

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vatandaşlar tarafından ne kadar tanındığı, bilindiği ve güvenildiği konusu tereddütlüdür. KDK'nın tanınırlığının artması, sisteme adapte olması ve vatandaşlar tarafından daha iyi anlaşılması için kamuoyuna çok iyi bir şekilde tanıtılmalıdır. Kurumun işlevi, görev ve yetkileri, faaliyetleri konularında halk bilgilendirilmeli, bu amaçla kongre, sempozyum, çalıştay ve konferanslar düzenlenmelidir. Günlük gazetelerin yanı sıra diğer kitle haberleşme araçları vasıtasıyla (radyo, televizyon, internet vb.) KDK'nın kararları ve faaliyetlerine ilişkin özel programlar düzenlenmelidir. Vatandaşları bilgilendirmek için Kurumu tanıtıcı kamu spotları yapılmalı, broşürler basılmalı, resmi internet sitesi kolayca anlaşılabilir bir şekilde tasarlanmalıdır. Benzer şekilde vatandaşlarla teması artırmak için "KDK (Ombudsman) TV" şeklinde bir kanal da kurulmalıdır.

Diğer yandan Kurumu tanıyıp başvuru yapan vatandaşların usule ilişkin bazı eksiklikleri olduğu da göze çarpmaktadır. Örneğin; kanun gereği KDK'ya başvuruda bulunulabilmek için, İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde idari başvuru yolları tüketilmeden yapılan başvurular, ilgili kurumlara gönderilmektedir. Şikâyet başvurusu sonrasında Kurumun vermiş olduğu kararlara baktığımızda gerek 2013 gerekse de 2014 yılında % 35 civarında "Gönderme Kararı"nın verildiği görülmektedir. Oranın bu kadar yüksek olması bizlere, vatandaşların KDK'ya hangi aşamada başvurması gerektiğini ve başvuru usulünün nasıl olması gerektiğini bilmediğini göstermektedir. Bu konuda vatandaşlara yönelik başvuru usullerine ilişkin bilgilendirilme ve tanıtımlar da ayrıca yapılmalıdır.

- Sürelere dikkat edilmesi konusunda uyarılar yapılmalıdır.

Kuruma şikâyet başvurusunda bulunma süresi (6 ay) ile idare mahkemelerinde dava açma süresinin (60 gün) farklı olması uygulamada sorunlara neden olabilecektir. Kuruma

yapılan başvuru, vatandaş lehine olarak, dava açma süresini durdurmaktadır. Ancak idare mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra Kuruma başvuru yapılırsa dava açma süresinin durması bir anlam ifade etmeyecektir. Bu noktada vatandaşların hak kaybına uğramalarını önlemek için uyarılar yapılmalı ve yanlış başvuru yapmaları önlenmelidir.

- Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından verilen “Tavsiye Kararları”na ilişkin iyi uygulamalar tanıtılmalıdır.

Bilindiği üzere Kurumun verdiği kararların, İdareleri hukuken bağlayıcı bir etkisi bulunmamaktadır. Vatandaşların en büyük kaygısı işte bu noktadadır, şöyle ki, ülkemizde idare mahkemesi kararlarının bile uygulanmadığı bir gerçektir. Hal böyle iken bağlayıcı olmayan Kamu Denetçiliği Kurumu kararlarının İdarelerce, dikkate alınması iyimserlik olarak görülebilir. Ancak Kurum incelemelerini adalet, hakkaniyet, iyi yönetim ilkeleri, insan hakları açılarından ayrı ayrı değerlendirdiği için İdareleri yanlış uygulamalardan vazgeçirmekte başarılı olduğunu ve Kurumun vermiş olduğu tavsiye kararlarının bir dezavantaj veya zayıflık değil tam aksine Kurumun gücü olduğunu, hatta bağlayıcı kararlardan bile daha etkili olduğunu uygulamalardan somut örnekler vererek vatandaşlara anlatmalı ve bu olumsuz algı yıkılmaya çalışılmalıdır.

- Kurum tavsiye kararlarını uygulayan yöneticilere hukuki sorumluluk yüklenmeyeceği yönünde yasal düzenleme yapılmalıdır.

Tavsiye niteliğindeki kararları uygulama niyeti olan İdarelerin, hukuki sorumluluk getireceği korkusuyla bu kararları uygulamaktan kaçındığı veya uygularken tereddüt yaşadıkları görülmektedir. Yöneticiler, Kurum tavsiye kararlarını uyguladıktan sonra sorgulanma veya kendilerine herhangi bir olumsuz geri dönüş olması ihtimali gibi bazı çekinceler yaşamaktadırlar. Bu konuya ilişkin kanuni düzenleme yapılması halinde İdarelerin, Kurum kararlarına daha çok uyacağı ve bu şekilde Kurumun etkinliğinin de artacağı düşünülmektedir.

- Sorunların mahallinde çözülmesi amacıyla yeteri kadar uzman personel ile illerde Ofis açılması sağlanmalıdır.

Kamu Denetçiliği Kurumu mevcut haliyle, Ankara'daki merkez hariç, sadece İstanbul'da ayrı bir ofis aracılığıyla hizmet vermektedir. Kurumun tanınırlığının ve

güvenilirliğinin artması ve şikâyet başvurularının çoğalmasına bağlı olarak zamanla farklı illerde ofis açılması, problemlerin mahallinde daha çabuk ve daha sağlıklı bir şekilde çözülebilmesine yardımcı olacaktır. Bu bağlamda Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 4/4. maddesinde yer alan “Kurum, gerekli gördüğü yerlerde büro açabilir.” hükmüne dayanarak başvuruların fazla olduğu iller başta olmak üzere farklı illerde büro açılması Kurumun etkinliğini artıracaktır.

- Kamu görevlileri hakkında disiplin soruşturması açılmasını teklif edebilmelidir.

Başdenetçi veya denetçiler yaptığı incelemeler neticesinde; kamu görevlerinin açıkça kanuna aykırı iş/işlem/eylem/davranışları ile karşılaşırca ilgili mercilere soruşturma/disiplin soruşturması açılmasını teklif edebilmelidir. Kuruma böyle bir yetkinin verilmesi ile Kurumun etkinliğinin artması sağlanacaktır.

- Kurumda çalışacak uzmanların seçimi dikkatli yapılmalıdır.

Şikâyet başvurularını incelemek ve araştırmakla görevli olan Kurum uzmanlarının seçilmesinde azami hassasiyet gösterilmelidir. Bu anlamda mesleğe giriş sınavı ile alınan uzman yardımcılarının yanı sıra Kurumda çalışmak üzere konularına vakıf, tecrübeli (görev alanında en az fiilen 5 yıl çalışmış olmak gibi) ve alanlarında temayüz etmiş olan kişilerin kamu/özel sektörden naklen atanabilmelerine (her ne kadar Kanunda, iki yılı geçmemek ve uzman kadro sayısının yüzde yirmisini aşmamak kaydıyla kamu kurum ve kuruluşlarından geçici personel görevlendirilmesine cevaz verilse de) imkân tanınması daha uygun ve faydalı olacaktır.

3.3.2. Vergilendirme İle İlgili Öneriler

Yukarıda maddeler halinde yazılan genel konulara ilişkin öneriler vergilendirme ile ilgili öneriler için de geçerlidir. Bunların yanı sıra;

- Vergilendirme özelinde ayrı bir internet sitesi kurulmalıdır.

“KDK Vergi” adı altında özel amaçlı ayrı bir internet sitesi faaliyete geçirilmelidir. Bu internet sitesinde sadece vergilendirme ile ilgili iş/işlemlere ilişkin bilgiler ve mükelleflerin hakları konusunda tanıtıcı, eğitici, öğretici hizmetler sunulmalıdır.

- Mükellefin hak ve sorumluluklarına yönelik sürekli bilgilendirmeler yapılmalıdır.

Kurum, mükelleflere hak ve sorumluluklarını öğretebilmek amacıyla, eğitici faaliyetlerde bulunmalı, seminer ve konferans benzeri etkinlikler düzenlenmeli, yarışmalar yapmalı, kamu spotları yayınlamalıdır. Bu faaliyetler sayesinde mükellefler bilinçlendirilerek toplumsal algı oluşması sağlanacak, vergi kültürünün inşası için profesyonel ve ayrıcalıklı bir hizmet sunulacaktır.

- Sürelere dikkat edilmesi konusunda uyarılar yapılmalıdır.

Kuruma şikâyet başvurusunda bulunma süresi (6 ay) ile vergi mahkemesinde dava açma süresinin (30 gün) farklı olması uygulamada sorunlara neden olabilecektir. Kuruma yapılan başvuru, mükellef lehine olarak, dava açma süresini durdurmaktadır. Ancak vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra Kuruma başvuru yapılırsa dava açma süresinin durması bir anlam ifade etmeyecektir. Bu noktada mükelleflerin hak kaybına uğramalarını önlemek için uyarılar yapılmalı ve yanlış başvuru yapmaları önlenmelidir.

- Kurum vergi ile ilgili en önemli sorunları tespit edip raporlamalıdır.

Kurum, mükelleflerden gelen şikâyetler ve talepler sonucu en fazla rastlanılan ve en ciddi görülen sorunları tespit etmeli ve bu sorunları yıllık/özel raporlar vasıtasıyla Meclise sunmalıdır. Böylece Meclisin özellikle hangi konularda eksiklik veya yanlışlık olduğunu görmesi sağlanacaktır.

- Kurum vergi sisteminin geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmalıdır.

Kurum, sistemin bütününe ilgilendiren sistematik problemleri belirlemeli, kronikleşmiş sorunları analiz etmeli, yasal ya da yönetsel işlev bozukluklarını tespit etmeli ve bunlara yönelik çözümler geliştirmelidir. Bu çalışmalarda elde ettiği bulguları, öneri ve tavsiyeler şeklinde Meclise sunarak vergi mevzuatında ve vergilendirme sistemindeki gelişmelere katkı sağlamalıdır.

SONUÇ

Ombudsmanlık uygulamasının izlerine farklı medeniyetlerde rastlansa da Ombudsmanlığın modern anlamda 18. yüzyılda İsveç'te doğduğu genel kabul görmüş ve zamanla diğer ülkeler tarafından da benimsenerek değişik isimlerle dünyanın birçok ülkesine yayılmıştır. Her ülke Ombudsmanlığı kendi hukuk sistemlerine, kültürel ve demografik özelliklerine, sosyal ve politik yapılarına uyarlayarak benimsemiş ve kendi bünyelerinde oluşturmuştur. Ombudsmanın, ülkeden ülkeye farklı uygulamaları olmasına rağmen bazı temel özelliklerinin tüm ülkelerde ortak olduğu söylenebilir. Nitekim Ombudsmanın temel özellikleri, bağımsız ve fonksiyonel özerk bir kurum olması, geniş bir denetim yetkisine sahip olması, hukuken bağlayıcı kararlar alamaması ve inceleme/araştırmalarını tarafsızlık içinde yürüterek objektif karar vermesi şeklinde sıralanabilir.

Bağımsız ve fonksiyonel anlamda özerk olan Ombudsman, idarenin tüm işlem, eylem ve faaliyetlerini hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönleri ile iyi yönetim ilkelerini gözetmek suretiyle denetleyerek birey ile devlet arasındaki sorunların dostane bir şekilde çözülmesine yardımcı olmaktadır. Burada temel amaç, idari iş/işlemlerin daha açık, saydam, sorgulanabilir ve şeffaf bir şekilde yapılmasını temin ederek idarenin hizmet kalitesini artırmak, vatandaş ile devlet arasındaki ilişkinin gelişmesine katkı sağlamak, hukuk devletinin, insan haklarının ve demokrasinin sağlam temeller üzerine oturtulmasına yardımcı olmaktır. Kural olarak Ombudsman, idarenin aldığı kararları, yaptığı işlemleri ortadan kaldıramaz ve değiştiremez; yine idarenin yerine geçerek işlem ve eylem tesis edemez. Sadece, inceleme, eleştirme, düzeltici önlemler önerme ve bulgularını kamuoyuna duyurma ve karar vericileri harekete geçirme yetkisine sahiptir. Ancak Ombudsmanın kararları tavsiye (öneri) niteliğinde olmasına rağmen ileri demokrasilerde İdarelerce bir emir telakki ediliyormuş gibi bu kararlara uyulduğu görülmektedir.

İdarenin her türlü işlem ve eylemleri ile tutum ve davranışları ibaresi mutlak olarak Gelir İdaresinin vergilendirme işlemleri ile ilgili veya alacaklı kamu idarelerinin tahsilât işlemleri ile ilgili denetimleri de kapsamaktadır. Ancak bu denetim bazı ülkelerde genel Ombudsman üzerinden yürütülürken, bazı ülkeler de ise özel olarak ihtisaslaşmış Vergi Ombudsmanı tarafından gerçekleştirilmektedir. Uzmanlaşmış ayrı bir Vergi Ombudsmanı kurumunun oluşturulma nedeni, Genel Ombudsmanın incelediği konuların çok fazla çeşitlilik göstermesidir. Bunun yanı sıra esneklik, çeviklik, çabukluk, etkinlik, duyarlılık, vergi

davalarının azaltılması, vergilendirmenin doğasından gelen zorluklar gibi sebepler de özel ve ayrı bir vergi Ombudsmanı oluşturulmasını gerekli kılmaktadır.

Toplumun tümünü doğrudan veya dolaylı olarak etkileyen ve hukukun hassas bir alanını oluşturan vergi mevzuatı başlı başına bir uzmanlık statüsü gerektiren, iktisadi, mali ve siyasi yönleri bulunan teknik bir konudur. Bununla birlikte vergi yasalarında ve tali mevzuatta yapılan değişiklikleri izlemek ve yapılan değişiklikler ile mevcut düzenlemeleri bütünüyle birlikte değerlendirmek ayrı bir maharettir. Böylesine bir durum karşısında, vergi mükellefi olan vatandaşın ve yasa uygulayıcılarının (idarenin) tüm mevzuata hâkim olup ona göre hareket etmeleri gittikçe zorlaşmaktadır. Vergilemeye ilişkin, bu bilgi karmaşasında bir yandan mükelleflerin mağdur olmaması diğer yandan da devlet hazinesinin zarara uğramaması için Vergi Ombudsmanına olan gereksinim göz ardı edilemez bir ihtiyaçtır. Burada gerçekleştirilmek istenen amaç, vergileme alanında etkin bir mekanizma kurulması ve hem mükelleflerin hem de Devlet Hazinesinin mağdur olmasının önüne geçilmek istenmesidir.

Nasıl ki genel manada Ombudsman vatandaşları idarenin yanlış işlem, eylem ve davranışlarına (kötü yönetime) karşı savunuyorsa, özel olarak da Vergi Ombudsmanı mükellef haklarının korunması noktasında ön plana çıkmaktadır. Bununla beraber idarenin haksız işlemlerine karşı mükelleflerin düzeltme talepleri veya şikâyetlerinin ilgili idarelerce çözümlenmemesi halinde, bu uyuşmazlıkları çözümleme noktasında faaliyet göstermekte, vergi mükelleflerinin vergi idaresinden kaynaklanan şikâyetlerinin çözümüne katkı sağlamaktadır. Vergi Ombudsmanı bu amaçla, sorunları vergi mükelleflerinin bakış açısından anlayarak çözüme kavuşturmak için çalışmaktadır.

İşleyişinin esneklik, bağımsızlık, çeviklik üzerine kurulması ve uyguladığı normatif kriterlerin daha geniş olması göz önünde bulundurulduğunda Vergi Ombudsmanı, mükelleflere, haklarının korunması konusunda yargı organı dışında daha kapsamlı imkânlar sunmaktadır. Ayrıca mükelleflerin vergileme iş/işlemleri ile ilgili açık olmayan veya tereddüt ettikleri konulara ilişkin tüm soru/sorunlarına görüş bildirerek mükellefleri bilgilendirmekte onlara hak ve sorumluluklarının neler olduğu konusunda eğitici-öğretici faaliyetlerde bulunmaktadır. Yine birden fazla mükellefi olumsuz etkileyen genele şamil sorunları inceleyerek bütün sistemi ilgilendiren ve sistemin daha iyiye gitmesi yönünde faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu inceleme, araştırma ve vergi kanunlarının uygulamaları hakkında tespit ve önerilerini yıllık raporlar vasıtasıyla yasama organına ve genel olarak kamuya sunmakta ve bir bilgi kanalı oluşturmaktadır.

Gelişmiş bir Vergi Ombudsmanı sahip olduğu bazı fonksiyonlar vasıtasıyla görevlerini icra etmektedir. İlk bakışta, Vergi Ombudsmanının, vergi uyuşmazlıklarını çözmek ve Gelir İdaresi işlemlerini denetlemek gibi fonksiyonları ön plana çıksa da mükellef haklarını korumak, mükelleflere danışmanlık hizmeti sunmak, vergi sorunları ile ilgili görüş bildirmek ve vergi sistemini geliştirmek gibi diğer önemli fonksiyonları da bulunmaktadır.

Dünya üzerinde yer alan ve bu çalışmada seçilerek incelenen Vergi Ombudsmanı ve benzeri yapılar; Kanada, Avustralya, Güney Afrika gibi ülkelerde yer alan yapılar doğrudan “Vergi Ombudsmanı” isimlendirmesi şeklinde, Amerika Birleşik Devletleri, İspanya, Meksika gibi ülkelerde yer alan yapılar “Mükellefin Avukatı İdaresi (Savunucusu)” şeklinde, İngiltere, İtalya, Belçika gibi ülkelerde yer alan yapılar da “Özel İsimlendirme” şeklinde gruplandırılmıştır. Ayrıca Finlandiya ve İsveç gibi ülkeler ile Avrupa Birliğinde özel ve ihtisaslaşmış ayrı bir Vergi Ombudsmanlık yapısı olmayıp Genel Ombudsmanın işleyişi içinde vergileme ile ilgili iş/işlemlere ilişkin şikâyetlerin araştırıldığı ve denetlendiği görülerek ayrı bir başlık altında incelenmiştir.

Seçilmiş ülkelerdeki Vergi Ombudsmanı ve benzeri yapılar incelendiğinde; “vergi uyuşmazlıklarını çözmek” ve “Gelir İdaresi işlemlerini denetlemek” fonksiyonları ile bunların doğal bir sonucu olan “mükellef haklarını korumak” fonksiyonunun standart olarak tüm ülkelerde yer aldığı görülmektedir. Ancak Avrupa Birliği’nin kendine özgü yapısı nedeniyle pratik anlamda doğrudan “Gelir İdaresi işlemlerini denetlemek” fonksiyonunun olmadığını söyleyebiliriz. “Mükelleflere danışmanlık hizmeti sunmak” fonksiyonunun karakteristik olarak Avustralya, Kanada, Güney Afrika ve ABD’de bulunan yapılar vasıtasıyla etkin bir şekilde uygulandığı görülmektedir. “Vergi sorunları ile ilgili görüş bildirmek” ve “vergi sistemini geliştirmek” fonksiyonlarını birbirini tamamlayan iki olgu şeklinde düşündüğümüzde, birçok ülkede (ihtisaslaşmış Vergi Ombudsmanı bulunmasa da) yıllık raporlar vasıtasıyla bu fonksiyonların dolaylı olarak yerine getirilme gücüne sahip olduğu anlaşılmaktadır. Ancak ihtisaslaşmış bir Vergi Ombudsmanı bulunmayan ülkelerde doğrudan vergi sistemini geliştirebilecek örnekler çok sınırlıdır. Oysa ayrı olarak yapılmış Vergi Ombudsmanı veya benzeri yapıların bulunduğu ülkelerde bu fonksiyonların kusursuz bir şekilde uygulandığı görülmektedir. Özellikle ABD, Güney Afrika, Kanada gibi ülkeler bu fonksiyonların gelişmişliği açısından dikkat çekmektedir.

Vergi Ombudsmanının tüm fonksiyonları dikkate alınarak genel bir değerlendirme yapıldığında, ayrı ve özel bir Vergi Ombudsmanlığı yapısı bulunan ABD, Kanada, Avustralya, Güney Afrika gibi ülkelerde yer alan uygulamaların daha gelişmiş, ileri düzeyde

ve profesyonelleşmiş olduğu ve dolayısıyla da bu ülkelerdeki etkinliğin daha fazla olduğu görülmektedir.

Türkiye’de 2012 yılında kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu’nda, genel örgütlenme yapısının tercih edildiği ve kamu denetçileri arasında konu bazlı ayrıma gidildiği görülmektedir. Bu amaçla bir kamu denetçisi de eğitim, öğretim, gençlik ve spor, çalışma ve sosyal güvenlik, mahalli idarelerce yürütülen hizmetlerin yanı sıra ekonomi, maliye ve vergi ile ilgili şikâyetleri değerlendirmekle görevlendirilmiştir. 2013 yılından itibaren şikâyetleri değerlendirmeye alan Kamu Denetçiliği Kurumu’nun, vergisel konular ile ilgili performansına bakıldığında; 2014 yılında alınan toplam 5.639 adet şikâyet başvurusundan 292 adetinin (%5,18) Maliye Bakanlığı’na ilişkin olduğu görülmektedir. Şikâyet konularına göre başvuru dağılımında ise “ekonomi, maliye ve vergi” alanına ilişkin 2014 yılında 440 (%7,8) adet başvuru alınmıştır. İki yılın toplamına göre “ekonomi, maliye ve vergi” alanında gerçekleşen başvurular toplam başvuru sayısına göre dördüncü sırada yer almaktadır. Kamu Denetçiliği Kurumu’na “ekonomi, maliye ve vergi” alanında yapılan şikâyet başvurularının ise ortalama %13’ü doğrudan vergisel işlemler ile ilgilidir. Vergi ile ilgili şikâyet başvurularının yaklaşık %42’si “Gönderme Kararı” ile ilgili Kurumlara iletilmiş, %22’lik kısım için ise “İncelenemezlik Kararı” verilmiştir. Yapılan değerlendirme sonucunda 2 adet (%1) “Tavsiye Kararı” , 1 adet “Kısmi Tavsiye Kısmi Ret Kararı” ve 4 adet de (%2) “Ret Kararı” verildiği görülmektedir. KDK’ya vergi ile ilgili yapılan şikâyet konularının genelde damga vergisi, emlak vergisi, vergi incelemesinde yaşanan gecikme, maaşlardan yapılan kesintiler, vergi ve cezadan haberdar olmama gibi nedenlere dayandığı görülmektedir.

Kamu Denetçiliği Kurumu’nun faaliyetlerinin etkinliğine ve ayrı bir Vergi Ombudsmanı yapılanmasının uygulanabilirliğine ilişkin Kamu Denetçiliği Kurumu’nda çalışan denetçi, uzman/uzman yardımcısı ve diğer geçici personelin görüşlerini belirlemek amacıyla bir alan araştırması yapılmıştır. Araştırmada özellikle çalışmanın temel amacı bağlamında vergileme konusunda bilgi sahibi olan personelin seçilmesini ön planda tutarak amaçlı örneklem yoluyla katılımcıların seçilmesine özen gösterilmiştir. Bu kapsamda Kamu Denetçiliği Kurumu’nda çalışan başta iki adet kamu denetçisi olmak üzere çok sayıda uzman, uzman yardımcısı ve geçici görevli personel ile görüşülmüş ancak çalışanların iş yoğunluğunun fazla olması ve araştırmanın açık uçlu sorulardan oluşan yarı yapılandırılmış görüşme formu şeklinde düzenlenmesi nedenlerine dayanarak çalışmaya katılmayı kabul eden 15 kişi çalışmaya dâhil edilmiştir. Böylece çalışmanın daha önceki bölümlerinde teorik düzeyde ele alınan konuların nitel araştırma yöntemi ile pratik düzeyde analizi yapılmak

istenmiş ve teori ile pratik arasındaki tutarlılık derecesi test edilmiştir. Elde edilen veriler ise nitel verilerin içerik analizi yöntemi kullanılarak yorumlanmıştır.

Yapılan analiz sonucunda elde edilen temalardaki dikkat çeken en önemli vurgular;

- KDK'nın Parlamento'ya sadece idari açıdan bağlı olduğu fonksiyonlar açısından herhangi bir bağıllığın bulunmadığı dolayısıyla gerek politik gerekse de karar verme özgürlüğü açısından bağımsız ve tarafsız olduğu,

- KDK'nın hukuk devleti ilkesini gerçekleştirmede güçlü bir araç olduğu, hukuk devletinin dinamiklerindeki eksiklikleri gideren bir sistem sağlayacağı, idarenin sorgulanmasına yol açarak vatandaşların devlete olan güven düzeyini yükselteceği, kamu idarelerinin hizmet kalitesini artıracığı,

- KDK'nın vermiş olduğu tavsiye kararlarının bir dezavantaj veya zayıflık değil tam aksine Kurumun gücü olduğu, yine kararların hukuki mahiyetinden ziyade yasamanın desteğini alabilmenin ve kamuoyunu harekete geçirebilmenin daha önemli olduğu,

- KDK'nın genel örgüt yapısı yerine özel (ihtisaslaşmış) Kamu Denetçiliği yapısının oluşturulmasının gerekli ve faydalı olduğu,

- KDK tarafından mükelleflerin İdare karşısında korunarak ve bağımsız bir şekilde temsil edilerek, mükellef haklarının garanti altına alındığı,

- KDK tarafından yapılan analizlerin ve sunulan raporlardaki tavsiyelerin, vergi mevzuatında ve vergilendirme sistemindeki gelişmeye büyük katkı sağlayacağı,

- KDK'nın vergisel uyumsuzluklar konusundaki etkinliğine ilişkin bürokratik yapının düşüncelerinden ve klasik bakış açısından kaynaklanan zorlukların bulunduğu,

- KDK'nın mükelleflere danışmanlık hizmeti sunması, mükellefleri bilgilendirmesi, onlara uzman desteği sağlaması gibi görevlerinin olmaması gerektiği,

şeklinde özetlenebilir.

Ancak genel bir değerlendirme yapıldığında ön plana çıkan bu vurguların tam anlamıyla sağlanabilmesi için Kurumun vatandaşlar (mükellefler) tarafından tanınmasına ve güvenilmesine ihtiyaç olduğu, zamana bağlı olarak demokrasi ve haklar kültürünün oluşması, hukuk kültürü ve duyarlılığın artması, zihniyetin değişmesi ile bu konularda çok daha başarılı sonuçlar alınacağı dolayısıyla da zaman içinde Kurumun daha etkin bir konuma geleceği anlaşılmaktadır.

Bu ve benzeri nedenlerden ötürü daha etkin bir yapıya geçilebilmesi ve daha sağlıklı sonuçlar alınabilmesi için aşağıdakilerin yapılması önerilmektedir. Öneriler sistematik olarak; Vergi Ombudsmanı yapılanması ile ilgili, Vergi Ombudsmanının fonksiyonları açısından ve uygulamada yaşanan sorunlara ilişkin öneriler şeklinde sıralanabilir.

Vergilendirme alanında etkin bir mekanizma kurulmasını sağlamak, aynı zamanda gerek mükelleflerin gerekse de Hazinesinin mağdur olmasını engellemek için idari teşkilat içerisindeki yeri açısından; “KDK bünyesinde vergi ve mükellef hakları alanına özgü Kamu Denetçisi” veya “Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde ayrı bir Vergi Ombudsmanı” yapılanmasının hayata geçirilmesinin Türkiye için faydalı olacağı düşünülmektedir. Oluşturulan bu özel yapı sadece vergisel iş/işlemleri ele alacağından hata payı en aza inecek, uyuşmazlıkları çözümedeki başarısı artacak ve mükellef haklarının azami şekilde korunması sağlanacak, vergi sistemine ilişkin kronikleşmiş sorunların üzerine daha rahat gidilebilecektir.

Birinci alternatif olan, KDK bünyesinde vergi ve mükellef hakları alanına özgü Kamu Denetçisi yapılanması için 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 7-1/f “*Birisi kadın ve çocuk hakları alanında ...*” hükmüne “**vergi ve mükellef hakları alanında**” ibaresinin eklenmesi yeterli olacaktır.

İkinci alternatif olan, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde idari anlamda doğrudan Başkana bağlı olarak kurulacak bir yapı birinci önerimize göre daha köklü yasal düzenlemelerin yapılmasını gerektirmektedir. Bunun için 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na yeni maddeler eklenmesi gerekecektir.

İster KDK isterse de Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde olsun, özel olarak oluşturulacak Vergi Ombudsmanının, klasik olarak vergi uyuşmazlıklarını çözüme, Gelir İdaresi iş/işlemlerini denetleme ve mükellef haklarını koruma fonksiyonlarının yanı sıra mükelleflere danışmanlık hizmeti sunma, vergi sorunları ile ilgili görüş bildirme ve vergi sistemini geliştirme fonksiyonlarını da mutlaka üstlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

Ayrıca tezin gerek teorik gerekse de pratik çalışmaları (alan araştırması) esnasında tespit edilen ve uygulamada yaşanan bazı sorunlara ilişkin önerilere de burada değinmek faydalı olacaktır. Bu öneriler; Kamu Denetçiliği Kurumu’nun idari, kurumsal, örgütsel, hukuki yapısı gibi genel konulara ilişkin öneriler ve Kamu Denetçiliği Kurumu’nun vergi ile ilgili iş/işlemlerine ilişkin öneriler şeklinde sınıflandırılabilir.

Kamu Denetçiliği Kurumunun idari, kurumsal, örgütsel, hukuki yapısı gibi genel konulara ilişkin öneriler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Baş denetçinin seçimi nitelikli çoğunluk ile sağlanmalıdır.
- Kamu Denetçiliği Kurumu'na re'sen (kendiliğinden) harekete geçme yetkisi verilmelidir.
- Kamu Denetçiliği Kurumu'na dava açma yetkisi verilmelidir.
- Kamu Denetçiliği Kurumu'nun tanıtımına büyük önem verilmelidir.
- Dava açılması ile ilgili sürelerle dikkat edilmesi konusunda vatandaşlara uyarılar yapılmalıdır.
- Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından verilen "Tavsiye Kararları"na ilişkin iyi uygulamalar tanıtılmalıdır.
- Kurum tavsiye kararlarını uygulayan yöneticilere hukuki sorumluluk yüklenmeyeceği yönünde yasal düzenleme yapılmalıdır.
- Sorunların mahallinde çözülmesi amacıyla yeteri kadar uzman personel ile illerde Ofis açılması sağlanmalıdır.
- Kamu görevlileri hakkında disiplin soruşturması açılmasını teklif edebilmelidir.
- Kurumda çalışacak uzmanların seçimi dikkatli yapılmalıdır.

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vergi ile ilgili iş/işlemlerine ilişkin öneriler de aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Vergilendirme özelinde ayrı bir internet sitesi kurulmalıdır.
- Mükellefin hak ve sorumluklarına yönelik sürekli bilgilendirmeler yapılmalıdır.
- Dava açılması ile ilgili sürelerle dikkat edilmesi konusunda mükelleflere uyarılar yapılmalıdır.
- Kurum, vergi ile ilgili en önemli sorunları tespit edip raporlamalıdır.
- Kurum, vergi sisteminin geliştirilmesine yönelik tavsilerde bulunmalıdır.

Vergilendirme ile ilgili yukarıda sunulan önerilerin etkin bir şekilde hayata geçirilebilmesi için, uzmanlaşmış ayrı bir Vergi Ombudsmanının oluşturulması gerekliliği ön plana çıkmaktadır. Diğer ülke örneklerine bakıldığında bilimsel açıdan da en ideal uygulamanın, ayrı bir Vergi Ombudsmanı şeklinde olması gerektiğini görmekteyiz. Dolayısıyla Ombudsman Kurumundan beklenen etkinliğin elde edilmesi açısından Vergi Ombudsmanı şeklinde uzmanlaşmış ve ayrı bir yapılanmaya gidilmesi yararlı olacaktır.



EKLER

“Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Vergilendirme Açısından Etkinliğinin Analizi” Konulu Çalışma Hakkında Akademik Amaçlı Bilgi Formu

Sayın Katılımcı,

Bu çalışma, Uludağ Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Bilim Dalı doktora programında yürütülen “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Vergilendirme Açısından Etkinliğinin Analizi” konulu doktora tezine yönelik olarak hazırlanmıştır.

Bilgi formundan elde edilecek veriler tamamen bilimsel amaçlarla kullanılacak olup, katılanların kimlik bilgileri ile ilgili sorulara yer verilmemiştir. Lütfen aşağıdaki sorular hakkında kişisel görüşlerinizi kısaca açıklayınız.

Çok değerli katılımınız ve ilginiz için şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Uludağ Üniv. İİBF Maliye Bölümü

Onur ÖZCAN
Uludağ Üniv. SBE Doktora Öğrencisi

1- Unvanınız: a) Denetçi b) Uzman c) Uzman Yardımcısı
d) Geçici Görevli Personel e) Diğer (.....)

2-Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Parlamento’ya bağlı olarak yapılandırılmasını nasıl değerlendiriyorsunuz? (politik olarak tarafsızlığı, kararların bağımsızlığı açısından)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

3- Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Türkiye’nin idari ve hukuki yapısına uygun olup olmadığını değerlendirir misiniz?

.....
.....
.....
.....

.....
.....
.....
12- Kamu Denetçiliği Kurumu'nun çalışmalarının, kamu idarelerinin hizmet kalitesinin artmasına etkisi hakkında ne düşünüyorsunuz?

.....
.....
.....
.....
.....
.....
13- Kamu Denetçiliği Kurumu'nda başvuruları inceleyen uzmanların, uyuşmazlık alanındaki yetkinlikleri hakkında ne düşünüyorsunuz?

.....
.....
.....
.....
.....
.....
14- Farklı ülke örnekleri incelendiğinde, “Genel Ombudsman” şeklinde örgütlenen ülke modelleri olduğu gibi Amerika Birleşik Devletleri (Cezaevi Hizmetleri, Basın, Azınlık, Eğitim, Çocuk, Sağlık Hizmetleri, Vergi vb.), Kanada (Polis, Çevre, Vergi vb.), İngiltere (Sigorta, Bankacılık, Medya, Emeklilik, Sağlık Hizmetleri, Vergi vb.) gibi ülkelerde “Özel (İhtisaslaşmış) Ombudsmanların” faaliyette bulunduğu görülmektedir.

Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu'nun genel örgüt yapısı yerine özel (ihtisaslaşmış) Kamu Denetçiliği yapısının oluşturulması hakkındaki görüşünüz nedir?

.....
.....
.....
.....
.....
.....
15- Kamu Denetçiliği Kurumu'nun “vergi uyuşmazlıklarını çözme” konusundaki etkinliği hakkında ne düşünüyorsunuz?

KAYNAKLAR

Kitaplar

- AĞAR Serkan, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2009.
- AKBULUT Örsan Ö. ve diğerleri, **Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim**, TODAİ Yayınları, Ankara, 2012.
- AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onuncu Baskı, Ankara, 2006.
- AKGÜNDÜZ Ahmet - Said ÖZTÜRK, **Bilinmeyen Osmanlı**, Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları, İstanbul, 1999.
- AKINCI Müslüm, **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yayınları, İstanbul, 1999.
- AKSOY Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- AKTUĞLU Mehmet Ali, **Denetleme ve Revizyon**, Barış Yayınları, 3.Baskı, İzmir, 1996.
- AKYILMAZ Bahtiyar, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- AKYÜZ Vecdi, **İslam Hukukunda Yüksek Yargı ve Denetim (Divan-ı Mezalim)**, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Vakfı Yayınları, İstanbul, 1995.
- ALAN Nuri “Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna Aykırılık”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler - 1**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No:21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976.
- ALGÜL Hüseyin - Osman ÇETİN, **İslam Tarihi**, Gonca Yayınevi, Cilt:2, İstanbul, 1991.
- ALTUĞ Figen, **Mali Denetim**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000.
- ALTUĞ Yılmaz, **Kamu Denetçisi (Ombudsman)**, İstanbul Üniversitesi Rektörlük Yayını, İstanbul, 2002.
- ALTUĞ Yılmaz, **Vatandaş İdarenin Yetki Tecavüzlerine Karşı Koruyan Ombudsman Müessesesi**, Yargıtay Yüzüncü Yıldönümü Armağanı, Ankara, 1968.
- ALTUNIŞIK Remzi ve diğerleri, **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı)**, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2004.
- AL-WAHAB İbrahim, **The Swedish Institution of Ombudsman**, Liber Förlag, Stockholm, 1978.
- ARI Tayyar, **Uluslararası İlişkiler ve Dış Politika**, 8. Baskı, Marmara Kitap Merkezi Yayıncılık, Bursa, 2009.
- ARTUKMAÇ Sadık, **Bizde İdarenin Murakabesi**, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul, 1950.
- Asian Development Bank, **Strengthening the Ombudsman Institution in Asia (Improving Accountability in Public Service Delivery Through the Ombudsman)**, Philippines, 2011.

- ATAR Yavuz, **Vergi Hukuku Genel Esaslar**, Mimoza Yayınları, Konya, 1991.
- ATAY Cevdet, **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, Alfa Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 1999.
- AVŞAR B. Zakir, **Ombudsman İyi Yönetilen Türkiye İçin Kamu Hakemi**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2007.
- AYANOĞLU Taner, **Uyuşmazlık Mahkemesi Kararlarına Göre İdari Eylemin Tanımlanması**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2004.
- BABÜROĞLU Oğuz - E. Nevra Hatiboğlu, **Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi: Devlette Bir Toplam Kalite Mekanizması Örneği**, TÜSİAD Yayınları, İstanbul, Ocak 1997.
- BALTA Tahsin Bekir, **İdare Hukuku I**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970/72.
- BALTA Tahsin Bekir, **İdare Hukukuna Giriş I**, TODAİE Yayını No:117, Ankara, 1970.
- BAŞ Zuhul Bereket– Selami DEMİRKOL, **İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü**, 3. Baskı, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2004.
- BAŞGİL Ali Fuat, **Vatandaşların Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Müracaat Hakkı**, Ebul'ula Mardin'e Armağan, İÜHF Yayını No: 387, İstanbul, 1944.
- BAYLAN Ömer, **Vatandaşın Devlet Yönetimi Hakkındaki Şikayetleri ve Türkiye için İsveç Ombudsman Formülü**, T.C., İçişleri Bakanlığı Tetkik Kurulu Başkanlığı Yayınları, No: 12, Ankara, 1978.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No:11, Afyon, 1998.
- BENTLEY Duncan, "Taxpayers' Rights: Definitions and Development" içinde **Taxation: Critical Perspectives on the World Economy**, ed. Simon James, 2. Cilt, London, 2002.
- BENTLEY Duncan, **Taxpayers Rights: Theory, Origin And Implementation**, Kluwer Law International, Series on International Taxation (Book 31), Netherlands, October 2007.
- BOZKURT Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 4. Baskı, İstanbul, 2006.
- Brian Chapman, **İdare Mesleği**, çev. Cahit Tutum, TODAİE Yayınları No:114, Ankara, 1970.
- BUCK Trevor - Richard KIRKHAM - Brian THOMPSON, **The Ombudsman Enterprise and Administrative Justice**, Ashgate Yayınevi, İngiltere, 2011.
- CANDAN Turgut, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2007.
- CANDAN Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, Ağustos 2012.
- CANDAN Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2006.
- CHERUY Christian, **Tax Procedure in Belgium: Audit to Litigation - A First Insight**, Loyens & Loeff SCRL/CVBA, 2014.
- CROSS J. A., **British Public Administration**, University Tutorial Press, London, 1970.

- ÇAĞATAY Neşet, **Bir Türk Kurumu Olarak Ahilik**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1974.
- ÇEÇEN Anıl, **Adalet Kavramı**, Gündoğan Yayınları, 2. Basım, Ankara, 1993.
- ÇELİKER Hüseyin, **İslam Hukukunda Yargı Bağımsızlığı**, Hacegan Akademi Kitaplığı, İstanbul, 2005.
- ÇEPNİ Salih, **Araştırma ve Proje Çalışmalarına Giriş**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2007.
- ÇETİN Canan, **Müzakere Teknikleri: İlke, Süreç, Uygulama**, 4. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, Ekim 2013.
- ÇITIR Halim, **Yönetsel Denetim Anlayışı ve Örgütlenmesi**, TODAİE Kamu Yönetimi Uzmanlık Tezi, Ankara, 1987.
- DAFT Richard L., **Management**, Cengage Learning, Tenth Edition, South Western, USA, 2011.
- DAILY Frederick W., **Stand Up to the IRS**, 12th Edition, NOLO Trademark, U.S.A., Ocak 2015.
- DEMİR Galip, **Ombudsman Aranıyor**, Ahi Kültürünü Araştırma Yayınları, İstanbul, 2002.
- DEMİRBAŞ Tolga, **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Araştırma-İnceleme-Çeviri Dizisi No: 17, Ankara, Nisan 2001.
- DERDİMAN Ramazan Cengiz, **İdari Yargının Genel Esasları**, Aktüel Yayınları, İstanbul, 2004.
- DERYAL Yahya, **Türk Hukukunda Bilirkişilik**, 4. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, Nisan 2012.
- DÖNMEZ Recai, **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.
- DÖNMEZ Recai, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1023, Eskişehir, 1998.
- DURAN Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1982.
- DÜNDAR Erol, “Maksat Denetimi (Nazariyeler, Türk ve Fransız Danıştay İçtihatlarına Göre)”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler - 1**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976.
- EDİZDOĞAN Nihat- Özhan ÇETİNKAYA, **Kamu Bütçesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010.
- ERDEM Metin - Doğan ŞENYÜZ - İsmail TATLIOĞLU, **Kamu Maliyesi**, 2.Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1998.
- ERDEM Osman, **Türk Teftiş Sistemine Genel Bir Bakış**, 1. Teftiş Semineri, Denetde Yayınları, Ankara, 1988.
- ERDEM Tahir, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı)**, Seçkin Yayınları, Ankara, Şubat 2012.
- ERGUN Turgay - Aykut POLATOĞLU, **Kamu Yönetimine Giriş**, Sevinç Matbaası, 2.Baskı, Ankara, 1984.

- ERGUN Turgay, **Kamu Yönetimi (Kuram, Siyasa, Uygulama)**, TODAİE Yayınları, 1. Baskı, Ankara, Ekim 2004.
- ERHÜRMAN Tufan, **Dünyada ve KKTC’de Ombudsman**, Işık Kitabevi Yayınları, Lefkoşe, 1995.
- ERKUT Celal, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları No: 51, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990.
- EROĞLU Hacer Tuğba, “Yerel Yönetimlerde Denetim ve Halk Denetçiliği (Ombudsmanlık)”, **Yerel Yönetimler Kongresi, Düünden Bugüne Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma Bildiriler Kitabı**, Pozitif Matbaacılık, Çanakkale, 2004.
- EROĞLU Halil, **İdare Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974.
- EROĞLU Hamza, **İdare Hukuku (Genel Esaslar, İdari Teşkilat ve İdarenin Denetlenmesi)**, Dördüncü Bası, Işın Yayıncılık, Ankara, 1984.
- ERYILMAZ Bilâl, **Kamu Yönetimi Düşünceler, Yapılar, Fonksiyonlar, Politikalar**, 4. Baskı, Okutman Yayıncılık, Ankara, 2011.
- ERYILMAZ Bilâl, **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaası, İstanbul, 2002.
- FENDOĞLU Hasan Tahsin, **Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.
- FEYZİOĞLU Metin, **Meclis Soruşturması**, Savaş Yayınları, Ankara, Ekim 2006.
- FİŞEK Kurthan, **Yönetim**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1975.
- GENÇ Yıldırım– Mehmet Akif ÖZMEN, **Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.
- GERÇEK Adnan, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2013.
- GERÇEK Adnan ve diğerleri, **Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Temmuz 2015.
- GERÇEK Adnan, **Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Temmuz 2013.
- GERÇEK Adnan, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- GERGER Güneş Çetin, **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Kitabevi, İstanbul, 2011.
- GINSBURG Wendy R.– Frederick M. KAISER, **Federal Complaint-Handling, Ombudsman, and Advocacy Offices**, Congressional Research Service, 2009.
- GİRİTLİ İsmet - Pertev BİLGİN - Tayfun AKGÜNER, **İdare Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2001.
- GÖZLER Kemal - Gürsel KAPLAN, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Yayınevi, 12. Baskı, Bursa, Eylül 2012.
- GÖZLER Kemal, **İdare Hukuku**, Cilt 1, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009, ss.27-46.
- GÖZLER Kemal, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.

- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref – Güven DİNÇER, **İdari Yargılama Usulü: Kanun-Açıklama-İçtihat**, Turhan Kitabevi, Ankara, Ocak 2001.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref – Turgut TAN, **İdare Hukuku Cilt 2: İdari Yargılama Hukuku**, 5. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Ocak 2012.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref - Turgut TAN, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, 1. Cilt, Turhan Kitabevi, Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara, 2007.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, Güncelleştirilmiş 17. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2002.
- GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, 7. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003.
- GÜREDİN Ersin, **Denetim**, Beta Basım Yayın Dağıtım, 9. Baskı, İstanbul, 1999.
- HARLOW Carol - Richard RAWLINGS, **Law and Administration**, Cambridge University Press, Second Edition, New York, 2006.
- HEPER Metin, **Kamu Bürokrasisi**, TÜSİAD Yayınları, İstanbul, 1983.
- Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 1. Cilt, 5. Baskı, İstanbul, 2013.
- HILL Larry B., **The Model Ombudsman: Institutionalizing New Zeland's Democratic Experiment**, Princeton University Press, Princeton, New Jersey, 1976.
- KANETİ Selim, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1986/1987.
- KAPANİ Münci, **Kamu Hürriyetleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1981.
- KAPICI Ferhat, **Meclis Soruşturması**, Adil Yayınevi, Ankara, 2001.
- KARAHANOGULLARI Onur, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.
- KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 6. Bası, Ankara, 2012.
- KARAKOÇ Yusuf, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Anlaşmazlıklarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Ocak 2013.
- KARAMAN Hayreddin, **İslam Hukuku Tarihi**, İz Yayıncılık, İstanbul, 2001.
- KARASAR Niyazi, **Bilimsel Araştırma Yöntemi**, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2013.
- KARATEPE Şükrü, **İdare Hukuku**, Üniversite Kitabevi, 2. Baskı, İzmir, 1995.
- KARAVELİOĞLU Celal, **Açıklamalı ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Karaveliöglü Basın Yayın Dağıtım, Ankara, 2006.
- KARLUK S. Rıdvan, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2005.
- KARYAĞDI Müjgan– İlhami ÖZTÜRK, **Vergi ve Sermaye Piyasası Hukukunda Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, İstanbul Altın Borsası Yayınları No:18, İstanbul, 2009.

- KARYAĞDI Nazmi, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın No:2006/371, Ankara, Kasım 2006.
- KAVAKÇI Yusuf Ziya, **Hisbe Teşkilatı**, Baylan Matbaası, Ankara, 1975.
- KEKEÇ Elif Kısmet, **Arabuluculuk Yoluyla Uyuşmazlık Çözümünde Temel Aşamalar ve Taktikler**, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, Ocak 2014.
- KEPEKÇİ Celal, **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, 5. Baskı, İstanbul, 2004.
- KHAN Haroon A., **An Introduction to Public Administration**, University Press of America, Maryland, 2008.
- KIZILOT Şükrü ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart 2007.
- KIZILOT Şükrü– Zuhale KIZILOT, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, 23. Baskı, Ankara, Mart 2014.
- KOONTZ Harold - Heinz WEIHRICH, **Essentials of Management: An International Perspective**, Seventh Edition, McGraw-Hill Companies, New Delhi, 2006.
- KÖKSAL Mustafa, **Ahilik Kültürünün Dünü ve Bugünü**, Türk Standartları Enstitüsü Kültür Yayınları, Ankara, 2001.
- KÖROĞLU Hasan, **Türk Mahkemelerinde Bilirkişilik ve Bilirkişi Kurumları**, 1. Baskı, Ankara, 2001.
- KURU Baki – Ramazan ARSLAN – Ejder YILMAZ, **Medeni Usul Hukuku**, Genişletilmiş 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.
- KURU Baki, **Hâkim ve Savcılarının Bağımsızlığı ve Teminatı**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1966.
- KURU Baki, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Cilt II, 6. Bası, Demir Yayınevi, İstanbul, 2001.
- KUZU Burhan, **Türk Anayasa Metinleri ve İlgili Mevzuat**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- LAPALOMBARA Joseph, **Politics Within Nations**, Contemporary Comparative Politics Series, Prentice-Hall, USA, 1974.
- MELİKŞAH Yasin, **İdarenin Yasama Tarafından Denetlenmesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- MONTANA Patrick J. - Bruce H. CHARNOV, **Management**, 4th Edition, Barron's Educational Series, New York, 2008.
- MUTTA Serdar, **İdarenin Denetlenmesi ve Ombudsman Sistemi**, Kazancı Kitabevi Yayınları, İstanbul, 2005.
- NEİLL Patrick, **Administrative Justice: Some Necessary Reforms**, Clarendon Press, USA, 1988.
- NEWMAN William H., **Yönetim İşletmelerde ve Kamu Yönetiminde Sevk ve İdare**, çev. Kenan Sürgit, TODAİ Yayınları No:186, Ankara, 1979.
- OKANDAN Recai G. , **Âmme Hukukumuzun Ana Hatları**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1957.
- OKTAR S. Ateş, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 9. Baskı, İstanbul, 2013.
- ONAR Erdal, **Meclis Araştırması**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:419, Ankara, 1977.

- ONAR Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Hak Kitabevi, İsmail Akgün Matbaası, Cilt 2, 3. Baskı, İstanbul, 1966.
- ÖKMEN Mustafa - Bekir PARLAK, **Kuramdan Uygulamaya Yerel Yönetimler İlkeler Yaklaşımlar ve Mevzuat**, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2008.
- ÖNCEL Mualla- Ahmet KUMRULU – Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 15. Bası, Ankara, Ocak 2008.
- ÖNEN Ergun, **Medeni Yargılama Hukukunda Sulh**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1972.
- ÖNER Erdoğan, **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS**, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayınları, No:2005/366, Ankara, Ocak 2005.
- ÖRNEK Acar, **Kamu Yönetimi**, Meram Yayın Dağıtım, İstanbul, 1992.
- ÖZAY İl Han, **Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.
- ÖZBALCI Yılmaz, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.
- ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık A.Ş., Ankara, Nisan 2007.
- ÖZBEK Mustafa Serdar, **Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.
- ÖZBUDUN Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Ankara, 2005.
- ÖZDEN Kemal, **Ombudsman (Kamu Denetçisi) ve Türkiye'deki Tartışmalar**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- ÖZER Mehmet Akif, **Yeni Kamu Yönetimi**, Barış Kitabevi, Ankara, 2012.
- ÖZEREN Baran, **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Ankara, Ağustos 2000.
- ÖZGÜLDÜR Serdar, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Kararları Işığında Tam Yargı Davaları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.
- ÖZTÜRK Mehmet, **AB Ülkelerinde Ombudsman Denetimi Uygulamaları ve Türkiye**, Yeni Yüzyıl Yayınevi, İstanbul, Ağustos 2012.
- ÖZYÖRÜK Mukbil, **İdare Hukuku Dersleri**, Teksir, Ankara, 1972 -1973.
- PARLAK Bekir - Zahid SOBACI, **Kuram ve Uygulamada Kamu Yönetimi Ulusal ve Global Perspektifler**, Alfa Yayınları, Bursa, 2005.
- PEKCANITEZ Hakan - Oğuz ATALAY - Muhammet ÖZEKES, **Medenî Usul Hukuku**, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.
- PROKOPENKO, Joseph **Verimlilik Yönetimi Uygulamalı El Kitabı**, çev. Olcay Baykal – ATALAY Nevda – Erdemir FİDAN, Milli Prodüktive Merkezi Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 1998.
- PRUTHÍ Raj Kumar, **Public Administration Problems And Perspectives**, Discovery Publishing House, New Delhi, 2005.
- PUNCH Keith F., **Sosyal Araştırmalara Giriş - Nicel ve Nitel Yaklaşımlar**, çev. Dursun Bayrak - H. Bader Arslan - Zeynep Akyüz, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2011.

- PURSLEY Robert D.– Neil SNORTLAND, **Managing Government Organizations: An Introduction to Public Administration**, Duxbury Press, Massachusetts, 1980.
- REİF Linda C., **The Ombudsman, Good Governance, and the International Human Rights System**, Martinus Nijhoff Publishers, Netherlands, 2004.
- REMAC Milan, **Coordinating Ombudsmen and the Judiciary: A comparative view on the relations between ombudsmen and the judiciary in the Netherlands, England and the European Union**, Ius Commune Europaeum Series, No:125, Utrecht, Mart 2014
- ROWAT Donald C., **The Ombudsman Plan: The Worldwide Spread Of An Idea**, 2. Baskı, University Press of America, Lanham, 1985.
- RUTAREMARA Tito, **Strengthening Good Governance In Rwanda, The Experience of the Office of the Ombudsman**, Kigali, 2011.
- SANAL Recep, **Türkiye’de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, TODAİ Yayınları, Ankara, 2002.
- SARICA Ragıp, **İdare Hukukunda Yokluk ve Butlan**, Ebul’ula Mardin’e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1944.
- SAWER Geofferey, **Ombudsmen**, Melbourne University Press, Victoria, 1968.
- SAXENA P. K., **Principles of Management: A Modern Approach**, Global India Publications Pvt Ltd, New Delhi, 2009.
- SENEVİRATNE Mary, **Ombudsmen: Public Services and Administrative Justice**, Cambridge University Press, Scotland, 2002.
- SEZGİNER Murat, - Gürsel ÖZKAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler**, Halil Cin’e Armağan, Selçuk Üniversitesi Yayınları, Konya, 1995.
- SEZGİNER Murat, **Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- SHARKANSKY Ira, **Public Administration: Policy-Making in Government Agencies**, Forth Edition, Houghton Mifflin Company, Boston, 1978.
- SİMON Herbert Alexander - Donald W. SMİTHBURG - Victor Alexander THOMPSON, **Public Administration, Alfred A. Knopf**, New York, 1967.
- SİNGLA R.K., **Principles of Management**, V.K. Enterprises, New Delhi, 2009.
- ŞENYÜZ Doğan – Mehmet YÜCE – Adnan GERÇEK, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, 5. Baskı, Bursa, 2014.
- ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Haziran 1997.
- T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, **İnceleme, Soruşturma ve Öninceleme Rehberi**, Teftiş Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2006.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No:10, Ankara, Kasım 1997.
- TAN Turgut, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Güncelleştirilmiş 2. Bası, Ankara, 2013.
- TAN Turgut, **İdari İşlemin Geri Alınması**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970.

- TANNENBAUM Arnold Sherwood, **Control in Organizations**, McGraw-Hill, New York, 1968.
- TANÖR Bülent - Necmi YÜZBAŞIOĞLU, **Türk Anayasa Hukuku**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2002.
- TANÖR Bülent, **Türkiye’de Demokratikleşme Perspektifleri**, TÜSİAD Yayınları, Yayın No.: T/97-207, Ankara, Ocak 1997.
- TAŞ Metin, **Vergi Yargısı**, Ekin Yayınevi, 2. Baskı, Bursa, 2005.
- TAYMAZ Haydar, **Teftiş: Kavramlar, İlkeler, Yöntemler**, Geliştirilmiş Üçüncü Baskı, Kadioğlu Matbaası, Ankara, 1993.
- TEMİZEL Zekeriya, **Yurttaşın Yönetime Karşı Korunmasında Bağımsız Bir Denetim Organı: Ombudsman**, Uluslararası Yerel Yönetimler Birliği Doğu Akdeniz ve Ortadoğu Bölge Teşkilatı Yayını, İstanbul, 1997.
- TEZCAN Durmuş ve diğerleri, **İnsan Hakları El Kitabı**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2011.
- THURONY Victor, **Tax Law Design and Drafting**, International Monetary Fund, Washington, 1996.
- TORTOP Nuri - G. Eyüp İSPİR - Burhan AYKAÇ, **Yönetim Bilimi**, Yargı Yayınları, Ankara, 1993.
- TORTOP Nuri, **Yönetim Bilimi (Temel İlkeler)**, Yayın No:89, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Ankara, 1975.
- TRİPATHİ P.C.– P.N. REDDY, **Principles Of Management**, Fourth Edition, McGraw-Hill Publishing, New Delhi, 2008.
- TUNCER Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 1993.
- TOTAL Erhan, **Dünyada ve Türkiye’de Ombudsmanlık**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.
- TÜSİAD, **Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi: Devlette Bir Toplam Kalite Mekanizması Örneği**, TÜSİAD Yayınları No: T/97-206, İstanbul, 1997.
- ULUSOY Ali, **Bağımsız İdari Otoriteler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.
- URAN Emrah, **Türkiye’deki Bağımsız İdari Otoritelerin İdari Yaptırım Yetkisi**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, Ağustos 2012.
- UZUNÇARŞILI İsmail Hakkı, **Osmanlı Devletinin Merkez ve Bahriye Teşkilatı**, Türk Tarih Kurumu Yayınları, VIII. Seri, No: 16, Ankara, 1948.
- WHEARE Kenneth Clinton, **Maladministration and Its Remedies**, The Hamlyn Lectures 25th Series, London, 1973.
- WIESLANDER Bengt, **The Parliamentary Ombudsman in Sweden**, Second Revised Edition, Stockholm, Sweden, 2005.
- WİSSİNK HENRY - ERWİN SCHWELLA - WİLLİAM FOX, **Public Management**, Sun Press, Stellenbosch, 2004.
- YALTI Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.

- YAZICI Serap, **Yeni Bir Anayasa Hazırlığı ve Türkiye (Seçkinlikten Toplum Sözleşmesine)**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları / Hukuk Dizisi, İstanbul, 2009.
- YEĞENGİL Rasih, **Tahkim**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1974.
- YILDIRIM Ali – Hasan ŞİMŞEK, **Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- YILDIRIM M. Kamil, **İhtilafların Mahkeme Dışı Usullerle Çözülmesi Hakkında**, Prof. Dr. Yavuz Alangoya için Armağan, İstanbul, 2007.
- YILDIRIM Turan ve diğerleri, **İdare Hukuku**, 3. Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2012.
- YÜCE Mehmet – Atanur BEYCE, **Kamu Denetçiliği Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, Kasım 2013.
- YÜCE Mehmet, **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, Ekin Yayınevi, Bursa, Şubat 2014.
- YÜCE Mehmet, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010.
- ZIEGENFUSS James T– Patricia O’ROURKE, **The Ombudsman Handbook: Designing and Managing an Effective Problem-Solving Program**, McFarland Company, Shutterstock, 2011.

Makaleler

- ABDİOĞLU Hasan, “Yönetişim İlkelerinin Uygulanmasında Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumu ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Açısından Önemi”, **İTİCU Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:6, Sayı:11, Bahar 2007/2, ss.79-102.
- ADAMS John Clarke, “In Quest of the Ombudsman in the Mediterranean Area”, **American Academy of Political and Social Science**, Volume 377, Issue 1, May 1968, ss.97-103.
- ADDİNK Henk, “The Ombudsman As The Fourth Power On The Foundations Of Ombudsman Law From a Comparative Perspective”, içinde **Judicial Lawmaking and Administrative Law**, eds. Frits Stroink – Eveline van der Linden, Ius Commune: European and Comparative Law Series, Vol. 52, Temmuz 2005, Antwerpen, ss.251-273.
- AĞAR Serkan, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-II”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 68, 2007, ss.360-392.
- AİMA Kristiina, “A European Tax Ombudsman?” içinde **Legal Remedies in European Tax Law**, ed. Pasquale Pistone, IBFD, Amsterdam, 2009, ss.179-190.
- AKBULUT Erol, “Sayıştay Denetimi ve Yolsuzluklarla Mücadeledeki İşlevi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 50-51, Temmuz-Aralık, 2003, s.4.
- AKDEMİR Tuğçe, “Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 111, 2014, ss.255-278.
- AKILLIOĞLU Tekin, “Yönetmelik Yargı Denetiminin Etkinliği”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 23, Sayı 1, Mart 1990, ss.4-11.

- AKIN Cengiz, “Kamu Yönetimimizde Yeniden Yapılanma Çalışmaları ve Denetim Sistemimiz”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 427, Haziran 2000, ss.77-108.
- AKINCI Müslüm, “Çocuk Ombudsmanı”, **Güncel Hukuk Dergisi**, Temmuz 2009/7-67, ss.50-53.
- AKINCI Müslüm, “Demokratik Bir Toplumda Yönetimsel Verimlilik Aracı Olarak Ombudsman”, **Anahtar Dergisi**, Milli Produktivite Merkezi Aylık Yayın Organı, Mart 2001, Y.10, S.147, s.4-22.
- AKINCI Müslüm, Kamu Denetçiliği (Ombudsman) Kurumu, **Legal Hukuk Dergisi**, Cilt 10, Sayı 120, 2012, ss.33-56.
- AKINCI Ziya, “Milletlerarası Ticari Uyuşmazlıkların Alternatif Çözüm Yolları”, **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, Sayı:4, Cilt XVIII, Aralık 1996, ss.93-109.
- AKİL Cenk, “Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda Sulh ve Sulh Yoluyla Şarta Bağlı Hüküm Verilip Verilemeyeceği Meselesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVI, Sayı 4, 2012, ss.1-18.
- AKKAYA Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 46, Sayı 1-4, Ankara, 1997, ss.185-208.
- AKTAN Coşkun Can, “Devletin Yeniden Yapılanması Olmazsa Olmaz...”, **Mercek Dergisi**, Ocak 2002, s.10.
- AKTAŞ Kadir, “Kamu Denetçiliği Kurumunun Anayasal Sistemdeki Yeri ve Etkinliği Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 94, 2011, ss.359-374.
- AKTEKİN Yalçın, “Türk Silahlı Kuvvetlerinin Sırf Askerî Nitelikteki Faaliyetleri”, **Kamu Denetçiliği Kurumu Çalışma Grubu Raporları**, Afşar Matbaacılık, Ankara, 2014, ss.80-100.
- ALLISON Graham T., “Public and Private Management: Are They Fundamentally Alike in All Unimportant Respects?”, içinde **Classics of Public Administration**, eds. Jay M. Shafritz - Albert C. Hyde, 4. Baskı, Wadsworth Publishing Company, Belmont, 1997, ss.457-475.
- ALTUN Murat - Erdal KULUÇLU, “Doktrin ve Mevzuat ışığında Kamuoyu Denetimine Genel Bir Bakış”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 56, 2005, ss.23-51.
- ANAYURT Ömer, “1982 Anayasası ve 3071 Sayılı Kanuna Göre Dilekçe Hakkı”, **İnsan Hakları Yıllığı**, Cilt: 23-24, 2001-2002, ss. 95-128.
- ARSLAN Ahmet, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Maliye Dergisi**, Sayı 140, Mayıs- Ağustos 2002, ss.1-14.
- ARSLAN Süleyman, “İngiltere’de Ombudsman Müessesesi”, **Amme İdaresi Dergisi**, TODAİE Yayınları, Ankara, 1986, C.19, S.1, ss.157-172.
- ATAY Cevdet, “Devlet Denetleme Kurulu ve Kamu Denetçiliği Kurumu”, **Legal Hukuk Dergisi**, Cilt:10, Sayı:114, 2012, ss.13-32.
- ATAY Ender Ethem, “Bağımsız İdari Otoriteler ve Türkiye Uygulaması”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. X, S.1,2, 2006, s.259-293.
- ATAY Ender Ethem, “Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu”, **Ombudsman Akademik Dergisi**, Sayı:1, Aralık 2014, ss.1-30.

- ATEŞ Kamil, “Amerika Birleşik Devletlerinde Mükellef Haklarını Savunma Birimi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 278, Ekim 2004, ss.91-93.
- AYDIN Davut, “Kâr Amacı Güden ve Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerin Karşılaştırılması”, **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 1- 2, 1992, ss.235-248.
- AYKIN Hasan, “Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 316, Ocak 2015, ss.146-151.
- AYTUNA Türkan, “Felsefeci Gözüyle Denetim”, **Denetim Dergisi**, Denetimde Yayını, Sayı:10, Ankara, 1986, s.9.
- BAHADIR Oktay, “Ombudsmanlık Kurumunun İsveç, İngiltere ve Fransa İle Karşılaştırmalı İncelenmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)**, Nisan 2010, Sayı 1, ss.363-384.
- BAKAR Feride - Adnan GERÇEK, “Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Bir Vergi Ombudsmanı Önerisi”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:8, Sayı: 92, Ağustos 2012, ss.3-28.
- BAKER Philip, “Taxpayers Charter and a Taxpayers Charter for Europe”, içinde **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, eds. Wlodzimiers Nykiel–Malgorzata Sek, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, ss.130-135.
- BARTLETT R.T., “The Ombudsman in Taxation: A Tripartite Perspective”, **British Tax Review**, Vol. 5, 1988, ss.164-199.
- BEREKET Zuhul - Selami DEMİRKOL; “İdari Yargıda İdari Savcılık Kurumu, İdarenin Yargısal Denetiminde Etkinliğin Sağlanması Yolunda Somut Bir Öneri”, **Danıştay Dergisi**, Ankara, 1996, S. 90, ss.25-52.
- BİGNAMİ Francesca, “Hukuk ve Güncel Sorunlar/Avrupa Birliği İdare Hukuku/Önsöz”, çev. Saadet Yüksel, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: LXV, Sayı:2, 2007, ss.365-380.
- BLUMENTHAL Marsha - Joel SLEMROD, “The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform”, **National Tax Journal**, Vol. 45, No 2, June 1992, ss.185-202.
- BORN Hans - Aidan WILLS - Benjamin S. BUCKLAND, **A Comparative Perspective of Ombudsman Institutions for the Armed Forces**, Geneva Centre for the Democratic Control of Armed Forces (DCAF) Policy Paper, No 34, Geneva, March 2011, ss.1-17.
- BROKELİND Cecile, “National Report on Taxpayer Protection in Sweden”, içinde **Protection of Taxpayer’s Rights - European, International and Domestic Tax Law Perspective**, eds. Wlodzimierz Nykiel - Malgorzata Şek, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, ss.328-348.
- BRZEZİNSKİ Bogumil, “Taxpayer’ Rights: Some Theoretical Issues”, içinde **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, eds. Wlodzimiers Nykiel–Malgorzata Sek, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, ss.17-32.
- BÜYÜKBAYKAL Güven Necati, “Basın Alanında Ombudsman Uygulaması”, **İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi**, Sayı:19, 2004, ss.169-175.

- CADEDDU Simone, “The Proceedings of the European Ombudsman”, **Law and Contemporary Problems**, Volume: 68, No 1, Winter 2004, s.161-180.
- CEYLAN Şule Şahin, “Uyuşmazlık Çözümlerinde Yargı Alternatifleri”, **Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi**, İstanbul Barosu, HFSA Bildiriler:1, İstanbul, 2010, ss.188-196.
- ÇAĞLAYAN Ramazan, “İdari İşlemin Geri Alınması Üzerine”, **AÜEHFD, C.IV, S.1-2, 2000, ss.43-58.**
- ÇEKEN Hüseyin, “İdari İşlem ve İdari Eylem”, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi**, Ankara, 2001, Sayı:16, s.67-69.
- DAĞLI M. Kubilay – Yasemin ÇAKIR, “Türk Sermaye Piyasasında Tahkim Uygulaması ve Etkinleştirilmesine Yönelik Öneriler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 72, Ocak-Mart 2009, ss.27-50.
- DEMİRKOL Selami, “İdare Hukukunda İdari Eylem Olgusu”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 40, Ocak-Mart 2001, s.62-82.
- DİNÇKOL Abdullah, “Hâkimin Takdir Yetkisinin Kullanılması Sürecinde Hakkaniyet”, **Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arkivi (HFSA), Adalet Sempozyumu Bildirileri**, 9. Kitap, İstanbul, 2004, ss. 173-188.
- DOĞAN Battal, “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi” **Vergi Sorunları**, 2000, ss.74-82.
- DOĞRUSÖZ Ezhan, “Tarh İşleminin İdari Unsurları - II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 12, Sayı: 140, Ağustos, 2004, ss.176-178.
- DREWRY Gavin, “The Ombudsman: Parochial Stopgap or Global Panacea?” içinde **Administrative Law Facing the Future: Old Constraints and New Horizons**, eds. Peter Leyland - Terry Woods, Blackstone Press, London, 1997, s.83.
- EKEN Musa, “Kamu Yönetiminde Kötü Yönetim Olgusu”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl 70, Sayı 419, 1998, ss.128-139.
- Eklundh Claes, “The Swedish Parliamentary Ombudsman Systems” içinde **Human Rights Commissions and Ombudsman Offices: National Experiences Throughout the World**, eds. Kamal Hossain et al., Kluwer Law International, Netherlands, 2000, s.427.
- ERBAY Yusuf, “Kavram Olarak Küreselleşme”, **Yeni Türkiye**, 21. Yüzyıl Özel Sayısı-I, Sayı: 19, ss.168-173.
- ERDEM Tahir, “İdari Yargıda ve Vergi Yargısında İstinaf”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 311, Ağustos 2014, ss.19-32.
- ERDİNÇ Tahsin, “Ombudsmanlık Kurumunun Kısa Bir Tarihçesi”, **Uluslararası Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Sempozyumu: Bildiriler Kitabı**, ed. Niyazi Öktem - Nermin Katmer, 09 Mart 2011, Doğu Üniversitesi Yayınları:6, İstanbul, 2012, s.152.
- ERDOĞDU İbrahim, “Osmanlı İktisadi Düzeninde İhtisâb Müessesesi ve Muhtesiplik Üzerine Bir Deneme”, **Ankara Üniversitesi Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi (OTAM)**, Sayı:11, ss.133-141.
- EREN Hayrettin, “Ombudsman Kurumu”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1-2, 2000, ss.79-96.

- ERHÜMAN Tufan, “Türkiye İçin Nasıl Bir Ombudsman Formülü?” **AÜHFD**, C.49, S.1-4, Ankara, 2000, ss.155-180.
- ERMENEK İbrahim, “Yargı Kararları Işığında Tüketici Sorunları Hakem Heyetleri ve Bu Alanda Ortaya Çıkan Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XVII, Sayı 1-2, 2013, ss.563-625.
- ERTEKİN Yücel - Cengiz AKIN, “Çağdaş Yönetim ve Denetim; Cumhuriyetimizin 75. Kuruluş Yıldönümünde Yönetimin Denetlenmesinde Yeni Bir Denetim Yolu: Ombudsman (Yüksek Yönetim Denetçisi)”, **Türk İdare Dergisi**, Ankara, 1998, Y. 70, ss.517-550.
- ERTEKİN Yücel, “Çağdaş Yönetim ve Denetim”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 421, Ankara, Aralık 1998, ss.493-515.
- FALAY Nihat, “Denetim, Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk (VET) ve Sayıştay” **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 29, Nisan- Mayıs 1997, ss.18-30.
- FRANK Bernard, “The Ombudsman And Human Rights”, **Administrative Law Review**, Vol. 22, No. 3 April 1970, ss.467-492.
- GAMMELTOFT-HANSEN Hans, “Ombudsman Kavramı”, çev. Turgay Ergun, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:29, Sayı:3, Eylül 1996, ss.195-202.
- GELLHORN Walter, “The Swedish Justitieombudsman”, **The Yale Law Journal**, Vol. 75, No. 1, November 1965, ss.1-58.
- GERÇEK Adnan, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 209, Şubat 2006, ss.121-149.
- GİDDİNGS Philip, “The Ombudsman in a Changing World”, **Consumer Policy Review**, Nov/Dec 1998, No:6, ss.202-208.
- GÓMEZ María Begoña Villaverde, “El Consejo para la Defensa del Contribuyente”, **Dereito**, Volume 6, No: 2, 1997, ss.249-268.
- GORDON Richard K., “Law of Tax Administration and Procedure”, içinde **Tax Law Design and Drafting**, Vol. 1, ed. Viktor Thuronyi, International Money Fund Publication Services, Washington D.C., 1996, s.110.
- GOTTEHRER Dean M. – Michael HOSTİNA, “The Classical Ombudsman Model”, içinde **Righting Wrongs: The Ombudsman in Six Continents**, ed. Roy Gregory - Philip James Giddings, IOS Press, Netherlands, 2000, ss.403-414.
- GÖÇMEN İlke, “Avrupa Ombudsmanının Soruşturması”, **Prof. Dr. Gürkan Çelebican’a Armağan**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2011, ss.493-539.
- GÖKÇE Ali Fuat, “Çağdaş Kamu Yönetiminde Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Türkiye İçin Askeri Ombudsmanlık Önerisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.17, S.2, 2012, ss.203-227.
- GÖLÖNÜ Sirel, “Ombudsman ve Yönetimde Halkla İlişkilerin Gelişmesine Etkisi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 27, Ekim-Aralık 1997, ss.3-14.
- GREGORY Roy - Philip James GİDDİNGS, “The Ombudsman Institution: Growth and Development”, içinde **Righting Wrongs: The Ombudsman in Six Continents**, ed. Roy Gregory - Philip James Giddings, IOS Press, Netherlands, 2000, ss.1-20.

- GREGORY Roy, "The Ombudsman: An Excellent Form of Alternative Dispute Resolution?", içinde **The International Ombudsman Yearbook**, ed. L.C. Reif, Vol.5, 2001, s.98.
- GÜMÜŞKAYA Gamze, "Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Vergi Hukuku Özel Sayısı, C.17, Sayı:3-4, 2011, ss.33-57.
- GWYN William B., "The British PCA: Ombudsman or Ombudsmouse", **The Journal of Politics**, Vol.35, Issue 1, Feb. 1973, ss.45-69.
- HAJDARİ Enika, "Ombudsman- Historical Views", **European Scientific Journal**, Special Edition, Vol.1, February 2014, ss.515-527.
- HALICI İbrahim, "Kanun Hükmünde Kararnameler Sonrası Denetim Elemanlarının Bakanlık Teşkilatlarındaki İdari Yapısı", **Denetim**, Sayı:117, Ocak-Mart 2012, ss.4-13.
- HARSHE Rajen, "The Limits of Globalisation: Unveiling Resilience and the Primacy of the Nation State in World Politics", **India Quarterly: A Journal of International Affairs**, Vol. 70, No. 1, 2014, ss.47-58.
- HELVACI Mehmet, "Anonim Ortaklık Genel Kurul Kararlarının İptali Davalarının Tahkim Yargılamasına Uygunluğu Üzerine Düşünceler", **II. Uluslararası Özel Hukuk Sempozyumu "Tahkim"**, ed. Erol Ulusoy- Aslı Yıldırım, TMSF, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul, 2009, s.179-202.
- HERRERA Pedro M., "National Report on Taxpayer Protection in Spain" içinde **Protection of Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, eds. Wlodzimiers Nykiel-Malgorzata Sek, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, ss.307-327.
- HERRING III Robert A. - Jack L. MENDLESON, "Use of a Student Ombudsperson to Enhance Communication in University Classes", **Journal of Management Education**, Vol. 23, No. 5, October 1999, ss.574-583.
- HİLL Larry B., "Institutionalization, The Ombudsman and Bureaucracy", **The American Political Science Review**, Vol. 68, No 3, September 1974, ss.1075-1085.
- HOOD Christopher, "Beyond Progressivism: A New Global Pradigm in Public Management", **International Journal of Public Administration**, Vol.19, No.2, 1996, s.151.
- HOŞ Zeynep Müftüoğlu, "Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulaması", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 114, 2014, ss.293-314.
- İNAN Atilla, "Sayıştay'ca Verimlilik Denetimi Yapılması Gerekliliği ", **Belediye Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 1999, s.23.
- İNCEOĞLU Sibel, "Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı Üzerine Düşünceler", **Uluslararası Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Sempozyumu: Bildiriler Kitabı**, ed. Niyazi Öktem - Nermin Katmer, 09 Mart 2011, Doğu Üniversitesi Yayınları:6, İstanbul, 2012, s.56.
- KALABALIK Halil, "İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, S.1, Haziran 1998, s.236.

- KALLEK Cengiz, “Asr-ı Saadette Devlet Piyasa İlişkisi”, içinde **Bütün Yönleriyle Asr-ı Saadet’te İslam**, ed. Vecdi Akyüz, Cilt:3, Beyan Yayınları, İstanbul, 1994, ss.458-471.
- KAPLAN Ersin, **Vergi Dünyası**, “İdari Yargıda Yeni Kanun Yolu: İstinaf”, Sayı 396, Ağustos 2014, ss.176-185.
- KAPLAN Recep, “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 301, Ekim 2013, s.133.
- KARAKOÇ Yusuf, “Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar ve Çözümünde Görevli Yargı Organları”, **Mükellefin Dergisi**, Mayıs 2010, Sayı: 89, ss.110-117.
- KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları”, **Vergi Dünyası**, Sayı 161, Ocak 1995, ss.110-116.
- KARAKUŞ Mehmet, “Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru Usulü ve Başvurunun İdarî Dava Açma Süresine Etkisi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl 4, Sayı 13, Nisan 2013, ss.165-187.
- KARASOY Yakup, “Ahi Kelimesi ve Türk Kelimesinde Ahilik”, **Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi**, Sayı:14, 2004, ss.1-15.
- KARATEPE Şükrü, “İdarenin Takdir Yetkisi”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl 63, Sayı 392, Eylül 1991, ss.63-119.
- KAYA Cemil, “İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi”, Prof. Dr. Nuri Çelik’e Armağan, C. I, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını**, İstanbul, 2001, ss.251-284.
- KAYA Cemil, “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. IX, Sayı 1-2, 2005, ss.253-284.
- KAZANCI Metin, “Osmanlı’da Halkla İlişkiler”, **Selçuk İletişim Dergisi**, C. 4, S. 3, 2006, s.15.
- KILAVUZ R. - A. YILMAZ - F. İZCİ, “Etkin Bir Denetim Aracı Olarak Ombudsmanlık ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 4, Sayı 1, 2003, ss.49-68.
- KÖKSAL Erhan, “Türkiye’de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünün Denetimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, Mart 1974, s.51-61.
- KÖSEOĞLU Özer, “Avrupa Ombudsmanının Hukuki Statüsü, İşleyişi ve Kurumsal Etkinliği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:79, ss.31-62.
- KULUÇLU Erdal, “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:63, Ekim-Aralık 2006, s.3-38.
- KUMRULU Ahmet, “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, Sayı 72-73, 1989, ss.8-26.
- KURBAN Yasin, “Divân-ı Mezalim’den Ombudsmanlığa: Kamu Denetçiliğinin Tarihi Arka Planı”, **EKEV Akademi Dergisi**, Yıl: 16, Sayı: 52, Yaz 2012, s.91-104.
- KÜÇÜKÖZYİĞİT H. Galip, “Ombudsmanlık Kurumu: Hukuksal ve Siyasal Bir İnceleme”, **Uluslararası Hukuk ve Politika**, Cilt:2, No: 5, 2006, s.93.

- LANG C. McKenna, “A Western King and an Ancient Notion: Reflections on the Origins of Ombudsing”, **Journal of Conflictology**, Volume 2, Issue 2, 2011, ss.56-64.
- LETOWSKA Ewa, “The Polish Ombudsman (The Commissioner For The Protection Of Civil Rights)”, **International And Comparative Law Quarterly**, Vol:39, Part:1, January 1990, s.209.
- MACHACEK Rudolf, “Law And Justice: Two Sides Of The Same Coin”, **Law and Politics**, Volume 1, No 5, 2001, ss.571-580.
- METEZADE Zihni, “Sigortada Ombudsman”, **Birlik’ten (Türkiye Sigorta Ve Reasürans Şirketleri Birliği Yayını)**, Sayı: 10, Ekim 2000, ss.4-8.
- MOOKHEY Sheena, “Tax Disputes System Design”, **eJournal of Tax Research**, Vol.11, No.1, 2013, ss.79-96.
- MOORE Victor, “Some Reflections on the Role of the Ombudsman”, **International Institute of Administrative Science**, Copenhagen, 1991, s.1-13.
- MOSS Philip, “Towards Community Ownership of the Tax System: The Taxation Ombudsman’s Perspective”, **eJournal of Tax Research**, Vol. 2, No 2, 2004, ss.183-191.
- MUTAF Abdülmecid, “Amicable Settlement in Ottoman Law: Sulh System”, **TURCICA**, C.36, 2004, ss.125-140.
- NİESSEN Nicole, “Lawmaking by the National Ombudsman?” içinde **Judicial Lawmaking and Administrative Law**, eds. Frits Stroink – Eveline van der Linden, Ius Commune: European and Comparative Law Series, Volume 52, Temmuz 2005, Antwerpen, ss.285-309.
- ODYAKMAZ Zehra, “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Tanıtılması ve 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Bazı Maddelerinin Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:4, Sayı:14, Temmuz 2013, ss.1-85.
- ONAT Onur, “İdareyi Denetleyen İki Anayasal Kuruma İlişkin Kısa Bir Değerlendirme: Devlet Denetleme Kurulu - Kamu Denetçiliği Kurumu”, **Ombudsman Akademik Dergisi**, Sayı:2, Temmuz 2015, ss.121-141.
- OYTAN Muammer, “Ombudsman Eli İle İdarenin Denetimi Konusunda Kıyaslamalı Bir İnceleme”, **Danıştay Dergisi**, Yıl 5, Sayı:18-19,1975, ss.193-214.
- ÖKÇÜN Sadık, “Vergilendirme İşlemlerine Karşı Kamu Denetçiliği Kurumu’na Yapılabilecek Şikâyetlerin Hukuki Etkileri-1”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 256, Nisan 2014, ss.284-287.
- ÖZBAY İbrahim, “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. X, S. 3- 4, Erzincan, 2006, ss.459- 475.
- ÖZBEK Mustafa, “Alternatif Uyuşmazlık Çözümü ve Noterlerin Uyuşmazlık Çözümündeki Yeni İşlevi (Noterler)”, **Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi**, Sayı:132, Aralık 2006, ss.43-58.
- ÖZDEN Kemal - Ertuğrul GÜNDOĞAN, “Ombudsmanlık Sistemi: Tanımı, Tarihi Gelişimi, Dünyadaki Uygulamalar ve Türkiye’deki Uygulanabilirlik Tartışmaları”, **Türkiye Günlüğü**, 2000, S. 62, ss.48-54.

- ÖZEKES Muhammet, “Uyuşmazlık Çözüm Yolları İçinde Arabuluculuk ve Bir Düzenleme Önerisi”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, 2006, Sayı: 7, ss.40-45.
- ÖZGEN Hüseyin – Murat TÜRK, “Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerde Yönetim”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 1, 1995, ss.177-185.
- ÖZGÜL A. Mecit, “Demokratik Hukuk Devletine Bir Katkı: Ombudsman”, **Adalet Dergisi**, Sayı:24, Ocak 2006, ss.179-198.
- ÖZSUNAY Ergun, “Amerikan Hukukunda Bilirkişi Tanık”, **Mukayeseli Hukukta Bilirkişilik ve Sorunları**, Yargıtay 125 Yıl Yayını, Ankara, 1991, ss.97-104.
- ÖZTÜRK Nurettin, “Ahilik Teşkilatı ve Günümüz Ekonomisi, Çalışma Hayatı ve İş Ahlakı Açısından Değerlendirilmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 7, Aralık 2002, ss.1-12.
- PEKCANITEZ Hakan, “Alternatif Uyuşmazlık Çözümleri”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, 2005/5, ss.12-16.
- PERILLO Ezio, “The Process of Drafting the European Ombudsman’s Statute”, içinde **The European Ombudsman: Origins, Establishment, Evolution (Office for Official Publications of the European Communities)**, Belçika, 2005, ss.52-82.
- PERRY Roy, “Special Reports Submitted by the European Ombudsman to the European Parliament” içinde **The European Ombudsman: Origins, Establishment, Evolution (Office for Official Publications of the European Communities)**, Belçika, 2005, ss.185-190.
- PİCKL Victor J., “Ombudsman Sistemlerinin İslami Temelleri”, çev. Taykan Ataman, **Yeni Türkiye Dergisi**, Siyasette Yozlaşma Özel Sayısı II, Yıl:3, Sayı: 14, 1997, ss.800-805.
- PİCKL Victor J., “Ombudsman ve Yönetimde Reform”, çev. Turgay Ergun, **Amme İdaresi Dergisi**, TODAİE Yayınları, Ankara, C. 19, S. 4, 1986, ss.37-46.
- QUAGHEBEUR Marc, “Government Establishes Tax Mediation Department”, **Tax Notes International**, Vol. 48, 5 Kasım 2007, s.545.
- REMAC Milan, “Standards of Ombudsman Assessment: A New Normative Concept?”, **Utrecht Law Review**, Volume 9, Issue 3, July 2013, ss.62-78.
- REMAC Milan, “The Ombudsman: An Alternative to the Judiciary?”, içinde **Alternative Dispute Resolution in European Administrative Law**, eds. Dacian C. Dragos - Bogdana Neamtu, Springer, 2014, ss.565-588.
- REUSS Henry S. - Stanley V. ANDERSON, “The Ombudsman: Tribune of the People”, **Annals of the American Academy of Political and Social Science**, Vol. 363, Ethics in America: Norms and Deviations, January 1966, ss.44-51.
- RUHİ M. Emin, “Türkiye’de Ekonomik ve Sosyal Konsey”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S.1-4, 2001, ss.151-173.
- SAĞLAM Abdi, “Kamu Denetçiliği ve İdari Yargı İle İlişkisi”, **Adalet Dergisi**, 2012, Sayı:44, ss.27-49.
- SARAN M. Ulvi, “Türk Kamu Yönetiminde Denetim Sistemi”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl: 67, Sayı: 409, Aralık 1995, ss.53-70.

- SARIASLAN Osman, “Düzeltilme (ve Şikâyet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar”, **Vergi Dünyası**, Sayı 371, Temmuz 2012, ss.118-126.
- SATYANAND Anand, “Growth of the Ombudsman Concept”, **Journal of South Pacific Law**, Volume 3, 1999, s.75-79.
- SAYER Ahmet - Abdulkadir BARUTÇU, “Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kararları Işığında Belediyelerde Görülen Etik Dışı Uygulamalar”, **Dış Denetim Dergisi**, Sayı: 4, Nisan-Haziran 2011, ss.59-66.
- SENEVİRATNE Mary, “The European Ombudsman-The First Term”, **Journal of Social Welfare and Family Law**, Vol.3, No:22, 2000, ss.329-337.
- SERRANO Fernando, “The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, içinde **Protection of Taxpayer's Rights - European, International and Domestic Tax Law Perspective**, eds. Wlodzimierz Nykiel - Malgorzata Şek, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, s.136-150.
- SERRANO Fernando, “The Taxpayer’s Rights and the Role of the Tax Ombudsman: An Analysis From A Spanish And Comparative Law Perspective”, **Intertax**, Volume 35, Issue 5, 2007, ss.331-340.
- SEZEN Seriyeye, “Ombudsman: Türkiye İçin Nasıl Bir Çözüm?” **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 34, Sayı:4, Aralık 2001, ss.71-96.
- SEZGİNER Murat, “İdari İşlem - İcraîlik - Ayrılabilir İşlem -Yargısal Denetim”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. LXIX, S. 1-2, 2011, ss.241-250.
- SMİLEY Stafford, “National Report on Taxpayer Protection in the United States of America”, içinde **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, eds. Wlodzimiers Nykiel–Malgorzata Sek, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, ss.349-364.
- SONSUZOĞLU Elif, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm”, **Vergi Dünyası**, Sayı 167, Temmuz 1995, ss.136-145.
- STIEBER Carolyn, “57 Varieties: Has the Ombudsman Concept Become Diluted?”, **Negotiation Journal**, Volume 16, Issue 1, January 2000, ss.49-57.
- SÜER Berna, “İdarenin Tutum ve Davranışı”, **Kamu Denetçiliği Kurumu Çalışma Grubu Raporları**, Afşar Matbaacılık, Ankara, 2014, ss.40-50.
- TAHİR Erdem, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkânı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 282, 2012, ss.83-106.
- TAN Turgut, “Bağımsız İdari Otoriteler veya Düzenleyici Kurullar”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 35, Sayı 2, Haziran 2002, ss.11-37.
- TANRIVER Süha, “Arbuluculuk ve Uzlaştırma Kavramları, Aralarındaki Temel Farklılıklar ve Arbuluculuk Kurumuna Duyulan Tepkiler ya da Oluşturulan Dirençlerin Sosyolojik Açından İrdelenmesi ve Değerlendirilmesi (Arbuluculuk ve Uzlaştırma)”, **Prof. Dr. Fırat Öztan’a Armağan**, Cilt:2, Ankara, 2010, ss.2025-2036.
- TANRIVER Süha, “Arbuluculuk ve Uzlaştırma Kavramlarının Tanımı ve Aralarında Temel Farklılıklar”, **Makalelerim-II**, Adalet Yayınevi, Ankara, Ocak 2011, ss.241-244.

- TAŞ Metin, “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Kullanılabilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 200, Ağustos 2009, ss.22-25.
- TAŞDELEN Aziz, “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 56, Sayı 1, 2007, s.279-312.
- TAYŞİ İsmet, “Ombudsman Kurumu ve Ülkemizde Uygulanabilirliği”, **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 1997, ss.106-123.
- TORTOP Nuri, “Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı:31/1, Mart 1998, ss.3-11.
- TORTOP Nuri, “Yönetimin Denetlenmesi ve Denetleme Biçimleri”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, Mart 1974, ss.27-50.
- TORTOP Nuri, “Yönetimin İyileştirilmesi Çalışmalarının Denetlemeye Etkileri ve Yararları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı: 31/2, Haziran 1998, ss.15-20.
- TSADİRAS Alexandros, “The Ombudsman”, içinde **EU Administrative Law**, ed. Paul P. Craig, Oxford University Press, New York, 2006, s.851.
- TURMANGİL Civan, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 39, Sayı 1-4, Ankara, 1982-1987, ss.125-156.
- TOTAL Erhan, “İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl 4, Sayı 13, Nisan 2013, ss.509-544.
- ULUSAN Banu, “Sulh Sözleşmeleri”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Erhan Adal’a Armağan, Özel Sayı: 2011/2-2012/2, ss.975-993.
- ULUSOY Ali, “Cumhurbaşkanının Tek Başına Yaptığı İşlemler ve Yargısal Denetimi Sorunu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl 66, sayı 3, Yaz 2008, ss.13-25.
- UYANIK Sırrı, “İngiliz Yerel Yönetimlerinde Ombudsman Denetimi”, **Türk İdare Dergisi**, Ankara, 1994, Y. 66, S. 403, ss.205-209.
- UYSAL Ozan, “İhtiyati Tahakkuk Müessesesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 394, Haziran 2014, ss.137-140.
- VANGANSUREN Ulziibayar, **The Institution of the Ombudsman in the Former Communist Countries**, The Charles and Kathleen Manatt Democracy Studies Fellowship at IFES July - August, 2002, International Foundation for Election Systems, Washington, ss.24-34.
- WIESLANDER Bengt, **The Parliamentary Ombudsman in Sweden**, Chapter of “The Extend and Limitations of the Parliamentary Ombudsman’s Ambit” Bank of Sweden Tercentenary Foundation, 1994, ss.32-35.
- YALTI Billur, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144. Yıl**, Ankara, 11.05.2012, ss.185-201.
- YILMAZ Elif, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIII, 2009, Sayı 1-2, ss.321-351.
- YÜCE Mehmet - Ezel ALTUNAY, “Türkiye’de Kamu Denetçiliği (Ombudsman) Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 355, Mart 2011, ss.177-188.

Diğer Kaynaklar

2008 VAT Forum CV/SC - No. 24&25/2008 – 25 Haziran 2008, <https://www.google.com.tr/#q=2008+VAT+Forum+CV%2FSC+-+No.+24%2625%2F2008+%E2%80%93+25+June+2008> (07.05.2015).

24.6.2004 Tarihli ve 5197 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu ve Anayasanın 89 uncu ve 104 üncü Maddeleri Gereğince Cumhurbaşkanınca Bir Daha Görüşülmek Üzere Geri Gönderme Tezkeresi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/856), <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss791m.htm> (02.02.2014).

Adjudicator's Office, **2012, 2013, 2014 Annual Reports**, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/publications.htm> (02.05.2015).

Adjudicator's Office, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/> (01.05.2015).

Adjudicator's Office, **The Role of the Adjudicator**, AO1, Mart 2013, s.1. <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/ao1.pdf> (01.05.2015).

American Bar Association, **Standards for the Establishment and Operation of Ombudsman Offices**, February 2004.

American Bar Association, **Standards for the Establishment and Operation of Ombudsman Offices**, August 2001.

ATAR Fahrettin, **İslam Ansiklopedisi (İSAM)**, Cilt 24, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, Ankara, 2001, ss.66-69.

Australia Commonwealth Ombudsman, **Annual Report 2006–2007**, Canberra, 2007.

Australia Commonwealth Ombudsman, **Annual Report 2011–2012**, Canberra, 2012.

Australia Commonwealth Ombudsman, **Annual Report 2013–2014**, Canberra, Ekim 2014.

Australia Commonwealth Ombudsman, **Taxation Ombudsman Activities 2008**, Commonwealth Ombudsman, Canberra, 2009.

Australian Commonwealth Ombudsman, Service Charter, http://www.ombudsman.gov.au/docs/cwth_service_charter.pdf (28.10.2014).

Australian Taxation Office, **Taxpayer's Charter: What You Need To Know**, Canberra, 2011.

AYVERDİ İlhan, **Misalli Büyük Türkçe Sözlük**, 2. Baskı, Kubbealtı Lügatı, İstanbul, 2006.

Boletín Oficial Del Estado, <http://www.boe.es/boe/dias/2009/12/04/pdfs/BOE-A-2009-19438.pdf> (25.03.2015).

Canada's Taxpayers Ombudsman, Upholding Your Service Right, 5th Anniversary 2008 to 2013, Kanada, 2013.

CANBAZ Rukiye Akbalık, "Kamu Hizmeti Yürüten Özel Hukuk Tüzel Kişileri", **Kamu Denetçiliği Kurumu Çalışma Grubu Raporları**, Afşar Matbaacılık, Ankara, 2014, ss.51-79.

Consejo para la Defensa del Contribuyente, <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Consejo%20para%20la%20Defensa%20del%20Contribuyente.aspx> (25.03.2015).

- Council of Europe, **The Administration And You (A Handbook)**, 1998.
- Defensoría del Contribuyente, <http://www.defensoriadian.gov.co/funciones/> (15.12.2014).
- Defensoria del Contribuyente, <http://www.dian.gov.co/defensoria/cuando.html> (15.05.2014).
- Defensoria del Contribuyente, http://www.dian.gov.co/defensoria/mision_y_vision.html (15.05.2014).
- Defensoria del Contribuyente, <http://www.dian.gov.co/defensoria/objetivos.html> (15.05.2014).
- Defensoria del Contribuyente, <http://www.dian.gov.co/defensoria/politicas.html> (15.05.2014).
- Defensoria del Contribuyente, <http://www.dian.gov.co/defensoria/politicas.html> (15.05.2014).
- DEVELLİOĞLU Ferit, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, Aydın Kitabevi Yayınları, 21. Baskı, Ankara, 2004.
- Devlet Planlama Teşkilatı, **4. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1979–1983)**, DPT Yayın No: 1664, Ankara, Nisan 1979.
- Devlet Planlama Teşkilatı, **7. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996 – 2000)**, Ankara, 1995.
- Devlet Planlama Teşkilatı, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu'nca Hazırlanan Yayınlanmamış Rapor**, Ankara, 2000.
- Devlet Planlama Teşkilatı, **Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000.
- Devlet Planlama Teşkilatı, **Uzun Vadeli Strateji ve 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)**, Ankara, Haziran 2000.
- DİAMANDOUROS P. Nikiforos, “The European Ombudsman: The Guardian of Good Administration”, Speech by the European Ombudsman, at a symposium on “Celebrating the Fulbright Ethos”, Atina, 8 Ekim 2004, <http://www.ombudsman.europa.eu/speeches/en/2004-10-08.htm> (19.11.2014).
- DİAMANDOUROS P. Nikiforos, “The Institution Of The Ombudsman As An Extra-Judicial Mechanism For Resolving Disputes In The Context Of The Evolving European Legal Order”, **Speech by the European Ombudsman, at a symposium on “Greece in the European Community Of Law”**, Athens, 14 Nisan 2006, <http://www.ombudsman.europa.eu/speeches/en/2006-04-14.htm> (17.10.2014).
- Dini Kavramlar Sözlüğü**, Diyanet İşleri Başkanlığı Yayınları, No:589, Ankara, 2006.
- DOĞAN Kadir Caner, **Karşılaştırmalı Ülke İncelemeleri Bağlamında Türk Kamu Yönetiminde Ombudsmanın Uygulanabilirlik Analizi**, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Bursa, 2014.
- EKLUNDH Claes, “Supervision of the Courts by the Ombudsman”, http://www.varuhrs.si/fileadmin/user_upload/word/Mednarodna_porocila/Relationship_between_Ombudsmen_and_Judicial_Bodies/Svedska_-_zadnja_verzija_.doc (05.04.2015).
- ERMUMCU Osman, “İdarenin Denetiminde İdari Savcılık Önerisi”, <http://www.aydinbim.adalet.gov.tr/MAKALELER/%C4%B0DAR%C4%B0%20SAVCILIK.htm> (05.01.2013).

- Establishment of the Office of Federal Tax Ombudsman Ordinance 2000, [http://www.fto.gov.pk/files_upload/legal/FTO_Ordinance_2000-4th_draft_\(a\).pdf](http://www.fto.gov.pk/files_upload/legal/FTO_Ordinance_2000-4th_draft_(a).pdf), (26.03.2015).
- Establishment of the Office of Federal Tax Ombudsman Ordinance 2000, [http://www.fto.gov.pk/files_upload/legal/FTO_Ordinance_2000-4th_draft_\(a\).pdf](http://www.fto.gov.pk/files_upload/legal/FTO_Ordinance_2000-4th_draft_(a).pdf) (26.03.2015).
- Eur-Lex, Joint Staff Working Document, Implementation of the European Neighbourhood Policy in Georgia Progress in 2011 and Recommendations for Action, <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?qid=1424374218001&uri=CELEX:52012SC0114> (15.02.2015).
- European Ombudsman, <http://www.ombudsman.europa.eu/en/cases/decisions.faces> (23.01.2015).
- European Ombudsman, **Problems With The EU? Who Can Help You?**, Strazburg, 2011.
- European Ombudsman, **Problems with the EU? Who can help you?**, Strazburg, 2011.
- European Ombudsman, The Ombudsman's Team, <http://www.ombudsman.europa.eu/en/atyourservice/team.faces> (20.01.2015).
- European Ombudsman, **What Can The European Ombudsman Do For You: An Overview of the Ombudsman's Work and How He Could Help You**, Publications Office of the European Union, Belçika, 2008.
- Federal Ombudsman, <http://www.federalombudsman.be/content/what-kind-complaint-can-you-lodge-federal-ombudsman> (25.03.2015).
- Federal Tax Ombudsman, **Annual Report 2012**, İslamabad, 2013.
- Federal Tax Ombudsman, **Annual Report 2013**, İslamabad, 2014.
- Federal Tax Ombudsman, **Annual Report 2014**, İslamabad, 2015.
- Federal Tax Ombudsman, Complaints Which Cannot Be Filed, http://www.fto.gov.pk/filled_complaint.php (23.03.2015).
- Federal Tax Ombudsman, Our Services, <http://www.fto.gov.pk/OurServices.php> (26.03.2015).
- Federal Tax Ombudsman, **Proposals for the Budget Financial Year 2014-15**, http://www.fto.gov.pk/userfiles/file/advisory_committee_report.pdf (29.03.2015).
- Federal Vergi Ombudsmanı, http://www.fto.gov.pk/decision_detail.php (26.03.2015).
- Finlandiya Parlamento Ombudsmanı (The Parliamentary Ombudsman of Finland), Division of labour, <http://www.oikeusasiames.fi/Resource.phx/ea/english/ombudsman/ombudsman/divisionoflabour.htx> (15.04.2015).
- Finlandiya Parlamento Ombudsmanı (The Parliamentary Ombudsman of Finland), <http://www.oikeusasiames.fi/Resource.phx/ea/english/ombudsman/index.htx> (14.04.2015).
- Finlandiya Parlamento Ombudsmanı (The Parliamentary Ombudsman of Finland), Press Releases 2012, <http://www.oikeusasiames.fi/Resource.phx/ea/english/pressreleases/pressreleases.htx?templateId=5.htx&id=927&titlenro=2012&sort=2012> (15.04.2015).
- Finlandiya Parlamento Ombudsmanı, **2010 Yılı Faaliyet Raporu**, Sastamala, 2011.
- Finlandiya Parlamento Ombudsmanı, **2011 Yılı Faaliyet Raporu**, Sastamala, 2012.

Finlandiya Parlamento Ombudsmanı, **2012 Yılı Faaliyet Raporu**, Sastamala, 2013.

Finlandiya Parlamento Ombudsmanı, **2013 Yılı Faaliyet Raporu**, Sastamala, 2014.

FRİEDLAND Jonathan, “Tax Ombudsman - Why Another Institution?”, <http://www.thesait.org.za/news/news.asp?id=96548&hhSearchTerms=%22tax+and+ombud%22> (05.03.2015).

Garante del Contribuente, <http://lombardia.agenziaentrate.it/?id=20040406133425542> (13.02.2015).

Garante del Contribuente, <http://www.finanzefisco.it/Articoli/2000/statuto/statuto.pdf> (13.02.2015).

GARNER Bryan A. (Editor in Chief), **Black’s Law Dictionary**, 8. Baskı, Thomson West, USA, 2004.

General Electric, Ombudsperson Process, <http://www.ge.com/en/citizenship/govcomp-jun20/ombudsperson.htm> (07.02.2014).

GERÇEK Adnan, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, **İş, Güç, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Cilt 5, Sayı 2, No 146, 2003, <http://isguc.org/?p=article&id=146&cilt=5&sayi=2&yil=2003> (18.01.2014).

Gerekçeli Anayasa Önerisi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1982.

GÜNDAY Metin, “1982 Anayasası’na Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı ve Sınırları”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, I. Kitap, Ankara 1-4 Mayıs 1990.

Her Majesty’s Revenue Customs (HMRC), <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about> (01.05.2015).

HM Revenue and Customs, <https://www.gov.uk/complain-to-hm-revenue-and-customs#how-to-complain> (03.05.2015).

How We’ve Helped, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/about/how-weve-helped> (25.02.2015).

<http://volksanwaltschaft.gv.at/en> (02.04.2015).

<http://www.ajbh.hu/en/web/ajbh-en/> (02.04.2015).

http://www.avp.ro/index.php?option=com_content&view=article&id=47&lang=en&Itemid=54 (02.04.2015).

<http://www.defenseurdesdroits.fr/> (02.04.2015).

<http://www.defensordelpueblo.es/es/index.html> (02.04.2015).

<http://www.jo.se/en/About-JO/Annual-reports/The-ombudsmens-overview/> (20.04.2015).

<http://www.jo.se/en/About-JO/The-Parliamentary-agency/> (25.04.2015).

<http://www.jo.se/en/About-JO/The-Parliamentary-agency/> (25.04.2015).

<http://www.jo.se/en/How-to-complain/> (24.04.2015).

<http://www.oikeusiamies.fi/Resource.phx/ea/english/pressreleases/pressreleases.htm> (15.04.2015).

<http://www.oikeusiamies.fi/Resource.phx/ea/index.htm> (02.04.2015).

<http://www.oikeusasiames.fi/Resource.phx/pubman/templates/5.htx?id=1107> (15.04.2015).

<http://www.ombudsman.org.uk/> (02.04.2015).

<http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/History> (10.01.2015) .

http://www.irs.gov/irm/part13/irm_13-001-001.html#d0e186 (15.01.2015).

<http://www.taxtips.ca/personaltax/ombudsman.htm> (13.03.2015).

<http://www.varuh-rs.si/index.php?id=1&L=6> (02.04.2015).

<https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientos/PZ00.shtml> (25.03.2015).

<https://www.nationaleombudsman.nl/home> (02.04.2015).

Income Tax Ombudsman, Tax Payers Information Series – 40, New Delhi, 2008.

Income Tax Ombudsman, Tax Payers Information Series – 40, New Delhi, 2008.

Institute for Competition and Procurement Studies (ICPS), Report: “Barriers Recommendations Research Projects” LOT 2- Procurement Ombudsman, Bangor, 30 Mart 2012.

International Ombuds Association, <http://www.ombudsassociation.org/resources/frequently-asked-questions> (21.06.2013).

İsveç Parlamento Ombudsmanının 02.11.2014 tarih ve 641-2013 Sayılı Kararı, <http://www.jo.se/en/Decisions/Search/?from=2010-03-01&to=2015-04-01&query=tax&ic=1> (20.04.2015).

Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman), **2013 Yılı Faaliyet Raporu**, <http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2013%20y%C3%84%C2%B1%C3%84%C2%B1%20faaliyet-en%20son%20hali.pdf>, (10.04.2015).

Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman), **2013 Yılı Faaliyet Raporu**, <http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2013%20y%C3%84%C2%B1%C3%84%C2%B1%20faaliyet-en%20son%20hali.pdf>, (10.04.2015).

Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman), **2013 Yıllık Raporu**, http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/Raporlar/2013%20kdk_y%C3%84%C2%B1%C3%84%C2%B1k_raporu.pdf, (10.06.2015).

Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman), **2014 Yılı Faaliyet Raporu**, [http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2014%20YILI%20FAAL%20C3%84%20C2%B0YET%20RAPOR-son\(1\).pdf](http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2014%20YILI%20FAAL%20C3%84%20C2%B0YET%20RAPOR-son(1).pdf), (10.04.2015).

Kamu Denetçiliği Kurumu, **Soma Maden Kazasından Hareketle Kömür Madenciliğinde İş Sağlığı ve Güvenliği Özel Raporu**, <http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/soma%20rapor%2030122014.pdf> (10.04.2015).

KARAHANOĞULLARI Özlem Erdem, “İdari Davalarda Süre Sorunları”, **İdari Yargı Paneli**, Mersin, 11-12 Nisan 2003.

Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporu (KAYA Raporu), TODAİE Yayınları, Ankara, 1991.

KELEŞ Ruşen, “Yerel Yönetimlerde Denetim”, **Avrupa’da Yerel Yönetimler Üzerinde Denetim ve Türkiye Konferans Notları**, Ankara, 1996.

KLUE Stiaan, “5 Top Tips to Understanding the Work of the Tax Ombud”, <http://www.thesait.org.za/news/news.asp?id=141795&hhSearchTerms=%22tax+and+ombud%22> (05.03.2015).

KOCAMAN Habip, **Parlamentar Denetim Yolları: Genel Görüşme, Meclis Araştırması, Meclis Soruşturması ve Gensoru**, Kadınlara Yönelik Çalışmalar Yürüten Sivil Toplum Kuruluşlarının Yasama Sürecine Katılımlarının Güçlendirilmesi Semineri, Yasader, Ankara, 5-6 Kasım 2009.

Komisyonu Raporları (1/626), Anayasa Komisyonu’nun 01.06.2012 tarihli Alt Komisyon Raporu.

Komisyonu Raporları (1/626), Muhalefet Şerhi.

KURUÜZÜM İrfan, **Ombudsman Kurumu, Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Kültür ve Turizm Sektörü İçin Bir Uygulama Model Önerisi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2008.

KUZU Burhan, “Hukuk Devleti ve Hukuk Zihniyeti”, TASAM Siyasal İletişim Enstitüsü, <https://siyasaliletisim.org/pdf/hukukdevletivehukukzihniyeti.pdf> (09.01.2014).

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/representacion-legal-y-defensa> (18.03.2015).

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/asesoria-y-consulta> (18.03.2015).

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon> (18.03.2015).

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-administrativos-jurisdiccionales> (18.03.2015).

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/analisis-sistemicos-y-estudios-normativos> (18.03.2015).

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/analisis-sistemicos-y-estudios-normativos/sub-menu-analisis-sistemicos/estudios-tecnicos> (18.03.2015).

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/representacion-legal-y-defensa> (18.03.2015).

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/asesoria-y-consulta> (18.03.2015).

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc> (18.03.2015).

Local Taxpayer Advocate, <http://www.irs.gov/Advocate/Local-Taxpayer-Advocate>, (16.01.2015).

Low Income Taxpayer Clinic (LITC), <http://www.legalaidnc.org/Public/participate/events/low-income-tax-clinics.aspx> (21.01.2015).

Low Income Taxpayer Clinics, <http://www.irs.gov/Advocate/Low-Income-Taxpayer-Clinics/Low-Income-Taxpayer-Clinic-Income-Eligibility-Guidelines> (21.01.2015).

- MANTRAN Robert, “Hısbâ”, **The Encyclopedia of Islam**, C. III, New Edition, Leiden-London, 1970.
- McGill University, <http://www.mcgill.ca/ombudsperson/office-ombudsperson>, (16.12.2013).
- MORRIS William, **The Grolier International Dictionary**, 2. Cilt, Massachusetts, 1987.
- Most Serious Problems, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/2014-Annual-Report/Most-Serious-Problems/> (24.01.2015).
- OECD, **Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**, OECD Publishing, 2013.
- OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non OECD Countries: Comparative Information Series 2010**, OECD Publishing, 3 Mart 2011.
- Office Of The Taxpayer Advocate, **Low Income Taxpayer Clinics Program Report**, Aralık 2014.
- Office Of The Tax Ombud, <http://www.taxombud.gov.za/about-us.html> (02.03.2015).
- Office Of The Tax Ombud, <http://www.taxombud.gov.za/how-to-get-further-help.html> (03.03.2015).
- Office Of The Tax Ombud, <http://www.taxombud.gov.za/our-limitations.html> (03.03.2015).
- Office Of The Tax Ombud, <http://www.taxombud.gov.za/what-to-expect.html> (04.03.2015).
- Office Of The Tax Ombud, <http://www.taxombud.gov.za/when-to-complain.html> (04.03.2015).
- Office Of The Tax Ombud, **Report by the Tax Ombud I.T.O. Section 19 of the Tax Administration Act 28 of 2011 (For the Period 1 October 2013 to 31 March 2014)**.
- Office of the Taxpayers Ombudsman, Complaints We Can Handle, <http://www.oto-boc.gc.ca/sbmtng/typs-eng.html> (12.03.2015).
- Office of the Taxpayers' Ombudsman, <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/rcmmtmt-eng.html> (15.03.2015).
- Office of the Taxpayers' Ombudsman, Questions and Answers About the Office of the Taxpayers' Ombudsman and Its Role, <http://www.oto-boc.gc.ca/rsrscs/fq-eng.html> (12.03.2015).
- Orta Doğu Teknik Üniversitesi, Ombudsman Ofisi, <http://ueam.metu.edu.tr/ombudsman> (05.01.2014).
- ORTAYLI İlber, **İslam Ansiklopedisi (İSAM)**, Cilt 24, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, Ankara, 2001, ss.69-73.
- ÖZAY İl Han, “Türkiye’de İdari Yargının İşlev ve Kapsamı”, **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu**, Ankara, 10-12 Haziran 1982.
- ÖZCAN Hüseyin, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, 5. Baskı, Olgaç Matbaası, Ankara, 1980.
- ÖZKARA Mehmet, “Devlet Anlayışında Ortaya Çıkan Değişikliklerin Sonucu Olarak Vergilemeye Yüklenen Fonksiyonlar”, 2005, http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_devlet_anlayisinda.htm (02.01.2013).
- Parliamentary Ombudsmen, <http://www.jo.se/en/About-JO/Legal-basis/Instructions/> (25.04.2015).

- Reports to Congress, <http://www.irs.gov/Advocate/Reports-to-Congress> (15.02.2015).
- PERRY James L. - Hal G. RAINEY, **The Public And Private Distinction In Organization Theory: Critique And Research Strategy**, The Academy Of Management Review, XII, 2, 1988.
- RING Peter Smith - James L. PERRY, **Strategic Management In Public And Private Organizations: Implication Of Distinctive Context And Constraints**, The Academy of Management Review, X, 2, 1985.
- SIREGAR Yasir Niti Samudro, "Bribing A Fee In Indonesian Value Added Tax Refund", **Seminar in Economic Policies 2005**, Tokyo, 12 Nisan - 17 Haziran 2005.
- Small Mistakes, Big Consequences, First Report, Kasım 2009, http://www.ombudsman.org.uk/data/assets/pdf_file/0013/1048/Small-mistakes-big-consequences-full.pdf (03.05.2015).
- Small Mistakes, Big Consequences, First Report, Kasım 2009, http://www.ombudsman.org.uk/data/assets/pdf_file/0013/1048/Small-mistakes-big-consequences-full.pdf (03.05.2015).
- SMITH S. Stephenson, **The New International Webster's Comprehensive Dictionary**, Florida, 1996.
- STEIN Michael, "The Tax Ombud", <http://www.thesait.org.za/news/news.asp?id=72587&hhSearchTerms=%22tax+and+ombud%22> (05.03.2015).
- STEWART William J. - Robert BURGESS, **Collins Dictionary of Law**, Harper Collins Publishers, Glasgow, 1996.
- STRAUSS Peter L., "The Rule Of Law in American (Administrative) State", **II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, 10-14 Mayıs 1993, Danıştay Yayınları, Ankara, 1993.
- Systemic Advocacy Management System (SAMS), <http://www.irs.gov/Advocate/Systemic-Advocacy-Management-System-SAMS> (20.01.2015).
- Taxation Ombudsman, <http://www.ombudsman.gov.au/pages/tax/> (30.01.2015).
- Taxpayer Advocacy Panel, 2013 Annual Report**, <http://www.improveirs.org/userfiles/file/TAP%20Annual%20Report%202013%20Pub%204444%20Final%20508.pdf> (23.01.2015).
- Taxpayer Advocate Service Is Here To Help, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1546.pdf> (23.01.2015).
- Taxpayer Advocate Service, **2014 Annual Report to Congress, Volume One (Case Advocacy)**, 2015.
- Taxpayer Advocate Service, Report On The Internal Revenue Service National Taxpayer Advocate's FY 2001 Objectives, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3618.pdf> (15.01.2015).
- Taxpayer Advocate Service, Taxpayer Advocacy Panel (TAP), <http://www.irs.gov/Advocate/Taxpayer-Advocacy-Panel> (08.08.2014).
- Taxpayer Advocate Service, **Troublesome Tax Issues?**, <http://permanent.access.gpo.gov/gpo5604/p1546.pdf> (22.01.2015).
- Taxpayers Ombudsman, **Annual Report 2012-2013**, Kanada, 21 August 2013.

- Taxpayers Ombudsman, Limitations On Authority, <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/rdrncncl-eng.html> (13.03.2015).
- TBMM İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu, **24. Dönem 1. ve 2. Yasama Yılları Faaliyet Raporu**, TBMM Basımevi, Ankara, 2012.
- The Control Yuan, Republic of China (Taiwan) <http://www.cy.gov.tw/mp.asp?mp=21> (23.08.2014).
- The European Ombudsman's Guide to Complaints, [http://www.eurojust.europa.eu/doclibrary/EUframework/EUframeworkgeneral/European%20Ombudsman%20guide%20to%20complaints%20\(2011\)/EUOmbudsman-guidetocomplaints_2011_EN.pdf](http://www.eurojust.europa.eu/doclibrary/EUframework/EUframeworkgeneral/European%20Ombudsman%20guide%20to%20complaints%20(2011)/EUOmbudsman-guidetocomplaints_2011_EN.pdf) (18.03.2015).
- The Income Tax Ombudsman Guidelines 2006**, Chapter III, http://incometaxindia.gov.in/archive/TheIncomeTaxOmbudsmanGuidelines2006_08122006.pdf (26.06.2014).
- The Organization of News Ombudsmen, <http://newsombudsmen.org/about-ono> (06.01.2014).
- TİKVEŞ Özkan, “Dilekçe Hakkı”, **Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı, AÜHF Yayınları**, Ankara, 1981, ss.139-148.
- The Parliamentary Ombudsman of Finland, Press Releases on Decisions, http://www.oikeusasiamies.fi/Resource.phx/ea/english/pressreleases/pressrelease_s.htm (15.04.2015).
- The Parliamentary Ombudsmen, <http://www.jo.se/en/About-JO/History/> (16.07.2014)
- The Taxpayers Charter, <https://www.ato.gov.au/General/Your-rights/> (18.02.2015).
- Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu Yayınları, 11. Baskı, Ankara, 2011.
- Türk Hukuk Lügatı**, Başbakanlık Basımevi, 4. Baskı, Ankara, 1998.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi, İhtisas Komisyonları, Dilekçe Komisyonu http://www.tbmm.gov.tr/komisyondilekce/komisyondilekce_hakkinda.htm (21.06.2013).
- Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Enstitüsü (TEPAV), **Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler ve Çözüm Önerileri**, Yolsuzlukla Mücadele Konferansı, Ankara, 07-08 Temmuz 2005.
- ULUER Yıldırım, “Ombudsman (Kamu Denetçisi)” **1.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Üçüncü Kitap: Çeşitli İdare Hukuku Konuları**, Danıştay Yayınları, Ankara, 1992, s.1025.
- Vergi İdaresi Kanunu, Government Gazette, Tax Administration Act, 2011, Act No. 28 of 2011 (TAAAct), <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/AABC/LAPD-LPrim-Act-2012-01%20-%20Tax%20Administration%20Act%202011.pdf> (01.03.2015).
- Volksanwaltschaft, <http://volksanwaltschaft.gv.at/en> (05.01.2015).
- YENİÇERİ Celal, **İslam Ansiklopedisi (İSAM)**, Cilt 29, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, Ankara, 2004, ss.515-518.
- YILDIRIM Uluer, “Ombudsman (Kamu Denetçisi)” **1.Ulusal İdare Hukuku Kongresi-Üçüncü, Danıştay Yayınları**, Ankara, 1992.
- YILMAZ Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.
- YILMAZ Metin, **İslam Ansiklopedisi (İSAM)**, Cilt 39, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, Ankara, 2010, ss.242-244.

Your Rights, <https://www.ato.gov.au/General/Your-rights/Your-rights/Respecting-your-right-to-make-a-complaint/> (18.02.2015).

28.07.1953 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK).

06.01.1961 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK).

10.01.1961 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK).

06.01.1982 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK).

09.11.1982 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

02.11.1984 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV).

04.11.1999 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu.

04.02.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu.

29.06.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu.

28.03.2013 tarihli Resmi Gazetede (mükerrer) yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

Establishment of the Office of Federal Tax Ombudsman Ordinance 2000 (Pakistan).

Internal Revenue Code (IRC) (Amerika Birleşik Devletleri).

Tax Administration Act (Güney Afrika), 2011 (TAAct).

Anayasa Mahkemesi 07.07.2010 Tarih ve E:2010/49, K:2010/87 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesi 11.10.1963 Tarih, E.1963/124, K.1963/243 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesi 22.12.2011 Tarih ve E.2010/65, K.2011/169 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesi 27.12.2012 Tarih ve E:2012/96, K:2012/206 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesi 29.11.1966 Tarih, E.1966/11, K.1966/44 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesi 19.03.2015 Tarih, 2014/146 Esas ve 2015/31 Sayılı Kararı.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 14.04.1973 Tarih, E.1972/2, K.1973/10 Sayılı Kararı.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu 14.04.1973 Tarih, E. 1972/2, K. 1973/10 Sayılı Kararı.

Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, 17.04.1987 Tarih, E.1987/18, K.1987/26 Sayılı Kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 14.04.2006 Tarih, E. 2005/211, K. 2006/102 Sayılı Kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.06.1994 Tarih, E. 1993/163, K. 1994 / 223 Sayılı Kararı.

Danıştay 10. D. 10.02.1992 Tarih, E. 1992/586, K. 1992/697 Sayılı Kararı.

Danıştay 10. D. 17.06.1991 Tarih, E. 1991/1149, K. 1991/2286 Sayılı Kararı.

Danıştay 10. D. 18.04.2006 Tarih, E. 2004/8703, K. 2006/2507 Sayılı Kararı.
Danıştay 10. D. 21.04.2006 Tarih, E. 2004/9784, K. 2006/2598 Sayılı Kararı.
Danıştay 10. D., 24.09.1992 Tarih, E. 1990/4028, K. 1992/3218 Sayılı Kararı.
Danıştay 10. D., 27.02.2007 Tarih, E. 2004/13990, K. 2007/739 Sayılı Kararı.
Danıştay 12. D., 07.07.2003 Tarih, E. 2003/380, K.2003/2077 Sayılı Kararı.
Danıştay 13. D., 18.01.2005 Tarih, E.2005/4651, K.2005/113 Sayılı Kararı.
Danıştay 13. D., 26.06.2013 Tarih, E 2008/12359, K. 2013/1925 Sayılı Kararı.
Danıştay 14. D. 01.06.2011 Tarih, E. 2011/5212, K. 2011/7 Sayılı Kararı.
Danıştay 2. D., 05.10.2007 Tarih, E. 2005/2684, K. 2007/3695 Sayılı Kararı.
Danıştay 2. D., 25.03.2014 Tarih, E.2010/5868, K.2014/2531 Sayılı Kararı.
Danıştay 3. D., 06.11.2012 Tarih, E. 2010 / 5052, K. 2012 / 3411 Sayılı Kararı.
Danıştay 3. D., 15.12.1989 Tarih, E. 1989/1325, K.1989/2825 Sayılı Kararı.
Danıştay 3. D., 19.06.1996 Tarih, E. 1995/2378, K. 1996/2468 Sayılı Kararı.
Danıştay 3. D., 22.05.1986 Tarih, E. 1986/286, K. 1986/1388 sayılı Kararı.
Danıştay 3. D., 27.09.1984 Tarih, E. 1984/117, K. 1984/2559 Sayılı Kararı.
Danıştay 3. D., 28.12.1983 Tarih, E.1983/170, K.1983/3007 Sayılı Kararı.
Danıştay 3. D., 28.12.1983 Tarih, E:1983/170, K:1983/3007 Sayılı Kararı.
Danıştay 3. D., 30.06.2010 Tarih, E. 2008/4571, K. 2010/2392 Sayılı Kararı.
Danıştay 4. D., 03.06.1998 Tarih, E. 1998/128, K. 1998/2379 Sayılı Kararı.
Danıştay 4. D., 04.11.2004 Tarih, E.2004/772, K.2004/2182 Sayılı Kararı.
Danıştay 4. D., 07.10.2009 Tarih, E. 2007/5648, K. 2009/4728 Sayılı Kararı.
Danıştay 4. D., 10.03.1993 Tarih, E. 1990/4056, K. 1993/1118 Sayılı Kararı.
Danıştay 4. D., 16.01.1995 Tarih, E. 1994/3073, K. 1995/21 Sayılı Kararı.
Danıştay 4. D., 23.01.2013 Tarih, E. 2012/7650, K. 2013/50 Sayılı Kararı.
Danıştay 4. D., 24.03.1995 Tarih, E. 1994/474, K. 1995/1308 Sayılı Kararı.
Danıştay 5. D., 01.04.2003 Tarih, E. 2000/624, K. 2003/1085 Sayılı Kararı.
Danıştay 5. D., 23.10.1986 Tarih, E. 1985/596, K. 1986/1084 Sayılı Kararı.
Danıştay 6. D., 10.10.1985 Tarih, E.1985/655, K.1985/1234 Sayılı Kararı.
Danıştay 6. D., 13.05.1990 Tarih, E.1989/2279, K.1990/1102 Sayılı Kararı.
Danıştay 7. D. 21.09.2006 Tarih, E. 2006/2520, K. 2006/2430 Sayılı Kararı.
Danıştay 7. D., 02.02.2006 Tarih, E. 2004/1659, K. 2006/356 Sayılı Kararı.
Danıştay 7. D., 02.12.2011 Tarih, E. 2009/7193, K. 2011/8521 Sayılı Kararı.
Danıştay 7. D., 08.02.2007 Tarih, E. 2006/5220, K. 2007/394 Sayılı Kararı.
Danıştay 7. D., 15.11.2006 tarih, E. 2004/3529, K. 2006/3410 Sayılı Kararı.
Danıştay 7. D., 26.10.2004 Tarih, E. 2001/2304, K.2004/2661 Sayılı Kararı.

Danıştay 7. D., 27.11.2001 Tarih, E: 2001/4213, K: 2001/3639 Sayılı Kararı.

Danıştay 8. D., 03.03.1998 Tarih, E.1996/3742, K. 1998/776 Sayılı Kararı.

Danıştay 8. D., 10.11.1992 Tarih, E.1991/2215, K.1992/2685 Sayılı Kararı.

Danıştay 8. D., 17.09.2007 Tarih, E.2007/1377, K.2007/4701 Sayılı Kararı.

Danıştay 8. D., 29.03.2013 Tarih, E. 2010/8660, K. 2013/2616 Sayılı Kararı.

Danıştay 9. D., 02.11.2010 Tarih, E. 2008/8506, K. 2010/5692 Sayılı Kararı.

Danıştay 9. D., 13.12.2012 Tarih, E.2010/4896, K.2012/9474 Sayılı Kararı.

Danıştay 9. D., 20.01.2009 Tarih, E. 2007/4149, K. 2009/51 Sayılı Kararı.

Danıştay 9. D., 24.10.2013 Tarih, E. 2013/6993, K. 2013/8837 Sayılı Kararı.

Uyuşmazlık Mahkemesi (Hukuk Bölümü) 03.05.1999 Tarih, E.1999/1, K.1999/11 Sayılı Kararı.

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 28.04.1998 Tarih ve E. 1998/8-68, K. 1998/143 Sayılı Kararı.

ÖZGEÇMİŞ			
Adı, Soyadı	Onur		ÖZCAN
Doğum Yeri ve Yılı	Karabük		23.08.1983
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi	İngilizce		İyi
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı		Kurum Adı
Lise	1998	2001	Safranbolu Anadolu Lisesi
Lisans	2001	2005	Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü
Yüksek Lisans	2005	2009	İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Mali Hukuk
Doktora	2010	2015	Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Mali Hukuk
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı		Çalışılan Kurumun Adı
1. Stajyer Kontrolör	2007	2010	Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
2. Kontrolör	2010	2015	Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar			
Katıldığı Proje ve Toplantılar			
Yayımlar:			
Diğer:			
İletişim (e-posta):	onurozcan078@hotmail.com		
		Tarih İmza Adı Soyadı	Onur ÖZCAN