



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

**VERGİ SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNDE KAMU  
DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN İŞLEVİ**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Atanur BEYCE**

**BURSA - 2012**



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

# **VERGİ SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNDE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN İŞLEVİ**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Atanur BEYCE  
700912005**

**Danışman:  
Prof.Dr. Mehmet YÜCE**

**BURSA – 2012**

**T. C.**  
**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

Maliye Anabilim/Anasanat Dalı, Maliye Bilim Dalı'nda 700912005 numaralı **Atanur BEYCE**'nin hazırladığı "**Vergi Sorunlarının Çözümünde Kamu Denetçiliği Kurumu'nun İşlevi**" konulu Yüksek Lisans çalışması ile ilgili tez savunma sınavı, 14.11.2012 günü 14:00 – 15:00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının **BAŞARILI** olduğuna oybirliği ile karar verilmiştir.



Prof Dr. Mehmet YÜCE (Danışman)

Uludağ Üniversitesi

Maliye



Doç. Dr. Adnan GERÇEK

Uludağ Üniversitesi

Maliye



Prof. Dr. Ramazan Cengiz DERDİMAN

Uludağ Üniversitesi

Kamu Yönetimi

## ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Atanur BEYCE  
Üniversite : Uludağ Üniversitesi  
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Anabilim Dalı : Maliye  
Bilim Dalı : Maliye  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : XIV + 158  
Mezuniyet Tarihi : .... / .... / 2012  
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Mehmet YÜCE

### VERGİ SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNDE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN İŞLEVİ

1713 yılında İsveç'te kurulan ve 1809 yılında İsveç Anayasasına girerek anayasal bir kurum niteliği kazanan Ombudsman müessesesi, ülkemizde 2006'da yapılan yasa ile yürürlüğe girmiş, ancak Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilince, Anayasa değişikliği yapılarak bu kurum Kamu Denetçiliği adı altında Anayasaya da yer almıştır.

İdarenin eylem ve işlemlerine yönelik olarak idari davalarda görülen artış ve yargı organlarının geç karar vermesi, kişileri haklarını koruma açısından mağdur duruma düşürdüğü gibi, hukuk devleti anlayışını da olumsuz yönde etkilediğinden Kamu Denetçiliği Kurumu'nun uygulanması bir ihtiyaç haline gelmiştir. Birçok ülkede uygulanan bu kurum da önemli olan nokta, her ülkenin ombudsmanlığı kendi sosyal ve politik yapısına, hukuksal sistemine, kültürel ve demografik özelliklerine uyarlayarak çeşitli değişikliklerle uygulamasıdır. Diğer bir deyişle, ombudsman kopya edilmemeli fakat ülke şartlarına uygun bir şekilde yeniden tasarlanmalıdır.

Bu çalışmada Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vergi sorunları üzerindeki işlevine değinilmiş ve Türkiye için bir model önerisi sunulmuştur.

#### Anahtar Sözcükler:

Vergi Uyuşmazlıkları, Ombudsman, Kamu Denetçiliği Kurumu, İdari Çözüm Yolları, Yargısal Çözüm Yolları

## ABSTRACT

Name and Surname : Atanur BEYCE  
University : Uludag University  
Institution : Social Science Institution  
Field : Finance  
Branch : Finance  
Degree Awarded : Master  
Page Number : XIV + 158  
Degree Date : .... / .... / 2012  
Supervisor : Prof. Dr. Mehmet YÜCE

### THE FUNCTION OF THE INSTUTION OF OMBUDSMAN IN SOLVING TAX PROBLEM

**The Institution of Ombudsman which has founded in Sweden in 1773 and adapted a constitutional quality due to its adding to Swedish Constitution is firstly initiated in our countries constitution in 2006. But when it was cancelled by the Constitution Court, the institution has been in the Constitution which was named of “public auditor” by Constitutional Regulations.**

**Increase in administative suits intended for administative actions and processes and late decisions of the judiciary, not only make people aggrieved in protecting their rights but also affect the perception of constitutional state, so applying the public auditor (ombudsman) institution becomes a need. The main point in applying the public auditor institution in many countries is that each country applies it with various differences according to their social and political frame, judicial system , cultural and demographic features. In another words , the ombudsman shouldn't be copied but it should be rearranged suitably to the conditions of the country.**

**This study refers to the function of the ombudsman in tax issues and it suggests a model for Turkey.**

#### **Keywords:**

**Tax Disputes, Ombudsman, Public Auditor İnstitution, Administrative Solutions,  
Judicial Solutions**

## ÖNSÖZ

Bu çalışma vergi sorunlarının çözümünde Kamu Denetçiliği Kurumu'nun işlevini belirlemek amacıyla yapılmıştır. Bir bilginin ortaya konmasında görünür ya da görünmez birçok kişinin emeği vardır.

Öncelikle, yüksek lisans eğitimim ve tez araştırmam süresince bilimsel destek ve katkılarını eksik etmeyen değerli bilim insanı danışman hocam Sayın Prof. Dr. Mehmet Yüce'ye teşekkür ederim.

Ayrıca kaynak araştırmalarım ve tezle ilgili düzenlemelerimde bana yardımcı olan arkadaşım Araş. Gör. Ezel Altunay'a teşekkür ederim.

Son olarak da, maddi ve manevi destekleriyle hep arkamda olduklarını hissettiren aileme teşekkür ederim.

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
TEZ ONAY SAYFASI .....	II
ÖZET .....	III
ABSTRACT .....	IV
ÖNSÖZ .....	V
İÇİNDEKİLER.....	VI
KISALTMALAR LİSTESİ .....	XII
TABLOLAR LİSTESİ .....	XIII
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	XIV
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE TARAFLARI .....	4
A. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI .....	4
B. VERGİ UYUŞMAZLIĞINDA TARAFLAR .....	5
II. VERGİ UYUŞMAZLIĞINI DOĞURAN SEBEPLER.....	5
A. VERGİLEME İŞLEMİNİN HUKUKA AYKIRILIĞI .....	5
1. Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık .....	6
2. Konu Yönünden Hukuka Aykırılık.....	6
3. Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık.....	7
4. Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık .....	7
B. VERGİ İNCELEMELERİ .....	8
C. HATALI TARHİYAT VE HATALI CEZA.....	9

D. VERGİ MATRAHININ DÜŞÜK BEYANI.....	9
E. VERGİNİN ÖDENMEMESİ.....	10
<b>III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ DOĞMA ZAMANI.....</b>	<b>11</b>
<b>IV. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI.....</b>	<b>11</b>
A. İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI .....	12
1. Uzlaşma .....	12
<i>a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma .....</i>	<i>13</i>
<i>b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....</i>	<i>16</i>
2. Cezalarda İndirim.....	19
3. Vergi Hatalarında Düzeltme .....	20
<i>a. Hesap Hataları.....</i>	<i>20</i>
(1). <i>Matrah hataları.....</i>	<i>20</i>
(2). <i>Vergi miktarında hatalar .....</i>	<i>21</i>
(3). <i>Verginin mükerrer olması .....</i>	<i>21</i>
<i>b. Vergilendirme Hataları .....</i>	<i>21</i>
(1). <i>Mükellefin şahsında hata .....</i>	<i>21</i>
(2). <i>Mükellefiyette hata.....</i>	<i>21</i>
(3). <i>Konuda hata .....</i>	<i>22</i>
(4). <i>Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata .....</i>	<i>22</i>
4. Üst Makamlara Başvuru .....	22
5. Pişmanlık ve Islah .....	23
<i>a. Kavram.....</i>	<i>23</i>
<i>b. Pişmanlıktan Yararlanma Şartları .....</i>	<i>24</i>
B. YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARI.....	27
1. Vergi Yargısı Kavramı .....	27
2. Vergi Yargısının İşlevleri .....	28
<i>a. Çıkarlar Dengesini Kurma İşlevi.....</i>	<i>28</i>
<i>b. Uyuşmazlıkları Sona Erdirme İşlevi.....</i>	<i>28</i>
<i>c. İctihat Sağlama İşlevi.....</i>	<i>29</i>
<i>d. Hukuki Güvenlik Sağlama İşlevi.....</i>	<i>30</i>
<i>e. Yargısal Denetimi Sağlama İşlevi.....</i>	<i>30</i>
<i>f. Vergi Adaleti Sağlama İşlevi .....</i>	<i>31</i>
3. Vergi Yargısı Organları.....	31



<i>a. Vergi Mahkemeleri</i> .....	32
<i>b. Bölge İdare Mahkemeleri</i> .....	32
<i>c. Danıştay</i> .....	33
(1). <i>Danıştay'ın yapısı</i> .....	33
(2). <i>Danıştay'ın görevleri</i> .....	35
(a). <i>İlk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar</i> .....	36
(b). <i>Temyiz yoluyla Danıştay'da görülecek davalar</i> .....	37
<b>4. Yargı Kararlarına Karşı Kanun Yolları</b> .....	<b>37</b>
<i>a. Olağan Kanun Yolları</i> .....	<b>38</b>
(1). <i>İtiraz yolu</i> .....	38
(2). <i>Temyiz yolu</i> .....	39
(3). <i>Kararın düzeltilmesi</i> .....	41
<i>b. Olağanüstü Kanun Yolları</i> .....	<b>43</b>
(1). <i>Kanun yararına bozma</i> .....	43
(2). <i>Yargılamanın yenilenmesi</i> .....	44
<i>c. Diğer Kanun Yolları</i> .....	<b>47</b>
(1). <i>Açıklama</i> .....	47
(2). <i>Yanlışlıkların düzeltilmesi</i> .....	48

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN ORTAYA ÇIKIŞI, GELİŞİMİ VE ÖZELLİKLERİ

<b>I. KAMU DENETÇİLİĞİ (OMBUDSMAN) KAVRAMI</b> .....	<b>50</b>
<b>II. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN ORTAYA ÇIKIŞI</b> .....	<b>52</b>
A. <b>TARİHSEL GELİŞİM</b> .....	52
B. <b>KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NU DOĞURAN SEBEPLER</b> .....	56
1. <b>Klasik Denetim Yollarının Yetersizliği</b> .....	56
2. <b>Çağdaş Devletin Karmaşıklaşan Yapısı</b> .....	57
<b>III. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN ÖZELLİKLERİ, GÖREVLERİ, YETKİLERİ VE STATÜSÜ</b> .....	<b>58</b>
A. <b>KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN ÖZELLİKLERİ</b> .....	58

1. Kişisel Özellikler .....	59
2. Kurumsal Özellikler .....	59
a. Bağımsızlık ve tarafsızlık.....	59
b. Ulaşılabilirlik.....	60
c. Profesyonellik .....	61
d. Geniş araştırma yetkisi.....	61
e. Hakkaniyete uygun çözüm önerme yetkisi .....	62
f. Kamuya karşı sorumluluk.....	62
B. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN GÖREVLERİ VE ÇALIŞMA ŞEKLİ ...	63
1. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Görevleri .....	63
a. Ombudsmanın görev alanına giren konular .....	63
(1). Hak ve özgürlüklerin korunması.....	64
(2). Kötü yönetimin önlenmesi .....	65
(3). Yönetici vatandaş ilişkilerinde hakkaniyetin kollanması ve iyi ilişkilerin geliştirilmesi.....	66
b. Ombudsmanın görev alanına giren kuruluşlar.....	67
2. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Çalışma Şekli .....	68
C. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN YETKİLERİ.....	72
D. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN STATÜSÜ .....	74
<b>IV. TÜRKİYE'DE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU BENZERİ KURUMLAR ...</b>	<b>75</b>
A. DEVLET DENETLEME KURUMU .....	76
B. TBMM DİLEKÇE KOMİSYONU .....	78
C. TBMM İNSAN HAKLARI İNCELEME KOMİSYONU.....	79
D. TÜRKİYE İNSAN HAKLARI KURUMU .....	80
<b>V. TÜRKİYE'DE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN GEREKLİLİĞİ.....</b>	<b>82</b>
<b>VI. DÜNYA'DA OMBUDSMAN KURUMU UYGULAMALARI.....</b>	<b>85</b>
A. İSVEÇ .....	85
B. FRANSA.....	87
C. İNGİLTERE.....	88
D. AVRUPA OMBUDSMANI .....	90

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDEKİ İŞLEVİ

<b>I. VERGİ SORUNLARININ ÇÖZÜM YOLLARININ YAYGIN AKSAKLIKLARI</b>	<b>93</b>
A. YARGI DENETİMİNİN AKSAKLIKLARI.....	93
B. İDARİ DENETİMİNİN AKSAKLIKLARI .....	95
C. PARLAMENTO DENETİMİNİN AKSAKLIKLARI .....	96
D. MEDYA VE KAMUOYU DENETİMİNİN AKSAKLIKLARI .....	99
<b>II. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN SAĞLAYACAĞI FAYDALAR .....</b>	<b>102</b>
<b>III. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN İŞLEVİ.....</b>	<b>105</b>
A. EĞİTİCİ İŞLEVİ .....	106
B. ÖNLEYİCİ (CAYDIRICI) İŞLEVİ.....	107
C. DÜZELTİCİ İŞLEVİ .....	108
D. KORUMA İŞLEVİ .....	109
E. ARAŞTIRMA, İNCELEME VE DENETLEME İŞLEVİ .....	110
F. KAMU YÖNETİMİNİ İYİLEŞTİRİCİ İŞLEVİ.....	110
G. İDARİ YARGIYA KATKI SAĞLAMA İŞLEVİ .....	111
H. YÖNETİMİN SAYDAMLIĞINI SAĞLAMA İŞLEVİ.....	112
<b>IV. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN UYUŞMAZLIKLAR AÇISINDAN İŞLEVİ .....</b>	<b>112</b>
<b>V. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE VERGİ OMBUDSMANI .....</b>	<b>121</b>
A. VERGİ TARHİYATLARINA KARŞI OMBUDSMANIN FONKSİYONU .....	121
B. KESİLEN CEZALARA KARŞI OMBUDSMANIN FONKSİYONU .....	125
C. DÜZELTME VE ÜST MAKAMLARA BAŞVURULMASI HALİNDE OMBUDSMANIN FONKSİYONU .....	128
D. İDARİ YOLLARA BAŞVURULMASI HALİNDE OMBUDSMANIN FONKSİYONU .....	131
E. VERGİ YARGISI VE OMBUDSMAN İLİŞKİSİ.....	132
<b>VI. TÜRKİYE'DE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN MEVCUT YASAL DURUMU VE VERGİ OMBUDSMANI ÖNERİSİ .....</b>	<b>134</b>
A. TEŞKİLAT YAPISI.....	134
B. SEÇİLMESİ VE GÖREV SÜRESİ .....	137
C. BÜTÇESİ .....	139

D. YETKİ ALANI.....	140
E. HAREKETE GEÇME BİÇİMİ.....	142
F. KARARLARIN SONUÇLARI.....	145
<b>SONUÇ.....</b>	<b>147</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>150</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>158</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AATUHK</b>	Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun
<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>a.g.e.</b>	adı geçen eser
<b>a.g.m.</b>	adı geçen makale
<b>a.g.tz.</b>	adı geçen tez
<b>b.</b>	basım
<b>Çev.</b>	çeviren
<b>DDK</b>	Devlet Denetleme Kurulu
<b>DK</b>	Danıştay Kanunu
<b>Ed.</b>	Editör
<b>EFKS</b>	Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
<b>EFQM</b>	European Foundation for Quality Management
<b>Iss.</b>	Issue
<b>İHKK</b>	İnsan Hakları Kurumu Kanunu
<b>İYUK</b>	İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>KDKK</b>	Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu
<b>KHK</b>	Kanun Hükmünde Kararname
<b>KKTC</b>	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
<b>Md.</b>	madde
<b>p.</b>	page
<b>s.</b>	sayfa
<b>ss.</b>	sayfa sayısı
<b>TBMM</b>	Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TÜSİAD</b>	Türk Sanayici ve İşadamları Derneği
<b>VEDOP</b>	Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
<b>VDKBİS</b>	Vergi Denetim Bilgi Sistemi
<b>VERİA</b>	Veri Ambarı Projesi
<b>Vol.</b>	Volume
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>YÖK</b>	Yüksek Öğretim Kurumu

## TABLÖLAR LİSTESİ

	<b>Sayfa No.</b>
<b>Tablo 1:</b> Kuruluş Tarihlerine Göre Dünyada Ombudsman Uygulamalarından Bazıları	56
<b>Tablo 2:</b> TBMM Dilekçe Komisyonuna Gelen Dilekçe Sayısı.....	98
<b>Tablo 3:</b> Kamu Denetçiliği Kurumu Merkez Teşkilatı.....	138

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	<b>Sayfa No.</b>
<b>Şekil 1:</b> Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları.....	12
<b>Şekil 2:</b> Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları.....	37
<b>Şekil 3:</b> Ombudsman Kurumu'nun Çalışma Şekli.....	70

## GİRİŞ

Vergi, devlet için önemli gelir kaynaklarından biri iken mükellefler açısından ağır bir yükümlülüktür. Bu açıdan mükelleflerin vergi vermek istememeleri ya da daha az vergi ödemek istemeleri, idarenin yaptığı işlemlerden dolayı verginin eksik veya hatalı hesaplanması ya da vergi incelemeleri sırasında yapılan bir takım hatalardan dolayı, mükellef ile idare arasında vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümü için idari ve yargısal çözüm yolları olmak üzere iki yol bulunmaktadır. Mükellefler bu uyuşmazlıkların çözümü için herhangi bir sıralama gerekmez ister idari çözüm yollarına, isterlerse de yargısal çözüm yoluna başvurabilirler. Ancak bu durum beraberinde bir takım sorunlar da getirmektedir. Çünkü yargıya sorunlarını taşımak istemeyen mükellefler barışçıl yollardan sorunu çözmek için idari çözüm yollarına başvurmaktadır. İdare de kendisine gelen sorunların yoğunluğundan dolayı işini çok geç yapmakta ya da soruna yüzeysel bir şekilde yaklaşmaktadır. Bu da mükelleflerin idareye olan güvenini sarsmaktadır.

Bundan dolayı da mükellef idarenin işini yapmayacağını ya da işini savsaklayacağı düşüncesiyle yargı yolunu kullanmaya başlayacaktır. Aslında ortaya çıkan uyuşmazlıklar idari aşamada barışçıl bir şekilde kolayca çözülebilecek olmasına rağmen yargıya taşınıp yargının da iş yükünün artmasına neden olacaktır. Ayrıca yargı aşamasına gelen bir uyuşmazlık için yargı harçları, avukat ücretleri, bilirkişi masrafları gibi yapılacak masraflar mükellefe ekstra bir külfet getirecektir. İşte bu gibi sorunlardan dolayı yani mükellef ile idare arasında arabulucu olacak ve uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan barışçıl bir şekilde sonuca bağlanmasını sağlayacak yeni bir kurum oluşturulması fikri ortaya atılmıştır.

İlk olarak İsveç'te uygulanan Ombudsmanlık Kurumu için araştırmalar yapılmış ve Türkiye'de 1990'lı yıllardan itibaren ombudsmanlığın kurulması konusunda somut bir takım girişimlerde bulunulmuştur. Bu çerçevede 28.9.2006 tarih ve 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile ombudsmanlık yasal statüye kavuşturulmuştur. Ancak bu kanunun tümünün Anayasaya aykırılığı savıyla Anayasa Mahkemesine iptal ve yürürlüğünün durdurulması davası açılmış ve Anayasa Mahkemesi, 25.12.2008 tarih ve E. 2006/140, K. 2008/185 sayılı kararıyla da 5548 sayılı Kanunun tümünü, Anayasanın 6., 87., ve 123. maddelerine aykırı görerek iptal etmiştir.



İşte, tüm bu anayasal sorunları aşabilmek için 12 Eylül 2010 tarihinde halkoylamasına sunulan Anayasa Paketinde “ombudsmanlık” kurumuna yer verilmiştir ve halkoylamasında evet kararının çıkmasıyla, söz konusu paketin 8. maddesiyle, Anayasanın 74. maddesinin kenar başlığı “VII. Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı” şeklinde değiştirilmiş, 74. maddenin üçüncü fıkrası kaldırılmıştır. Anayasal engelin ortadan kalkması birlikte 5548 sayılı Kanun hükümlerinin çoğunluğuyla aynı hükümleri taşıyan yeni bir Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı hazırlanmış ve 5 Ocak 2011 tarihinde Meclise sunulmuştur. TBMM’de de 14 Haziran 2012 tarihinde kabul edilerek 29 Haziran tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Ombudsman; idarenin eylemleri, işlemleri ve davranışları üzerinde hukuka aykırılık ve yerindelik denetimi yapmaya ve hukuka aykırı bulduğu veya yerinde bulmadığı işlemlerin geri alınması, kaldırılması veya bu işlem veya eylemlerden doğan zararların giderilmesi ve yurttaşlara yönelik uygunsuz davranışların düzeltilmesi için idare nezdinde girişimlerde bulunmaya ve bağlayıcı olmayan kararlar almaya yetkili olan, bağımsız bir devlet organıdır şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu çalışmada vergi sorunlarının çözümünde ombudsman kurumunun işlevi üzerinde durulmuştur. Ombudsman kurumunun oluşturulmasının vergi sorunları, idare ve yargı üzerindeki etkileri ele alınmıştır. Çalışmanın amacı; ombudsman kurumunun vergi uyuşmazlıklarını çözmeye artıları ve eksilerini belirlemek, ombudsmanın Türkiye için gerekliliğini sorgulamak, bu kuruma benzer kurumlarla arasındaki farklılıkları saptamak ve mükelleflerin vergi sorunlarını çözmeye ombudsmanın, idare ve yargı üzerindeki etkisini incelemektir.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergi uyuşmazlığı kavramına, vergi uyuşmazlıklarının nasıl ortaya çıktığına ve ortaya çıkan bu uyuşmazlıklar için çözüm yollarının neler olduğu üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde, ombudsman kurumunun ortaya çıkışı, özellikleri, görevleri, yetkileri, farklı ülkelerde nasıl uygulandığı, hangi adlarla anıldığı, Türkiye’de ombudsman benzeri kurumların neler olduğu ve Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Türkiye’deki gerekliliği incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise, vergi sorunlarının çözüm yollarının aksaklıkları, bu aksaklıklar için ombudsmanın sağlayacağı faydalar, vergi sorunlarının çözümündeki işlevi, uzlaşma, cezalarda indirim, düzeltme, üst makamlara başvuru durumunda ombudsmanın fonksiyonu üzerinde durulmuş, Türkiye’de mevcut olan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu incelenmiş ve Vergi Ombudsmanı için bir model önerisinde bulunulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

#### I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE TARAFLARI

##### A. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI

Uyuşmazlık kavramı; tarafların herhangi bir konuda farkı görüşlere sahip olmalarından dolayı anlaşmazlığa düşmeleri şeklinde tanımlanabilir.

Genel olarak uyuşmazlık; bir hukuki ilişkide, ilişkinin taraflarından birisinin, ilişkinin öteki tarafının hukuk kurallarına aykırı davrandığını ve böylece hakkını ihlal ettiğini ileri sürmesiyle ortaya çıkan bir sürtüşme ya da çekişmeyi ifade etmektedir<sup>1</sup>. Diğer bir ifadeyle iki hukuk süjesi arasında, bir hakkın, borcun, ödevin, bir hukuki durumun varlığı ve kime ait olduğu konusunda çıkan anlaşmazlıktır<sup>2</sup>.

Vergi uyuşmazlığı ise; taraflar arasında, vergi uygulamalarına ilişkin olarak zaman zaman ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıklarına denilmektedir. Vergi uyuşmazlıkları; anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik vs. düzenlemelerin gerektiği gibi uygulanmaması veya yanlış uygulanması sonucu vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergileme işlemleri esnasında ve ceza kesilmesinden dolayı tarafları karşı karşıya getiren, verginin alınıp alınmaması veya ödenip ödenmemesi ya da az tutarda ödenmek istenmesinden doğmaktadır<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Hasan Dursun, “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **TBB Dergisi**, Sayı:78, 2008, s.231, [http://portal.ubap.org.tr/App\\_Themes/Dergi/2008-78-457.pdf](http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2008-78-457.pdf) (Erişim Tarihi: 29.01.12)

<sup>2</sup> Turgut Candan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü”, s.1. [www.muhasabenet.net/makale\\_turgut%20candan\\_vergi%20uyusmazliklari%20idari%20islemler%20ve%20sureler.doc](http://www.muhasabenet.net/makale_turgut%20candan_vergi%20uyusmazliklari%20idari%20islemler%20ve%20sureler.doc) (Erişim Tarihi: 04.04.11)

<sup>3</sup> Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:156, Ocak-Haziran 2009, s.201.

## B. VERGİ UYUŞMAZLIĞINDA TARAFLAR

Vergilendirme olgusu her ne kadar tek taraflı bir iradeye dayanmakta ise de özünde kamu hukuku çerçevesinde şekillenen bir borç-alacak ilişkisi söz konusudur. Alacak - borç ilişkisinin doğması için de doğal olarak iki tarafın bulunması gerekmektedir. Bu çerçevede vergileme ilişkisinden doğan uyuşmazlıklarda da iki taraf vardır. Bunlardan ilki devlet veya devlet adına vergilendirme yetkisine sahip kamu kurumu, diğeri ise vergi yükümlüsü veya ceza muhatabıdır. Vergilemeye taraf olan devletin en önemli amacı vergi gelirlerini arttırmak olurken, vergilemenin diğeri tarafı olan mükellefin temel amacı ise daha az vergi ödeyebilmektir.

Devletin mali yönden tüzel kişiliğini temsil eden kurum Maliye Bakanlığıdır. Bakanlık örgütü merkez il ve ilçe örgütü olarak düzenlenmektedir. Vergi uyuşmazlıkları bakımından yükümlü ile asıl muhatap, vergi uyuşmazlığında başvuru mercii vergi dairesidir<sup>4</sup>.

## II. VERGİ UYUŞMAZLIĞINI DOĞURAN SEBEPLER

Vergi idaresi ile mükellef arasındaki vergi uyuşmazlığını ortaya çıkaran sebepler; vergileme işleminin hukuka aykırılığı, vergi incelemeleri, hatalı tarhiyat ve hatalı ceza, vergi matrahının düşük beyanı ve verginin ödenmemesi olmak üzere toplam altı grupta incelenmektedir.

### A. VERGİLEME İŞLEMİNİN HUKUKA AYKIRILIĞI

Vergileme işlemi yetki, konu, şekil ve sebep olmak üzere dört durumdan birinin ya da birkaçının hukuka aykırı olmasından dolayı uyuşmazlığa neden olabilmektedir. Aşağıda bu durumlar ayrıntılı ele alınacaktır.

---

<sup>4</sup> Kemal Akmaz-Öznur Akyol, “Vergi Uyuşmazlıkları, Uyuşmazlıkların Nedenleri ve Çözüm Mercileri”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2007, Sayı:46, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007059269.htm> (Erişim Tarihi: 04.04.11).

## 1. Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık

Yetki, anayasa ile kanunların idareye verdiği işlem yapabilme yeteneğidir. Vergi idaresi kendisine kanunlarca verilmiş olan bu yetkiyi kullanmak zorundadır. Vergi dairelerinin yetkileri konu, kişi, zaman ve yer itibariyle incelenmektedir. Konu itibariyle yetki, belli kanunlara ilişkin kararların hangi idari makam ve mercilerce alınacağını ifade ederken; zaman itibariyle yetki, konu itibariyle yetkinin kullanılabilmesi süreyi ifade etmektedir. Yer itibariyle yetki, vergi idaresinin konu bakımından yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı ifade etmektedir<sup>5</sup>. Kişi yönünden yetki ise, idarenin görev alanına giren bir konuda, hangi idari merciin işlemi tesis etmeye yetkili olduğunu ifade etmektedir.

Vergi idaresi sahip olduğu bu yetkisini belirtilmiş olan konu, kişi, yer ve zaman unsurlarını dikkate almadan kullanırsa uyumsuzluğun ortaya çıkmasına neden olabilecektir.

## 2. Konu Yönünden Hukuka Aykırılık

İdari işlemin doğuracağı sonuç, idari işlemin konusunu oluşturmaktadır. Her idari işlem, belirli bir sonuca yönelik yapılır. Bu sonuç kanunla belirtilmiştir. İdare, bu unsur bakımından serbest değildir.

Her hangi bir vergi, adını, genellikle üzerine konulduğu konudan almaktadır. Sağlıklı bir vergileme açısından, verginin neyin üzerinden alınacağını belirten verginin konusu kavramı, aynı zamanda mükellefiyetin hedefi göstermektedir. Yasalarda hangi konuda vergi alınacağı belirlenmelidir. Değişik bir ifadeyle, verginin neyin üzerinden alınacağını açık bir şekilde ifade edilmediği her türlü işlem ya da eylemlerin vergilendirilmemesi gerekmektedir<sup>6</sup>. Zira düşüncemize göre, bu halde vergi konusuz kalmış olmaktadır.

Konusu sebeple bağlantılı olmayan işlemler de hukuka aykırıdır. İdari işlemin hukuka uygunluğu için sonuç kısmı, hem sebeple hem de gerekçe ile bağlantılı olmalıdır. Buna hukukta illiyet bağı veya nedensellik bağı denmektedir. Konu ile sebep arasında var olan oransızlık sebep sonuç ilişkisini ortadan kaldırdığından hukuka aykırı olmaktadır<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Akmaz-Akyol, a.g.m.

<sup>6</sup> Ramazan Armağan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi**, Sayı 153, Temmuz-Aralık 2007, s.162.

<sup>7</sup> R. Cengiz Derdiman, **İdare Hukuku**, 4.b., Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2011, s.551.

Mesela, gelir vergisi konusu gelir teşkil ettiğinden vergi tarhı işleminin konu unsurunu gelir vergisi yükümlülüğünü oluşturmaktır. Gelir elde eden kişiden gelir vergisi yerine, veraset ve intikal vergisinin alınması işlemi konu yönünden sakat kılmaktadır. Örneğin, gelir elde eden Ahmet'ten vergi almak yerine gelir elde etmemiş Ali'nin vergi yükümlüsü sayılmasında işlem yine konu unsuru açısından sakat olmaktadır. Aynı şekilde kanuna uygun tarhiyat tutarı 5000 TL iken 7500 TL'nin tarh edilmesi işlemi sakat kılmaktadır. Dolayısıyla buradaki tarh işleminin, işleme konu olan vergi türü, vergi miktarı ve vergi yükümlüsü bakımından hukuka uygun olması gerekmektedir<sup>8</sup>.

### **3. Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık**

Vergi idaresinin yapmış olduğu vergilendirme ile ilgili işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu duruma gelinceye kadar uyulması gereken yol, usul, hazırlık çalışmaları ve incelemeleri şekil unsurunu ifade etmektedir<sup>9</sup>.

İzlenmesi gereken yol izlenmeden ya da birtakım zorunlu hazırlık çalışmaları yapılmadan işlemin gerçekleştirilmesi durumunda yapılan işlem şekil yönünden hukuka aykırı olabilmektedir<sup>10</sup>.

### **4. Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık**

Vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırılık nedenlerinden bir tanesi de sebep unsurudur. Sebep, idareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkenlerdir. Bu etkenler idari işlemde önce gelir ve onun dışında yer alırlar. İdarenin bir işlemi yapabilmesi için o işlemi yapmaya yetkili olması yetmez ayrıca onu yapmaya bir sebebi de olmalıdır<sup>11</sup>.

Vergilendirmenin tarh işleminde sebep unsurunu, hukuki sebep ve maddi sebep olarak ikiye ayırmak mümkündür. Vergilendirme/tarh işleminin hukuki sebebini, vergi kanunu hükmü; maddi sebebini ise, vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır. Tarh işleminin sebep unsurunda bir sakatlığın olmaması için somut olayın (vergiyi doğuran olay) soyut

<sup>8</sup> Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2010, s.97.

<sup>9</sup> Şükrü Kızılot-Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.53.

<sup>10</sup> Metin Taş, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s.5.

<sup>11</sup> Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, 9. Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2010, s.344.

kurala (kanun hükmü) uygun olması gerekir. Diğer bir ifadeyle hukuk normu ile somut olay arasındaki tipiklik ilişkisinin doğru kurulması tarh işleminin sebep unsurunun gerçekleşmesi için bir zorunluluktur. Örneğin, mirası reddetmiş bir kanuni mirasçıdan veraset ve intikal vergisi istenmesi halinde işlem, sebep unsuru yönünden hukuka aykırıdır. Zira, kanun hükmüne uyan bir maddi olay gerçekleşmemiş yani tipiklik ilkesi kurulmamıştır<sup>12</sup>.

## B. VERGİ İNCELEMELERİ

Vergiler, genellikle mükellefler tarafından beyan olunan matrahlar üzerinden alınmaktadır. Ancak, idare yalnızca bu beyanlarla yetinmemekte, zaman zaman mükelleflerin bildirimini gerçeğe uygun olup olmadığını, vergi incelemesi yapmak suretiyle araştırmaktadır<sup>13</sup>.

Vergi incelemesinde amaç, ödenmesi gereken vergilerin doğru beyan edilip edilmediğinin, beyan edilen verginin tespitinin doğru yapılıp yapılmadığının, defter, kayıt ve belgelere dayanılarak ve tanık ifadesi, istihbarat ve fiili envanter yapılarak tespit edilmesidir. İnceleme sonunda ödenmiş olan verginin gerçeğe uygunluğunun tespit edilmesi durumunda, vergi inceleme raporuna dayanarak takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden, vergi idaresince tarhiyat yapılmakta, mükellef ya da ceza sorumlularının ise, bulunan matrah veya matrah farkının gerçeğe uygun olmadığını öne sürmesi sonucu, uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır<sup>14</sup>.

Vergi incelemesi yapılması ve inceleme raporu düzenlenmesi doğrudan vergi uyuşmazlığı ortaya çıkartabilen bir etken değildir. Çünkü vergi inceleme raporu, inceleme elemanının görüş ve yorumlarını ifade etmektedir<sup>15</sup>. Ancak vergi incelemesi sonucunda çoğu kez vergi inceleme yetkilisi tarafından ikmalen ya da re'sen tarhiyata gidilmesi, usulsüzlük, özel usulsüzlük ya da vergi ziyai cezası kesilmesi önerilmektedir. Vergi idaresi de inceleme raporları temel alarak vergi salması ve/veya ceza kesmesi yoluna gitmektedir. İşte tarh edilen ilave vergi ve kesilen cezalar konusunda idare ile mükellef çoğu kez farklı

---

<sup>12</sup> Mehmet Küçükaya, Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2008, ss.9-10.

<sup>13</sup> Ş.Kızılot-Z.Kızılot, a.g.e., s.54.

<sup>14</sup> Elif Pazarlıoğlu, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2010, s.6-7.

<sup>15</sup> Taş, **Vergi Yargısı**, a.g.e., s.6.

yaklaşımında bulunmaktadır. Bu durum doğal olarak vergi uyumsuzluğuna kaynak teşkil etmektedir.

### C. HATALI TARHİYAT VE HATALI CEZA

Mükellef ile idare arasında ortaya çıkan uyumsuzlıklardan bir diğeri de verginin hatalı bir şekilde tarh edilmiş olmasıdır. Vergi Usul Kanunu 'nun (VUK) 116. maddesine göre vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Haksız yere ek vergi tarhiyatı yanı sıra haksız olarak eksik veya fazla ceza kesilmesi yoluna da gidilebilir. Bu işlemler de vergi uyumsuzluğuna neden olabilecektir. Vergi hataları, vergilendirme hataları ve hesap hataları olarak ikiye ayrılmaktadır.

Verginin tarh edilmesi aşamasında yanlış oran veya tarife uygulanmış olabileceği gibi, yapılması gereken mahsuplar yapılmamış ya da aritmetik işlemlerde hata yapılmış olabilir. Bunların yanı sıra, matrahın yanlış belirlenmiş olması ya da aynı matrah üzerinden birden fazla vergi ve ceza alınmak istenilmesi, hesap hatalarına örnek olarak gösterilebilir<sup>16</sup>.

### D. VERGİ MATRAHININ DÜŞÜK BEYANI

Günümüzde vergilemede beyan esası geçerlidir. Yani matraha ilişkin en doğru bilgiye mükellefin kendisi sahip olacağı varsayılarak vergi matrahına ilişkin veriler bizzat mükellef tarafından beyan yolu ile vergi dairesinin bilgisine sunulmaktadır. Ancak mükellefin beyan ettiği matrahın, vergi dairesince düşük bulunması vergi uyumsuzluğunu doğuran diğer bir nedendir. Vergi dairesinin mükellef tarafından beyan edilen matrahın düşük olduğu gerekçesiyle, kimi kez mükelleften gönüllü matrah artırımından bulunmayı talep etmesi ve bu talebin karşılanmaması halinde denetime gidileceği yönünde zımni irade beyanında bulunması, mükellefin böyle bir durumun olmadığını ya da vergi dairesince belirlenen matrahın çok yüksek olduğunu öne sürmesiyle, uyumsuzluğa neden olmaktadır

Günümüzde vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarlarla yapılması sağlanarak iş yükünü azaltmak, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimlilik artırılarak

---

<sup>16</sup> Ş.Kızılot-Z.Kızılot, a.g.e., s.56.



vatandaşlara ve işletmelere daha iyi hizmet sunmak, vergi yükünün daha adaletli bir şekilde dağıtılmasını sağlamak ve vergi tahsilatını daha verimli bir hale getirmek için Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) sistemi oluşturulmuştur<sup>17</sup>. Gelir İdaresi VEDOP I (1998), VEDOP II (2004), VEDOP III (2007) projeleriyle elektronik vergilendirme sürecine girmiştir. Böylelikle bu sistem ile mükelleflerin geçmiş yıllarda beyan ettiği matrahlar karşılaştırılmakta, düşük matrah beyanının tespit edilmesi durumunda mükellefler adına, vergi tarhi uygulaması söz konusu olabilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, VEDOP kapsamında elektronik fatura kayıt sistemi (EFKS), elektronik defter uygulaması, elektronik beyanname uygulaması, elektronik haciz projesi (E-Haciz), vergi denetim bilgi sistemi (VDKBİS), veri ambarı projesi (VERİA) gibi uygulamaları da denetim alanında gelişme sağlayabilmek için yürürlüğe koymuştur. Bu uygulamalarla vergi denetiminde veri analizleri yapılarak riskli mükellefler belirlenmekte ve denetimler bu kapsamda yapılmaktadır.

Vergi denetiminde yeni yapılanmadan önce Gelir İdaresi'nce yürütülen risk analizi, KHK ile Vergi Denetim Kurulu'na devredilmiştir. Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulan risk analiz sistemiyle mükelleflerin faaliyetlerini gruplar halinde ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını belirlemektir. Böylece, vergi incelemesi objektif esaslara göre yapılabilecektir. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hizmet sunum kalitesini artırmaya yönelik Avrupa Birliği ile ortak finanse edilen bir proje olan EFQM<sup>18</sup> Vergide Mükemmellik Sistemi oluşturulmuştur.

## E. VERGİNİN ÖDENMEMESİ

Verginin gönüllü olarak kanuna uygun surette vadesinde ödenmesi esas olmakla birlikte mükellef çeşitli nedenlerden dolayı bu yükümlülüğünü yerine getirmeyebilirler. Bu durumda vergi idaresi verginin tahsilini sağlamak üzere çeşitli işlemler gerçekleştirmektedirler. Verginin tahsiline yönelik bu işlemlerin bazıları da mükellefler ile

<sup>17</sup> Engin Hepaksaz-Betül Hayrullahoğlu, "E-devlet Kapsamında Vedop Uygulamaları ve E-haciz", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt:3, No:2, 2011, s.113. [http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi\\_SBD/arsiv/2011\\_2/engin\\_hepaksaz.pdf](http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi_SBD/arsiv/2011_2/engin_hepaksaz.pdf) (Erişim Tarihi: 30.01.2012)

<sup>18</sup> EFQM - European Foundation for Quality Management (Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı)

vergi yönetimi arasında uyuşmazlığa neden olmaktadır. Süresinde ödenmemiş bir vergi için ödeme emri gönderilmesi, mükellefin mal bildiriminde bulunmaya çağırılması, mükellefe haciz uygulanması gibi, tahsile yönelik işlemler bu gruba girmektedir.

### **III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ DOĞMA ZAMANI**

Vergi uyuşmazlıklarının doğma aşaması ve zamanına ilişkin objektif ölçü, vergi yasalarının vergiye taraf olanlara itiraz hakkını tanımasıdır. Bu duruma göre, vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkma zamanının belirlenmesi, itiraz hakkının tanınmasıyla ilişkili olmaktadır. Verginin taraflarına yasayla hangi aşamada itiraz hakkı tanınmışsa, vergi uyuşmazlığı da o aşamada doğmaktadır<sup>19</sup>.

Yükümlü nezdinde vergi incelemesine başlanması aşaması bir uyuşmazlık ortaya çıkarmaz. Aynı şekilde, inceleme elemanının inceleme raporu düzenlemesi de bir uyuşmazlık ortaya çıkarmamaktadır. Çünkü burada yapılan tarhiyatın ön işlemi olup, ortada yürütülmesi zorunlu bir işlem söz konusu yoktur. Ancak inceleme raporundaki bilgi ve görüşlere dayalı olarak, yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesince ikmalen vergi tarhiyatı ve/veya ceza işlemini usulüne uygun tebliğ edilmesi durumunda uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır<sup>20</sup>.

### **IV. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI**

Mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları barışçıl yollarla çözümlenebileceği gibi niza haline getirilip yargı organı tarafından da çözümlenmesi mümkündür. Bu çerçevede vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları olmak üzere iki yol bulunmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yollar, gelişmiş bazı ülkelerdeki gibi yargısal çözüm yollarına başvurmanın bir ön şartı ya da basamağı değildir. Burada mükellef dilediği yollardan birine başvurma hakkına sahiptir. Mesela, Fransa, Almanya, İngiltere ve ABD' de ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde ilk önce idari çözüm yolları tüketilip sonuç alınmadığı takdirde yargısal yollara başvurulmaktadır. Oysa ülkemizde

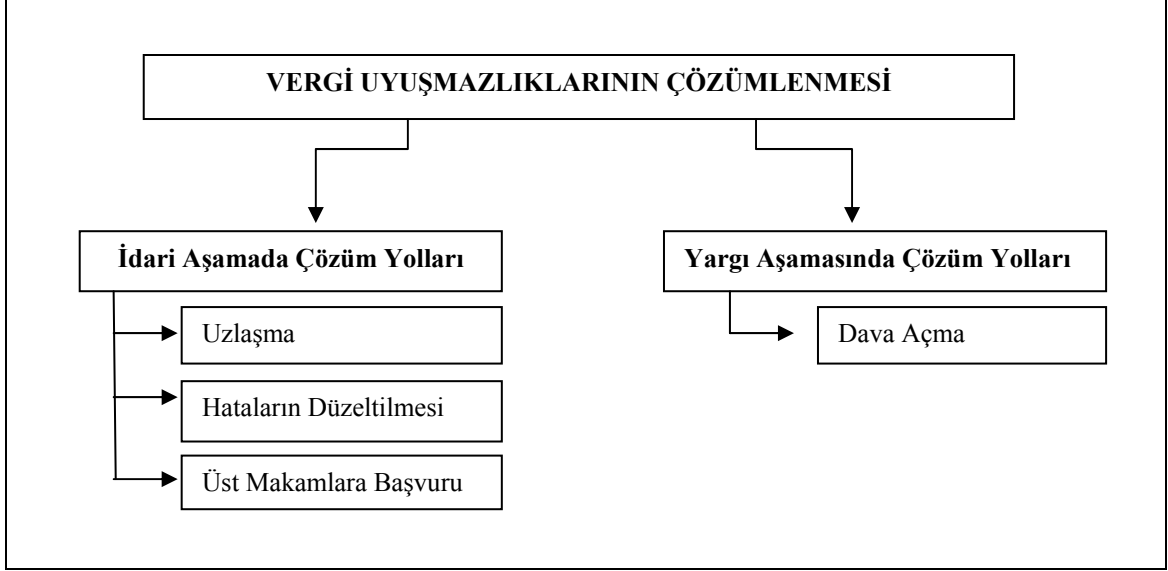
---

<sup>19</sup> Küçükaya, a.g.tz., s.12.

<sup>20</sup> Taş, **Vergi Yargısı**, a.g.e., s.8.

mükellefler istedikleri yolu seçmekte özgür bırakılmıştır. Yani yargısal yola başvurmak için ilk önce idari çözüm yolunu tüketmek zorunda değildir.

**Şekil 1: Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**



**Kaynak:** Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, a.g.e., s.66.

## A. İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmadan, çeşitli yollarla barışçıl bir şekilde çözümlenmesine idari çözüm yolları denilmektedir.

Yargı yoluna gitmeden idari aşamada vergi uyuşmazlığını çözen yollar; uzlaşma, vergi hatalarında düzeltme ve üst makamlara başvuru olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslah müessesesi de idari çözüm yolları arasında saymak da mümkündür.

### 1. Uzlaşma

Uzlaşma, sözcük anlamı itibariyle, birden çok şahsın aralarında mevcut ya da ileride çıkması muhtemel düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünler vererek gidermelerini veya giderilmesi konusunda anlaşmalarını ifade etmektedir. Diğer bir

ifadeyle uzlaşma, taraflar arasındaki düşünce ve işbirliği ortamını sağlama; aralarındaki görüş, düşünce ve çıkar ayrılıklarını, ortaya çıkan uyuşmazlıkları karşılıklı ödümlerle barış içinde çözümüledir. Vergi Hukukunda uzlaşma ise, vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün ya da ceza muhatabının aralarında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurmadan önce, taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi yani; verginin ya da cezanın miktarı konusunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak anlaşmazlığın çözümlenmesidir<sup>21</sup>.

Uyuşmazlıkların çözümünde uzlaşma müessesesine sıklıkla başvurulmaktadır. Çünkü uzlaşma ortaya çıkan uyuşmazlığı kısa sürede ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca mükellef, dava açılması durumunda ortaya çıkacak olan zaman, emek, avukatlık gibi masraflardan kurtulmakta; vergi idaresi de kanunen alması gereken ama mükellefin dava açması ve bu davayı kazanması durumunda belki de hiç ödemeyeceği vergi ve/veya cezaların bir kısmını almaya hak kazanmaktadır. Kanunda vergi idaresinin alması gereken ama sadece bir kısmını tahsil edebildiği vergi ve cezaların oranından bahsedilmemiştir. Ancak fiili uygulamaya bakıldığında vergi idaresi, vergi aslının %10'una kadar, cezaların ise %90'ına kadar olan miktarından vazgeçebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na göre uzlaşma iki şekilde sağlanabilmektedir. Bunlardan birincisi, tarhiyat öncesi uzlaşma; ikincisi ise tarhiyat sonrası uzlaşmadır.

#### ***a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma***

Bir vergi tarh edilmeden önce uzlaşma yolunun işlemlerini öngören uzlaşmaya tarhiyat öncesi uzlaşma denilmektedir. Bir vergi tarhiyatı söz konusu olmadığı halde, uzlaşma sürecinin başlayabilmesi ancak, bir vergi incelemesi dolayısıyla mümkün olabilmektedir. Bu yüzden tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşma olarak da tanımlanabilir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren fiillerden dolayı salınacak vergi ve cezalar, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olmamaktadır<sup>22</sup>.

<sup>21</sup> Elif Yılmaz, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XIII, Sayı:1-2, 2009, s.322. [http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/13\\_14.pdf](http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/13_14.pdf) (Erişim Tarihi: 14.04.11)

<sup>22</sup> Fethi Heper-Recai Dönmez (Ed.), **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2006, s.256.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi bizzat mükellef tarafından yapılabileceği gibi, mükellefin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde inceleme elemanının mükellefi uzlaşmaya davet etmesi ile de mümkün olmaktadır. Mükellefin vekil tayin etmesi durumunda, gerek uzlaşma talebi ve gerek uzlaşma görüşmelerinin yürütülmesi açısından vekilin avukat olması şart değildir<sup>23</sup>.

İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilmekte veya inceleme tutanağına yazılmaktadır. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilmektedir<sup>24</sup>.

Eğer uzlaşmaya davet yazısı mükellefin bilinen adresine tebliğ edilmez ya da mükellef belirlenen yer ve saatte uzlaşma görüşmesine gelmezse uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma talep eden mükellef, belirlenen uzlaşma gününden önce bu talebinden vazgeçtiğini yazılı olarak bildirdiği takdirde tarhiyat öncesi uzlaşma istenmemiş gibi sayılmaktadır. Bu durumda mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma hakkı devam etmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri, vergi incelemesini yapan denetim elemanlarından oluşturulan uzlaşma komisyonu ile mükellefler arasında yapılmaktadır. Uzlaşma komisyonu bir başkan ve iki üye olmak üzere toplam üç kişiden oluşmaktadır.

Komisyon, üyelerin tamamının katılımıyla toplanmakta ve çoğunlukla karar verilmektedir. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılımının mümkün olmadığı hallerde, katılmayan üyenin yerine, ilgili makam tarafından yenisinin seçilmesi gerekmektedir. Belirlenen uzlaşma gününün bildiriminden sonra mükellef herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamaması durumunda uzlaşma görüşmesi başka bir güne ertelenebilmektedir<sup>25</sup>.

Toplantıda, uzlaşma sağlamış olsun veya olmasın mutlaka bir tutanak düzenlenmekte ve bir örnek mükellefe verilmektedir.

---

<sup>23</sup> Taş, **Vergi Yargısı**, a.g.e., s.10.

<sup>24</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.69.

<sup>25</sup> Ş.Kızılot-Z.Kızılot, a.g.e., s.240.

Belirlenen gün ve saatte, uzlaşma görüşmeleri için toplanan mükellef ya da vekili ve uzlaşma komisyonu, konuyu tartışır. Uzlaşma görüşmesinin, tarafların karşılıklı uygun iradesi ile sonuçlanması durumunda uzlaşma sağlanmış olmaktadır.

Görüşmeler neticesinde uzlaşma sağlandığı takdirde, komisyon durumu bir tutanakla tespit etmektedir. Üç nüsha olarak düzenlenen uzlaşma tutanağı, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya adına ceza kesilecek olan veya bunların vekilleri tarafından imzalanmakta ve imzalanan tutanağın bir nüshası ilgiliye verilmektedir<sup>26</sup>.

Uzlaşma sağlanması halinde<sup>27</sup>;

- Uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları kesindir ve ilgili vergi daireleri tarafından gerekli işlemlere hemen başlanmaktadır.

- Üzerinde uzlaşma sağlanan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz.

- Üzerinde uzlaşılan vergi miktarına ayrıca VUK 112. maddesine göre bu verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadara geçen süre için gecikme faizi hesaplanmaktadır.

- Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilmiş ise, kanuni süresi içinde; ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay için ödenmektedir.

Eğer mükellef belirlenen gün ve saatte uzlaşma görüşmesine gitmezse, görüşmeye gittiği halde ortak bir noktaya varılamazsa yani uzlaşma tutanağını imzalamazsa veya ihtirazi kayıtla imzalamak isterse uzlaşma gerçekleşmemiş sayılmaktadır.

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde<sup>28</sup>;

- Mükellef tarhiyat sonrası uzlaşma talep edememektedir.

- Mükellef, tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde vergi dairesine, cezalarda indirim talebinde bulunma hakkına sahiptir. Yani mükellefin,

---

<sup>26</sup> Turgut Candan, **Vergileme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.413.

<sup>27</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.70

<sup>28</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., ss.71-72.

ihbarnamenin tebliğini takip eden 30 gün içerisinde idari yollara (tarhiyat sonrası uzlaşma hariç) başvurma hakkı devam etmektedir.

- Tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde mükellef, vergi mahkemesine dava açabilmektedir. Ancak mükellef aynı anda hem dava açma hem de indirim hakkını kullanamaz.

### ***b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma***

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyayına sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza hariç) girmektedir.

Vergi daireleri, kendilerine gelen bilgilere göre vergi ihbarnamesi, ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükellefe tebliğ etmektedirler. Tarhiyat sonrası uzlaşma bu aşamadan sonra işlemeye başlamaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmayı, tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayıran fark budur. Tarhiyat öncesi uzlaşmada olay, daha vergi dairesine intikal ettirilmemiştir. Yani mükellef ile inceleme elemanı arasındadır<sup>29</sup>.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi; bizzat mükellef veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili, tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarda ise; kanuni temsilcileri vasıtasıyla ve yazılı olarak bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçedeki yetkili uzlaşma komisyonunun sekreteriyasına elden veya posta ile yapılmaktadır<sup>30</sup>. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları, yetki sınırına göre; Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu Şeklinde Kurulmaktadır. Uzlaşma komisyonu biri başkan olmak üzere toplam üç üyeden oluşmakta ve üye tam sayısının katılmasıyla toplanmaktadır<sup>31</sup>.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi, ihbarnamede belirtilen verginin tamamı için vergi ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde

<sup>29</sup> Ş.Kızılot-Z.Kızılot, a.g.e., s.250.

<sup>30</sup> Armağan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma...", a.g.m., s.169.

<sup>31</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.72.

yapılmaktadır. Bu süre, aynı zamanda tarhiyatla ilgili dava açma süresi olup, uzlaşma talebinde bulunanlar bu tarhiyatla ilgili dava açarsa, uzlaşma talebi sonuçlanıncaya kadar dava görüşülmesi başlatılmamaktadır<sup>32</sup>. Ayrıca adli tatil durumunda, dava açma süresi uzamakla birlikte, uzlaşma talep süresinin bundan etkilenmesi mümkün olmamaktadır.

Uzlaşma talebinin uygun biçimde ve süresi içinde yapıldığına, talebin komisyonun yetkisi içerisinde bulunduğu tespit edilmesi durumunda sekreteryaya tarafından, uzlaşma görüşmelerinin başlatılması için gerekli işlemlere geçilmektedir. Eğer yapılan inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun bir biçimde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespiti edilirse, yapılan uzlaşma talebi reddedilmektedir<sup>33</sup>.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesine göre; uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun bir biçimde yapıldığı ve başvuru komisyonun yetkisi içinde bulunduğu yapılan ön inceleme neticesinde anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaletini haiz vekilini buldurması hususu; görüşmenin tarihi, yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazılı olarak ve kararlaştırılan görüşme tarihinden en az 15 gün önceden mükellefe tebliği gerekmektedir. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilmektedir.

Yapılan çağrı yazısında, sözü edilen hususların yer almaması veya çağrı yazısının görüşme tarihinden en az 15 gün önce ilgisine ulaşmamış olması hali, çağrının usulüne uygun olarak yapılmadığını göstermektedir. Bu durumda, muhatabın bildirilen yer ve tarihte uzlaşma komisyonunun görüşmelerine katılmamış olmasından doğacak sonuçlardan sorumlu tutulması mümkün değildir<sup>34</sup>. Ancak mükellefin uzlaşma toplantısına davet edildiği takdirde katılmaması durumunda ise, görüşmelerin başlaması ve sürdürülmesi mümkün olmamakta ve bu durumda uzlaşma toplantısı yapılamadığı için uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır.

Taraflar arasında uzlaşma sağlanması halinde; bu durum bir tutanakla tespit edilmektedir. Düzenlenen tutanak, komisyon üyeleri ile uzlaşma talep edenler tarafından imzalanmakta ve bir örneği uzlaşma talep edene derhal verilmektedir. Bir örneği de, üç

<sup>32</sup> Armağan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma...", a.g.m., s.169.

<sup>33</sup> Küçükaya, a.g.tz., s.195.

<sup>34</sup> Candan, a.g.e., s.331.



gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilmektedir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda düzenlenen bu tutanaklar kesindir<sup>35</sup>. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında mükelleflerce dava açılmadığı gibi hiçbir merciye şikayette bulunulamaz. Aynı şekilde uzlaşmaya varıldıktan sonra hataların düzeltilmesi yoluna da gidilemez. Vergi dairesi de üzerinde uzlaşılan matrahlarla ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açamaz. Uzlaşılan ve tutanağa kaydedilen uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalara ilişkin ödemeler; kanuni ödeme sürelerinden önce ilgiliye tebliğ edilmesi halinde kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri geçtikten sonra tebliğ edilmiş ise tutanağın tebliğinden başlayarak 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Uzlaşılan vergi miktarına, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanmaktadır<sup>36</sup>.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesine göre; mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır. Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenmekte ve tutanağın bir nüshası mükellefe verilmektedir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde, tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilmektedir.

Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda mükellef cezalardan indirim talebinde bulunabileceği gibi dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise 15 gün içinde dava açma yoluna gidebilmektedir. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz<sup>37</sup>.

Komisyon teklifinin, mükellef tarafından kabul edilmemesi nedeniyle uzlaşma gerçekleşmezse, komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellefin, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmesi halinde bu tarih itibarıyla uzlaşma gerçekleşmiş sayılmakta ve buna göre işlem tesis edilmektedir<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> Metin Taş, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1997, s.24.

<sup>36</sup> Armağan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma...", a.g.m., s.170.

<sup>37</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.74.

<sup>38</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22, Ankara, 2007, s.21.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda mükellef, uzlaşmanın sağlanmadığını gösteren tutanağın tebliğinde itibaren genel hükümler çerçevesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Bu durumda dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu süre, tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün uzamaktadır<sup>39</sup>.

Mükellef uzlaşma talebinde bulunmadan önce yargı yoluna gitmişse, yani dava açmışsa, uzlaşma talebi ile birlikte yargılama süreci durmaktadır. Bu durumda dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez, herhangi bir nedenle incelenip ve karara bağlansa dahi bu karar hükümsüz sayılmaktadır. Uzlaşmaya varılması halinde bu durum mahkemeye bildirilmektedir. Bu bilgiyi alan vergi mahkemesi de davayı incelemeyi reddetmektedir. Eğer uzlaşma sağlanamazsa yine vergi dairesince bu durum vergi dairesine bildirilmektedir. Bunun üzerine vergi mahkemesi yargılama sürecini işletmektedir<sup>40</sup>.

## 2. Cezalarda İndirim

VUK'nun 376. maddesine göre; mükellef veya vergi sorumlusu ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler dolayısıyla kesilen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde ödeyeceğini bildirir veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

- Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilmektedir.

Vergi ve cezada indirim uygulaması sırasında vergi aslı miktarında herhangi bir indirim söz konusu değildir. Sadece vergi idaresi tarafından kesilen cezalarda indirim uygulanmaktadır.

<sup>39</sup> Ş.Kızılot-Z.Kızılot, a.g.e., s.268.

<sup>40</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.76.

### 3. Vergi Hatalarında Düzeltme

Düzeltme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin hatayı yapan vergi dairesi tarafından ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir. Vergi ile ilgili işlemlerde, mükellef ya da idare tarafından herhangi bir yanlışlık yapılmış olabilir. Bu nedenle, yanlışlıkların varlığı durumunda kanun koyucu bunların dava konusu yapılmadan kolayca düzeltilmesini öngörmüştür. Yani düzeltme işleminin yapılması sonucu uyuşmazlıklar yargı organlarına ulaşmadan önce idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır<sup>41</sup>.

Vergi hataları mükelleflerden alınan vergi miktarına yöneliktir. Ayrıca vergi hataları tamamen açık, hiçbir yorum ve tartışma gerektirmeyecek şekilde olmalıdır. Çünkü tartışma ve yoruma açık konulara ilişkin doğan uyuşmazlıkların çözümü, VUK'ta vergi hatalarının çözümü ilişkin belirtilen çözüm yolları kapsamında ele almak mümkün değildir. Zira, düzeltmeden bahsedebilmek için ortada bir vergi hatasının bulunması gerekmektedir. VUK'a göre; "Vergi hatası, vergiye müteallik (ilişkin) hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması" şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi hataları; vergilendirme hataları ve hesap hataları olarak ikiye ayrılmaktadır.

#### *a. Hesap Hataları*

Hesap hataları, verginin miktarını etkileyen türden hatalar olup saptanıp düzeltilmesi daha kolay olan hata türüdür. Hesap hataları üç ayrı şekilde oluşabilmektedir. Bunlar; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olmasıdır<sup>42</sup>.

#### *(1) Matrah hataları*

Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır (VUK, Md. 117/1).

<sup>41</sup> Ş.Kızılot-Z.Kızılot, a.g.e., s.105.

<sup>42</sup> Taş, **Vergi Yargısı**, a.g.e., s.15.

### ***(2) Vergi miktarında hatalar***

Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsuplarının yapılmamış veya yanlış ya da eksik yapılmış olması, beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname tekalif cetveli ve kararlarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış ya da gösterilmiş olmasından kaynaklanan yanlışlıklardır (VUK, Md.117/2).

### ***(3) Verginin mükerrer olması***

Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK Md. 117/3).

### ***b. Vergilendirme Hataları***

Vergilendirme hataları verginin miktarı ile ilgili olmayıp, doğrudan verginin kapsamı ve yükümlüsü ile ilgilidir<sup>43</sup>. Bu hatalar; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, konuda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadan oluşmaktadır.

#### ***(1) Mükellefin şahsında hata***

Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır (VUK, Md.118/1). Ortada bir vergi borcu olmakla birlikte bu borcun, vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren kişiden değil isim benzerliği gibi nedenden ötürü başka birinden alınmasını ifade etmektedir.

#### ***(2) Mükellefiyette hata***

Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimseden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, Md. 118/2).

Bu çeşit bir hatanın vergi hatası sayılabilmesi için; vergi istenilen kişinin, vergiye tabi olup olmadığının veya vergiden muaf olup olmadığının, herhangi bir kuşku ya da hukuki tartışmaya sebep olmayacak şekilde açık olması gerekmektedir.

---

<sup>43</sup> Taş, **Vergi Yargısı**, a.g.e., s.16.

### **(3) Konuda hata**

Açık olarak vergi konusuna girmeyen veya vergiden istisna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK Md.118/3). Burada vergi yönetiminin vergiyi doğuran olayla ilgili olarak açıkça yanlış ürünü olan bir işlemi söz konusudur. Vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden vergilendirme yapılmış olması durumunda da, verginin konusunda hataya düşülmüş olmaktadır<sup>44</sup>.

### **(4) Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata**

Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır (VUK, Md.118/4).

## **4. Üst Makamlara Başvuru**

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına gelmeden önce çözüme bağlanabilmesi amacıyla çeşitli idari çözüm yolları geliştirilmiştir. Pişmanlık ve ıslah, vergi cezalarında indirim, vergi hatalarında düzeltme ve uzlaşma bu yollar arasında yer almaktadır. Diğer taraftan, İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)'un 11. maddesinde düzenlenmiş bulunan "üst makamlara başvuru" yolu idare tarafından tesis edilen işlemlere karşı kullanılacak idari başvuru yolları arasındadır<sup>45</sup>. Bu maddeye göre;

- 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.

- Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.

- İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır (İYUK Md.11).

Üst makamlara başvuru da bulunulması yolu ihtiyari bir müessese olup bu konuda tercih hakkı tamamen mükellefe bırakılmıştır. Mükellef bu yolu kullanacaksa ilgili

<sup>44</sup> Taş, **Vergi Uyuşmazlıklarının...**, a.g.e., s.29.

<sup>45</sup> Metin Taş, "Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Kullanılabilir Mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:200, Ağustos, 2009, s. 22.

makama başvuruda bulunması gerekmektedir. Başvuru, işlemi yapan idari birimin üst makamına, işlemi yapan idari birimin üst makamı yoksa işlemi yapan makama yazılı olarak yapılmaktadır. Mükellefler Vergi Dairesinin işlemlerine karşı Vergi Dairesi Başkanlıklarına, Vergi Dairesi Başkanlığı olmayan yerlerde ise, Defterdarlıklara başvuracaklardır<sup>46</sup>.

Mükelleflerin üst makamlara başvuru süresi dava açma süresi ile ilişkilendirilmiştir. Dolayısıyla vergi dairesinin işlemlerine karşı üst makamlara başvuru vergi davası açmak için belirlenmiş süreler içinde yapılmalıdır. Yükümlülerin üst makamlara başvuruda bulunması vergi dava açma süresini durdurmaktadır<sup>47</sup>.

Üst makam isteği reddeder veya istek reddedilmiş sayılırsa dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlamaktadır. Üst makam talebe 60 gün içinde cevap vermezse zımnî red durumu ortaya çıkmakta ve 60 günlük bekleme süresinin dolmasından itibaren dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir.

## **5. Pişmanlık ve Islah**

### ***a. Kavram***

Pişmanlık ve ıslah kurumunun vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları arasında sayılmasına karşın, vergi uyuşmazlıklarının doğuş zamanı dikkate alındığında bunun uyuşmazlığı çözümlen bir yol değil, ortaya çıkabilecek bir uyuşmazlığı çıkmadan önleyen bir yol olduğu görülmektedir. Yani pişmanlık ve ıslah kurumu, cezalar bakımından gelecekte ortaya çıkma olasılığı bulunan uyuşmazlığı önleyen, ceza kesilmesini gerektiren durumu ortadan kaldıran bir yol niteliği taşımaktadır<sup>48</sup>.

Pişmanlık ve ıslah; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı suçunu gerektiren kanuna aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden haber veren (itiraf eden) mükelleflere belli koşulları yerine getirmeleri kaydıyla suçun cezasının kesilmesini engelleyen bir müessesedir<sup>49</sup>.

<sup>46</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.83.

<sup>47</sup> Taş, **Vergi Yargısı**, a.g.e., s.20.

<sup>48</sup> Taş, **Vergi Yargısı**, a.g.e., s.24.

<sup>49</sup> Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, 3. Baskı, Bursa, 2005, s.180.

VUK'nun 371. maddesi hükmüne göre, beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere anılan maddede yer alan kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmemektedir. Buna göre;

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile başvurulmak suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması,

- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,

- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması,

- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,

- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi durumunda vergi ziyaı cezası kesilmemektedir.

Pişmanlık beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerden, emlak vergisi dışında tüm vergiler için uygulanmaktadır<sup>50</sup>.

### ***b. Pişmanlıktan Yararlanma Şartları***

- *Kendiliğinden haber verme*: Haber vermenin yükümlünün kendi serbest iradesiyle olması gerekmektedir. Yani, kanuna aykırı fiillerini ilgili makamlara haber veren yükümlünün bu hareketi, vergi dairesinin tahrik ve zorlamasıyla değil, kendi istek ve iradesiyle olmalıdır<sup>51</sup>. Ayrıca mükellefin suç konusunu oluşturan fiilini ilgili makamlara dilekçe ile haber vermesi gerekmektedir. Haber vermenin yazılı olması asıl olmakla

<sup>50</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 66, Ankara, Haziran 2008, s.12.

<sup>51</sup> Ş.Kızılot-Z.Kızılot, a.g.e., s. 176.

birlikte, okuma yazması olmayanların bildirimlerini sözlü yapmaları mümkündür ancak, sözlü bildirimlerin tutanakla tespit olunması gerekmektedir<sup>52</sup>.

Beyanname verme süresi dolmadan pişmanlık talebinde bulunulamaz. Çünkü pişmanlık talebi için, haber verme anından önce ortada bir suçun varlığının söz konusu olması gerekmektedir.

Pişmanlıkla verilen dilekçeye pişmanlık dilekçesi denilmektedir. Bu dilekçe mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi başta olmak üzere, vergi dairesi başkanlığı (veya defterdarlık), valilik, kaymakamlık ve belediye başkanlığı gibi makamlara verilebilmektedir.

- *Önceden ihbarda bulunulmamış, vergi incelemesi başlatılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmak*: Pişmanlık talebinin geçerli olabilmesi için pişmanlık dilekçesinin verilmesinden önce bir muhbir tarafından, herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya sözlü olarak beyanda bulunulmamış ve bunun tutanakla tespit olunmamış olması gerekmektedir.

Resmi makama verilen dilekçe veya düzenlenen tutanak resmi kayıtlara geçirilmek zorundadır. Çünkü pişmanlık dilekçesinin tarihi açısından ortaya çıkabilecek karışıklıklar bu şekilde önlenmiş olmaktadır. Pişmanlık dilekçesi posta ile gönderilmişse dilekçenin ilgili makama ulaştığı zaman dikkate alınacaktır. Eğer dilekçenin resmi makamlara vardığı tarih, ihbardan sonraki bir tarihe rastlıyorsa pişmanlıktan yararlanılamayacaktır.

Pişmanlıktan yararlanmak için haber verme dilekçesinin verilmesinde önceki bir tarihte mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanılmamış olmalıdır. Bu açıdan vergi incelemesine başlandığı anın tespiti çok önemlidir. İncelemeye başlama tarihi, işyerinde yapılan incelemelerde inceleme tutanağının düzenlendiği, dairede yapılan incelemelerde ise, yükümlüye defter ve belgelerin ibrazı için yazılan yazının tebliğ edildiği tarih olmaktadır<sup>53</sup>.

Pişmanlıktan yararlanma şartlarından bir diğeri de, mükellefin haber verme dilekçesini vermesinden önce takdir komisyonuna sevk edilmiş olmasıdır. Takdire sevk fişinin komisyon kayıtlarına geçirildiği tarih takdire sevk tarihi olarak kabul edilmektedir. Olayın takdir komisyonuna sevki nedeniyle pişmanlık ve ıslah hükümlerinden

---

<sup>52</sup> Şenyüz, a.g.e., s.182.

<sup>53</sup> Şenyüz, a.g.e., s.183.



yararlanılması vergi incelemesinin aksine, uygulamada farklı sonuçlar doğurabilmektedir. Çünkü, takdir komisyonuna her başvuru, müesseseden yararlanmayı bütünüyle engellemez. Yalnızca, takdir nedeninin bağlı olduğu olay yönünden sonuç doğurmaktadır. Örneğin, sadece gelir ya da kurumlar vergisi yönünden dönem matrahının takdiri istenen mükellef, aynı dönem için katma değer vergisi yönünden pişmanlık ve ıslah talebiyle beyanname verebilmektedir<sup>54</sup>.

- *Dilekçeden sonraki 15 gün içinde beyanname verilmesi*: Pişmanlık dilekçesinin verilmesinden sonra, hiç verilmemiş olan beyannameler verilmekte ya da eksik ve yanlış beyanların tamamlanması ve düzeltilmesi gerekmektedir.

Beyanlar, dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilmektedir. Hesaplamanın başlangıcı olarak, haber verme dilekçesinin verildiği günü takip eden gün dikkate alınmaktadır.

- *Vergilerle birlikte pişmanlık zammının ödenmesi*: Ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, ödemenin geçtiği her ay ve kesri için %1,40<sup>55</sup> olan gecikme zammı oranında pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi gerekmektedir. 15 günlük süre içinde hem vergiler hem de pişmanlık zammı ödenmelidir.

Pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi gereken vergi, haber verme tarihi itibarıyla vadesi geçmiş olanlardır. Vadesi gelmemiş vergiler vadeleri geldiğinde ödeneceği gibi bunlar için pişmanlık zammı hesaplanmaz. Hesaplamalar normal vade ile verginin ödendiği tarih arasında geçen ay (kesirler dahil) sayısına göre yapılmaktadır. Burada ifade edilen takvim ayı kesirleri olmayıp, VUK hükümlerine göre hesaplanan aylık sürelerden en son artan günler olmaktadır<sup>56</sup>.

Pişmanlık ve ıslah şartlarına uyulmaması durumunda pişmanlık talebi geçerliliğini yitirmekte ve mükellefe vergi ziyayı suçuna ilişkin cezalı tarhiyat yoluna gidilmektedir.

<sup>54</sup> Ş.Kızılot-Z.Kızılot, a.g.e., s.184.

<sup>55</sup> 19/10/2010 tarihli ve 27734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 12/10/2010 tarihli ve 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesiyle, birinci fıkrada yer alan gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere %1,40 olarak belirlenmiştir.

<sup>56</sup> Şenyüz, a.g.e., s.185.

## B. YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yollardan sonuç alınamaması veya hiç başvuru yapılmaması halinde yargısal çözüm yoluna gidilebilmektedir. Barışçıl çözüm yollarının aksine yargısal çözüm yoluna başvurulması; davacı ve davalı arasında var olan çekişme, yargı merciinin kararı ile kesin olarak sona ermektedir. Yargısal çözüm arayışı sonunda bir taraftan sorun ortadan kalkarken aynı zamanda idarenin yargısal denetimi de gerçekleştirilerek hukuk devleti ilkesinin gereği vergilendirme işlemlerinin kanuna uygunluğu ve verginin kanunilik ilkesi geçerli kılınmaktadır<sup>57</sup>.

### 1. Vergi Yargısı Kavramı

Genel bir ifade ile vergi yargısı, vergi mükellefleri ile vergi dairesi arasında vergiye ilişkin işlemlerden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümüne kavuşturulması anlamına gelmektedir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasındaki kanunlarının uygulanması sürecinde ortaya çıkan sorunların idari yollardan çözümlenememesi nedeniyle ilgililerin bu sorunlarını gidermek için tarafsız ve bağımsız yargı organlarına başvurarak hak araması sürecine vergi yargısı denmektedir<sup>58</sup>.

Dar anlamda vergi yargısı, konusu vergi olan uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin bir yargı koludur. Dar anlamda vergi yargısı, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay (Danıştay Vergi Dava Daireleri, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu) tarafından yürütülmektedir. Geniş anlamda vergi yargısı ise, konusu vergi ve benzeri tüm mali yükümlülükleri kapsayan uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin bir yargı koludur. Bu yönüyle vergi yargısında, yukarıdaki kurumlara ek olarak İdare Mahkemeleri ve Danıştay'ın ilgili Daire ve Kurulları da görev almaktadırlar<sup>59</sup>.

Vergi yargısı; verginin tarhiyatı ve tahsilatı aşamalarında, vergi idaresinin yapacağı işlemlerde oluşabilecek hatalara karşı mükelleflere bir güvence vermektedir. Mükelleflerin iddia ve itirazları vergilerin kanunlara uygunluğu ilkesi doğrultusunda mahkemelerde

<sup>57</sup> Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı...”, a.g.m., s.201.

<sup>58</sup> Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı...”, a.g.m., s.202.

<sup>59</sup> Oğuz Çetinkaya, “Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsamı”.  
<http://www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Uyu%C5%9Fmazlıklar%C4%B1klar%C4%B1n%C4%B1n%20Kapsam%C4%B1.pdf> (Erişim Tarihi: 03.05.11)

karara bağlanmaktadır. Dolayısıyla idarenin yaptığı işlemlere karşı mükelleflerin yargıya başvurmaları adalet ve eşitlik ilkelerinin bir gereğidir<sup>60</sup>.

## 2. Vergi Yargısının İşlevleri

Vergi yargısının işlevleri çıkarlar dengesini kurma, uyuşmazlıkları sona erdirme, içtihat yaratma, hukuki güvenliği sağlama, yargısal denetimi sağlama ve vergi adaletini sağlama olmak üzere altıya ayrılmaktadır.

### a. Çıkarlar Dengesini Kurma İşlevi

Vergi hukuku bir yönüyle devletin görevlerini yerine getirebilmesi için kaynak ihtiyacının sağlanmasındaki kamusal çıkar ile diğer yandan bireylerin hayatına yapılan müdahale ile bireysel çıkar arasında çatışmaya yol açacaktır. Önemli olan vergi kanunlarının doğru bir şekilde uygulanmasıdır. Vergi kanunlarının doğru bir şekilde uygulanması taraflar arasında çıkar dengesini sağlarken, aynı zamanda bu dengenin gerçekleştirilmesi, hukuki güvenliğin kurulması ve korunmasında da etkili olacaktır<sup>61</sup>.

### b. Uyuşmazlıkları Sona Erdirme İşlevi

Anlaşmazlıkları, uyuşmazlıkları çözümlene fonksiyonu vergi yargısının ortaya çıkış nedenidir. Vergi kanunlarının uygulanmasından doğan uzlaşma, düzeltme, cezalarda indirim ve pişmanlık ve ıslah müessesesi gibi barışçıl yollarla sona erdirilemeyen bir takım sorunlar birer uyuşmazlık olarak vergi yargısı organları önüne götürülmektedir. Vergi yargısı organları, bakmakta oldukları uyuşmazlıklar hakkında verdikleri kararlarla uyuşmazlıkları kesin olarak çözüme kavuşturmak zorundadır. Vergi yargısı organlarının önlerine gelen uyuşmazlıklar hakkında verdikleri kararlar ile uyuşmazlıkların sona erdirilmesine “vergi yargısının anlaşmazlıkları çözümlene işlevi” denilmektedir<sup>62</sup>.

<sup>60</sup> Özkan Aykar, “Türk Vergi Yargı Sisteminin Çalışma Düzeni”. <http://emrahbakar.com/makaleler/001.pdf> (Erişim Tarihi: 03.04.11)

<sup>61</sup> Ahmet Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara, 1989, s.21.

<sup>62</sup> Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:212, Nisan 1999, s.89.

Vergilendirme işlemlerinin yapılması ve vergi kanunlarının uygulanması sırasında vergi idaresi ve mükellefle arasında bir takım uyuşmazlıkların çıkması kaçınılmazdır. Sosyal hukuk devlet anlayışı içinde, vergilerin kanuniliği ilkesi, ancak vergi kanunlarının uygulanmasında vergi idaresi ile vergi mükellefleri veya ceza sorumluları arasında çıkan ve idari yollarla çözülemeyen uyuşmazlıklar, taraflarca bağımsız ve tarafsız, yetkili yargı mercilerine başvurularak karara bağlanması ile çözümlenebilmektedir. Dolayısıyla, idari yollarla çözümlenemeyen vergi uyuşmazlıklarının sonlandırılması vergi yargısının esas işlevini oluşturmaktadır<sup>63</sup>.

### *c. İçtihat Sağlama İşlevi*

Vergi yargısı hukuki içtihat sağlamak suretiyle; genellikle karmaşık ve ayrıntılı nitelik taşıyan vergi kanunlarının boşluklarını doldurmak, soyut hükümlerini somutlaştırmak, açıklığa kavuşturmak ve kanunları hukuki ve bilimsel bir anlayışa göre yorumlayarak vergi idaresine ve yükümlülere yön vermektedir<sup>64</sup>. Vergi mahkemeler vergi davaları sırasında, aslında son derece karmaşık yönleri olan vergi kanunlarını yorumlamak ve açıklamak suretiyle zaman içinde bir içtihat geleneğinin oluşmasını sağlamaktadırlar<sup>65</sup>.

Vergi kanunlarındaki boşluklar uyuşmazlıkların çıkışında önemli etkiye sahiptir. Bu açıdan vergi kanunlarındaki boşlukları doldurma, çeşitli şekilde yorumu ve vergi uygulamasının ortaya çıkardığı hukuksal sorunları çözme, yargı organlarına düşen bir görev olup bu tip durumlarda vergi yargısı hukuk yaratacaktır. Boşlukların doldurulmasında yöntemlerden biri de kıyastır<sup>66</sup>. Kıyas ile hakkında bir kural bulunmayan olayın çözümünde, benzer bir başka olaya uygulanacak kuralın uygulanması amaçlanmaktadır. Hakkında kural olmayan bir olaya; sebebi, amacı, konusu benzer bir başka kuralın uygulanmasına kıyas denilmektedir<sup>67</sup>. Maddi vergi hukukunda kıyas yasağı vardır. Ancak şekli vergi hukuku açısından kıyas yolu ile boşluk doldurma mümkündür<sup>68</sup>. Yani, vergilendirme ilişkisinin özüne, kurucu temel öğelerine kıyas yasağı gereğince

<sup>63</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.47.

<sup>64</sup> Mehmet Tosuner-Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Neşa Yayınları, İzmir, 2008, s.17.

<sup>65</sup> Heper-Dönmez, a.g.e., s.258.

<sup>66</sup> Ahmet Kumrulu, "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", **Danıştay Dergisi**, Sayı:72-73, Ankara, 1989, s. 15.

<sup>67</sup> R. Cengiz Derdiman, **Hukuk Başlangıcı**, Alfa Akademi Basım Yayım, Bursa, 2010, s.101.

<sup>68</sup> Kumrulu, a.g.m., s. 15.

dokunmak mümkün olmamakla birlikte vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasına dair boşlukların kıyas yolu ile doldurulmasına kanunilik ilkesi engel oluşturmamaktadır<sup>69</sup>.

#### ***d. Hukuki Güvenlik Sağlama İşlevi***

Tüm yargılama hukuklarında amaç tarafların hukuken himaye edilen menfaatlerini göz önünde tutarak uyuşmazlığın sona erdirilmesidir. Hukuki güvenlik, herkesin bağlı olacağı kuralları önceden bilmesi, davranışlarını buna göre gerçekleştirmesidir<sup>70</sup>.

Hukuk devletlerinin olmazsa olmaz özelliklerinden biri şüphesiz idarenin işlem ve eylemlerinin belirli yasal düzenlemeler ile sınırlandırılmış olması ve bağımsız yargı mercilerinin denetimi altında olmasıdır. Vergilendirme ile ilgili işlemlerin, Anayasa ve diğer yasalara uygun olup olmadığının yargısal bir denetime tabi tutulması, hem mükellef ya da sorumlular için, hem de idare için belirli bir güvenlik unsurudur<sup>71</sup>.

#### ***e. Yargısal Denetimi Sağlama İşlevi***

Yargısal denetim, vergi yargısı organlarının vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu ya da vergi yönetimi tarafından yapılan başvuruları inceleyerek, vergi kanunlarının hükümlerine uygun bir yargısal tasarrufta bulunmasıdır<sup>72</sup>.

Vergi kanunlarının çok sık değişmesi ve karmaşık olmasından dolayı bazen mükellefler hatta vergi idaresi çalışanları tarafından bile gereği gibi anlaşılammaktadır. Bundan dolayı vergi kanunlarını uygularken, vergi yükümlüsü hata yapabileceği gibi vergi idaresi, kanunun uygulayıcısı da hata yapabilmekte; bu nedenle çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda yükümlü gibi, idarenin de kanunlara bağlılığı denetlenebilmektedir. Böylece vergi yargısı, hem idareyi hem de yükümlüyü denetleyerek; her iki tarafa için de güven sağlamış olmaktadır.

---

<sup>69</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.48.

<sup>70</sup> Karakoç, a.g.m., s.95.

<sup>71</sup> Şükrü Kızılot-Doğan Şenyüz-Metin Taş-Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.234.

<sup>72</sup> Taş, **Vergi Yargısı**, a.g.e., s.28.

### ***f. Vergi Adaleti Sağlama İşlevi***

Vergi adaletinin sağlanması, ilk olarak yasama organı tarafından vergi kanunları çıkartılırken dikkate alınması gereken bir husustur. Ancak vergi kanunları ve vergi idaresince alınacak önlemler vergi adaletini ortaya çıkarmakta yetersiz kalabilir. Ancak, günümüzde yaşanan hızlı gelişmeler, çeşitli nedenlerle uygulamalarda görülen aksaklıklar, kanunların gerek mükellefler gerekse vergi idaresi tarafından yeterince anlaşılır olmaması ve kanun boşluklarının bulunması gibi nedenlerle vergi adaleti sağlamayı engelleyebilmektedir. İşte bütün bu aksaklıkların giderilmesi ya da en aza indirilmesi etkin çalışan bir yargı sistemiyle mümkün olmaktadır. Bundan dolayı da vergi yargısı diğer fonksiyonlarını tam olarak yerine getirdiğinde vergi adaletini sağlama işlevini de yerine getirmiş olacaktır<sup>73</sup>.

### **3. Vergi Yargısı Organları**

Vergi uyuşmazlıkları idari aşamada çözülemediği zaman veya mükellefin isteği ile idari çözüme başvurmadan kesin çözüm sağlanabilmesi için yargı yoluna gidilmektedir. Ancak Türkiye’de bağımsız bir vergi yargı düzeni (kolu) bulunmayıp, vergi uyuşmazlıklarında doğan davalar idari yargı kolu içinde çözümlenmektedir. İdari yargı düzeni ise ilk derece mahkemeleri ve üst derece mahkemeleri olmak üzere iki dereceli olarak örgütlenmiştir. İlk derece mahkemeleri idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, üst derece mahkemeleri ise; bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’dır. İdare mahkemeleri, vergi mahkemelerinin görevine giren davalar ile ilk derecede Danıştay da çözümlenecek olanlar dışındaki iptal davalarını, tam yargı davalarını, tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklardan hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idarî sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümlenmektedir (İYUK, Md.5). Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idare mahkemelerinin “doğrudan” bir rolü bulunmamaktadır.

---

<sup>73</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.50.

### ***a. Vergi Mahkemeleri***

Vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi dikkate alınarak Adalet Bakanlığı tarafından, İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı'nın görüşleri alınarak kurulmakta ve yargı çevreleri tespit edilmektedir. Vergi mahkemelerinin kaldırılmasına ya da yargı çevrelerinin değiştirilmesine İçişleri Bakanlığı ya da Maliye Bakanlığı'nın görüşü alınarak, Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilmektedir. Aynı yargı çevresinde birden çok Vergi Mahkemesi kurulduğu takdirde, bu mahkemeler arasındaki iş bölümü de yine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından belirlenmektedir<sup>74</sup>.

Vergi Mahkemelerinin görevleri:

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- 6183 sayılı AATUHK'un uygulanmasına ilişkin davaları,
- Diğer kanunlarla verilen işleri çözmektir (2576 sayılı Kanun, Md.6).

Vergi mahkemelerinde birer başkan ve yeteri kadar üye bulunmaktadır. Bu mahkemeler tek ya da kurul olarak davalara bakmakta olup mahkeme kurullarında bir başkan ve iki üye bulunmaktadır. Başkanın yokluğunda en kıdemli üye başkana vekillik etmektedir<sup>75</sup>.

### ***b. Bölge İdare Mahkemeleri***

Bölge idare mahkemeleri; "Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanun"la verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir.

Bölgelerin coğrafi ve iş durumuna göre İçişleri, Gümrük ve Ticaret Bakanlıklarının görüşü alındıktan sonra Adalet Bakanlığı tarafından kurulmakta ve yargı çevresi saptanmaktadır. Bölge idare mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlıklarının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının

---

<sup>74</sup> Şenyüz, a.g.e., s.216.

<sup>75</sup> Armağan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı...", a.g.m., s.206.

önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilmektedir. Aynı yargı çevresinde birden fazla idare veya vergi mahkemesi kurulduğu takdirde, bu mahkemeler arasındaki işbölümü, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenmektedir (2576 sayılı Kanun, Md.2).

Bölge İdare Mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılmaktadır. Mahkeme başkanlarının kanuni sebeplerle yokluğunda, başkanlığa en kıdemli üye vekâlet etmekte, aynı sebeplerle üye noksanlığı ise, bölgedeki idare ve vergi mahkemesi hâkimlerinden kıdem sırasına göre tamamlanmaktadır. Bu mahkemeler gerektiğinde birden çok kurul halinde çalışabilirler. Bölge idare mahkemesi başkanının katılmadığı hallerde, mahkeme kurullarına o kuruldaki en kıdemli üye başkanlık etmektedir. Bu kurulların oluşumu ve aralarındaki iş bölümü Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenmektedir (2576 sayılı Kanun, Md.3).

Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri:

- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlamak,
- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak,
- Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmektir (2576 sayılı Kanun, Md.8).

### *c. Danıştay*

#### *(1) Danıştay'ın yapısı*

Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir (DK, Md.1). Danıştay bağımsızdır, yönetimi ve temsili Danıştay Başkanına aittir (DK, Md.2).

Danıştay'ın karar organları şunlardır:

- Daireler,
- Danıştay Genel Kurulu,
- İdari İşler Kurulu,
- İdari Dava Daireleri Kurulu,
- Vergi Dava Daireleri Kurulu,



- İctihatları Birleştirme Kurulu,
- Başkanlık Kurulu,
- Yüksek Disiplin Kurulu,
- Disiplin Kurulu (DK, Md.5).

Daireler: Danıştay; ondördü dava, biri idari daire olmak üzere onbeş daireden oluşmaktadır. Her dairede bir başkan ile yeteri kadar üye bulunmaktadır. Heyetler bir başkan ve dört üyenin katılımıyla toplanmakta, salt çoğunluk ile karar vermektedirler. Müzakereler gizli yapılmaktadır (DK, Md.13).

Danıştay Genel Kurulu: Danıştay Genel Kurulu, Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, daire başkanları ve üyeler ile Genel Sekreterden oluşmaktadır. Genel Kurulun toplanma ve görüşme yeter sayısı Başkan ve üyeler tam sayısının yarısından fazlasıdır. Kararlar çoğunlukla verilmektedir. Oylarda eşitlik halinde, Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılmaktadır (DK, Md.15).

İdari İşler Kurulu: İdari İşler Kurulu, idari daire başkan ve üyeleri ile her takvim yılı başında Genel Kurulca her dava dairesinden seçilecek bir başkan veya üyeden oluşmaktadır. Kurulun seçimle belirlenen üyeliklerinde boşalma olması halinde Genel Kurulca otuz gün içinde seçim yapılmaktadır. Bu Kurula Danıştay Başkanı veya başkanvekillerinden biri başkanlık etmektedir. Toplanma ve görüşme yeter sayısı on beştir (DK, Md.16).

İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları: İdari Dava Daireleri Kurulu, idari dava dairelerinin başkanları ile üyelerinden; Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi dava dairelerinin başkanları ile üyelerinden oluşmaktadır. Dava daireleri kurullarına Danıştay Başkanı veya vekillerinden biri; bunların yokluğunda daire başkanlarından en kıdemlisi başkanlık etmektedir. İdari ve vergi dava daireleri kurulları tüm üyelerinin katılımı ile toplanmaktadır. Bu kurullarda kararlar oyçokluğu ile verilmektedir (DK, Md.17).

İdari ve vergi dava daireleri kurullarının görevleri:

- 1) İdari Dava Daireleri Kurulu;
  - İdare mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını,
  - İdari dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları, temyizen incelemek.
- 2) Vergi Dava Daireleri Kurulu;

- Vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını,
- Vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları, temyizen incelemek (DK, Md.38).

İçtihatları Birleştirme Kurulu: İçtihatları Birleştirme Kurulu, Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden kurulmaktadır. Toplanma ve görüşme yetersayısı en az otuz birdir. Esas hakkındaki kararlar, birinci toplantıda Kurul üye tamsayısının salt çoğunluğu ile, bu toplantıda karar yetersayısı sağlanamaz ise ikinci toplantıda mevcudun salt çoğunluğu ile verilmektedir. Kurulun diğer kararları oyçokluğu ile verilmektedir (DK, Md.18).

Başkanlık Kurulu: Başkanlık Kurulu, Danıştay Başkanının başkanlığında Başsavcı, başkanvekilleri ve daire başkanlarından oluşmaktadır. Kararlar oy çokluğu ile verilmektedir. Oylarda eşitlik halinde Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılmaktadır (DK, Md.19).

Yüksek Disiplin Kurulu: Yüksek Disiplin Kurulu, Danıştay Başkanının Başkanlığında her takvim yılı başında, Danıştay Genel Kurulunca her daireden seçilecek birer üye ile ikisi dava daireleri ve biri de idari daireler başkanları arasından seçilecek üç daire başkanından kurulmaktadır. Danıştay Başsavcısı Kurulun tabii üyesidir. Kurula iki daire başkanı ve beş üye yedek olarak seçilmektedir. Kurul üye tam sayısı ile toplanmakta ve üçte iki oyçokluğu ile karar verilmektedir (DK, Md.20).

Disiplin Kurulu: Disiplin Kurulu, Genel Kurulun her takvim yılı başında seçeceği bir daire başkanıyla bir üyeden ve birinci sınıfa ayrılmış bir tetkik hakimi ile bir Danıştay savcısından oluşmaktadır. Aynı şekilde birer yedek seçilmektedir. Genel Sekreter Kurulun tabii üyesidir. Daire Başkanı Kurula Başkanlık etmektedir. Kurul da kararlar oyçokluğu ile verilmektedir (DK, Md.21).

## ***(2) Danıştay'ın görevleri***

Genel olarak Danıştay'ın görevleri şunlardır:

- İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlamak,

- Bu Kanunda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlamak,
- Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüşünü bildirmek,
- Tüzük tasarılarını incelemek; kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirmek,
- Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüşünü bildirmek,
- Bu Kanunla ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak (DK, Md.23).

***(a) İlk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar***

1) Danıştay ilk derece mahkemesi olarak;

- Bakanlar Kurulu kararlarına,
- Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere,
- Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,
- Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,
- Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,
- Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine, karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlamaktadır.

2) Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri incelemekte ve karara bağlamaktadır. (DK, Md.24)

***(b) Temyiz yoluyla Danıştay’da görülecek davalar***

İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince kurul halinde verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştay’da temyiz yoluyla incelenmekte ve karara bağlanmaktadır (DK, Md.25).

**4. Yargı Kararlarına Karşı Kanun Yolları**

Kanun yolu, mahkemelerce verilen nihai kararların üst derece yargı organları veya doğrudan doğruya kararı veren yargı organı tarafından yeniden incelenmesi, hukuki denetimin yapılması ve gerekli görüldüğü takdirde değiştirilmesi amacıyla kural olarak davanın taraflarına tanınan çeşitli başvuru yollarını ifade etmektedir. Böylece davanın tarafları, dava sonucunda verilen ve yanlış olduğunu düşündükleri kararın değiştirilmesi veya düzeltilmesi için bir üst mahkemeye başvurarak ilgili karara ilişkin hukuki denetimin yapılması imkanı elde etmiş olmaktadır<sup>76</sup>. İdari yargıda kanun yolları, davanın taraflarının başvurusu üzerine işletilmektedir. Ceza yargılamasında olduğu gibi doğrudan veya kendiliğinden kanun yolu işlememektedir<sup>77</sup>.

Yargı kararlarına karşı kanun yolları olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

**Şekil 2: Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları**

Olağan Kanun Yolları	Olağanüstü Kanun Yolları
<ul style="list-style-type: none"><li>- İtiraz (Bölge İdare Mahkemesine)</li><li>- Temyiz (Danıştay’a)</li><li>- Kararın Düzeltilmesi</li></ul> (İtiraz ve Temyiz kararı veren yere)	<ul style="list-style-type: none"><li>- Kanun Yararına Bozma (Danıştay’a)</li><li>- Yargılamanın Yenilenmesi</li></ul> (Esas kararı vermiş olan mahkemeye)

<sup>76</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s. 171.

<sup>77</sup> Mehmet Yüce, **Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler**, Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya (Ed.), Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011, s.73.

### *a. Olağan Kanun Yolları*

Olağan kanun yolları, mahkemece verilen nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarıdır. Olağan kanun yoluna süresi içinde başvurulmaz ya da başvurulurda karar onanır ve başka bir olağan kanun yolu bulunmazsa karar kesinleşmiş olmaktadır. Olağan kanun yolları itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesidir.

Vergi mahkemesinin kararına karşı, davanın konusuna göre, tek hakim tarafından verilen kararlar için Bölge İdari Mahkemesi nezdinde itiraz yoluna gitme; kurul halinde verilen kararlara karşı ise Danıştay'a temyiz yolu ile başvurma olanağı bulunmaktadır. Böylece tek yargıyla verilen kararlar Bölge Mahkemesinin kararı ile, kurul halinde verilen kararlar ise Danıştay'ca verilecek karara göre kesinleşmektedir<sup>78</sup>.

#### *(1) İtiraz yolu*

Vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği nihaî kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine itiraz edilebilir. İtiraz başvurusu vergi mahkemesinin yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine, mahkemenin kararının tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gün içinde yapılmaktadır<sup>79</sup>.

İtiraz başvurusu, mahkeme kararının yürütülmesini durdurmaz. Bu kararların yürütülmesini durdurabilmek için Bölge İdare Mahkemesi'nden yürütmenin durdurulması istenilmeli ve mahkeme tarafından da bu istem kabul edilerek karara bağlanmış olması gerekmektedir<sup>80</sup>.

İdare mahkemeleri ve vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar, Bölge İdare Mahkemesi tarafından re'sen incelenmemektedir. Bundan dolayı ilk derece vergi ve idare mahkemelerinin kararlarının itiraz yolu ile tekrar incelenebilmesi için taraflarca bu yönde bir başvuru yapılması gerekmektedir.

İtiraz dilekçeleri Bölge İdare Mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmaktadır. İtiraz dilekçelerinin yetkili Bölge İdare Mahkemesine gönderilmek üzere kararı veren vergi

<sup>78</sup> Mualla Öncel-Nami Çağan-Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, Cilt:1, 2.b., Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Basın Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara, 1985, s.229.

<sup>79</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.172; Taş, **Vergi Uyuşmazlıklarının...**, a.g.e., s.71.

<sup>80</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 92, Ankara, Mayıs 2009, s.17.

mahkemesine ya da dilekçenin bu mahkemeye verilememesi durumunda, itiraza konu olan kararı veren vergi mahkemesine gönderilmek üzere başka yerdeki idare ve vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde ise asliye hukuk mahkemesi hakimliklerine ve yabancı ülkelerde ise Türk Konsolosluklarına verilebilmektedir. İtiraz dilekçelerinin bu sayılan mercilere verildiği tarih, itiraz talebinde bulunma tarihi sayılmaktadır.

Bölge İdare Mahkemeleri, vergi mahkemesinin kararlarını onaylar, bozar veya bazı hallerde konu hakkında karar verebilir. Bölge İdare Mahkemeleri itiraz incelemesi sonucunda maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise, işin esası hakkında karar vermektedir. Maddi olaylar yeterince incelenmemiş ise, Bölge İdare Mahkemesi gerekli inceleme ve tahkikatı yaparak işin esası hakkında yeniden karar vermektedir. Ancak, Bölge İdare Mahkemesi ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulması veya davaya görevsiz hâkim tarafından bakılmış olması durumunda kararı bozmakla birlikte dosyayı yeniden bir karar verilmek üzere görevli ve yetkili mahkemeye geri göndermektedir<sup>81</sup>.

İYUK'un 45/5. maddesine göre, Bölge İdare Mahkemesi'nin kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulamamaktadır.

## **(2) Temyiz yolu**

İlk derece mahkemelerince verilen nihai kararların üst mahkemece hukuka uygunluk bakımından denetlenmesi olarak tanımlanan temyiz, (genel) idarî yargı alanındaki en önemli olağan yasa yoludur. İdarî yargıda istinaf yolunun bulunmayışı bu önemi daha da artırmaktadır. İdarî yargı sistemimiz içinde ilk derece mahkemeleri olarak idare ve vergi mahkemeleri, üst mahkeme olarak da Danıştay yer almaktadır<sup>82</sup>.

Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği kararlara karşı temiz yoluyla Danıştay'a başvurulmaktadır. Temyiz taraflardan birinin temyiz talebi üzerine gerçekleşmektedir. Bundan dolayı, taraflardan herhangi biri kararı temyiz etmediği sürece

<sup>81</sup> Yüce, **Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler**, a.g.e., ss.75-76.

<sup>82</sup> İlhami Öztürk, "İdarî Yargıda Temyiz İncelemesinin Usuli Kazanılmış Haklar Açısından Sınırlanması", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XII, Sayı:1-2, 2008, s.1028. [http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/12\\_38.pdf](http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/12_38.pdf) (Erişim Tarihi: 30.01.2012)

Danıştay'ın kararı incelemesi söz konusu olamaz<sup>83</sup>. Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir (İYUK, Md.46/1). Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilmektedir (İYUK, Md.46/2). İdare ve vergi mahkemelerinin itiraz yolu açık olan kararları temyiz edilememektedir (İYUK, Md.47).

Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının onayını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler. Gelir İdaresi Başkanlığı, onay verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilmektedir (VUK, Md.377).

Tarafların temyiz yoluna başvurmaları, vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararın yürütülmesini durdurmamaktadır. Taraflardan birinin yürütmenin durdurulması talebinde bulunması gerekmektedir<sup>84</sup>.

Temyiz istemleri Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılmaktadır. Temyiz dilekçeleri, kararı veren mahkemeye, Danıştay'a veya vergi mahkemesine dava açmada geçerli olan yerlere verilebilmektedir ve kararı veren mahkeme veya Danıştay'ca karşı tarafa tebliğ edilmektedir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçmektedir (İYUK, Md.48/1-3).

Yürütmenin durdurulması isteği bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren mahkemece Danıştay Başkanlığına, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda, görevli dairece konusuna göre İdarî veya Vergi Dava Daireleri Kuruluna gönderilmektedir. Danıştay'da görevli daire veya kurul tarafından yürütmenin

---

<sup>83</sup> Şenyüz, a.g.e., s.222.

<sup>84</sup> Taş, **Vergi Yargısı**, a.g.e., s.63.

durdurulması istemi hakkında karar verildikten sonra tebligat bu daire veya kurulca yapılarak dosya tekemmül ettirilmiştir (İYUK, Md.48/5).

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay:

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- Usul hükümlerine uyulmamış olunması, sebeplerinden dolayı kararı bozmaktadır (İYUK, Md.49/1).

Temyiz incelenmesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise kararın düzeltilerek onanmasına karar verilmektedir. Kararın bozulması halinde dosya, Danıştay’ca kararı veren mahkemeye gönderilir. Mahkeme, dosyayı diğer öncelikli işlere nazaran daha öncelikle incelemekte ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar vermektedir (İYUK, Md.49/2-3).

Mahkeme bozmaya uymayarak eski kararında ısrar edebilir. Israr kararının ilgili tarafından temyizi halinde, dava, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenmektedir. Danıştay’ın ilgili dava dairesinin kararı uygun görülürse mahkemenin kararı bozulmakta; aksi halde onanmaktadır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur. Kararların kısmen onaylanması ve kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilmektedir (İYUK, Md.49/4-5).

### ***(3) Kararın düzeltilmesi***

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda temyiz veya itiraz edilen kararlara karşı bir de karar düzeltme yolu öngörülmüştür. Kararın düzeltilmesi yolu ile itiraz veya temyiz incelemesi sonucunda nihai olarak verilmiş kararın, kararı veren mahkeme, daire veya kurulca bir kez daha “gözden geçirilmesi” amaçlanmakta olup bu olağan kanun yoluna yasada gösterilen sınırlı sebepler dâhilinde başvurulabilmektedir.<sup>85</sup>

Kararın düzeltilmesi yolunda, karar düzeltme talebi, temyiz üzerine bu kararı vermiş olan Danıştay’ın Vergi Dava Daireleri ile Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda veya itiraz üzerine bu kararı veren Bölge İdare Mahkemeleri’nce incelenip karara

---

<sup>85</sup> Öztürk, a.g.m., ss.1029-1030.



bağlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında kararın düzeltilmesi yolu, her türlü yargı kararlarına karşı başvurulabilen bir kanun yolu olmayıp belli durumlarda uygulama alanı bulan bir kanun yolu olmaktadır.

Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenmektedir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hâkimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar (İYUK, Md. 54/3).

Danıştay dava daireleri ve İdarî veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde taraflarca;

- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
- Hükümün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması, hallerinde kararın düzeltilmesi istenebilmektedir (İYUK, Md.54/1).

Karar düzeltme talebi üst yargıya ulaştırılmak üzere vergi mahkemesine verilmektedir. Kararın düzeltilmesine ilişkin dilekçe vergi mahkemesi tarafından karşı tarafa tebliğ edilmektedir. Karşı taraf 30 gün içinde cevap verebilmektedir. Tamamlanmış olan dosya karar düzeltmesine karar verecek Danıştay'a veya bölge idare mahkemesine gönderilmektedir. Kararın düzeltilmesi yoluna başvurmak yürütmeyi kendiliğinden durdurmamaktadır. Karar düzeltmesini inceleyen yargı yeri daha önce verdiği eski kararında ya değişiklik yapar ya da yapmaz. Kararın değiştirilmesi yani düzeltilmesine karar verirse eski kararını kaldırarak yeni bir karar vermektedir. Düzeltme kararına karşı tekrar düzeltme isteminde bulunulamamaktadır<sup>86</sup>.

### ***b. Olağanüstü Kanun Yolları***

Olağanüstü kanun yolları ise, kesinleşmiş kararlara karşı başvuru kanun yolları olup, kural olarak kararın yerine getirilmesine engel olmamaktadırlar<sup>87</sup>. Olağanüstü kanun

<sup>86</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.176.

<sup>87</sup> Murat Arslan, "Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:53, s.100.

yollarına başvuru nedeni; daha önce kesinleşmiş olan yargı kararının değiştirilerek aynı konuda farklı bir yargı kararı elde etmektir. Olağanüstü kanun yolları yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına bozmadır.

### **(1) Kanun yararına bozma**

İdare ve vergi mahkemesi kararları, Bölge İdare Mahkemesi kararı ile ilk derece mahkemesi olarak Danıştay kararlarına karşı kanun yollarının kullanılmamış veya kullanılmamış olmasından dolayı şekli anlamda kesinlik kazanan kararlar, niteliği itibariyle yürürlükteki hukuka aykırı bir durum ifade ediyor ise, özel bir temyiz incelemesine tabi tutulmasına kanun yararına bozma denmektedir<sup>88</sup>.

Kanun yararına bozma nedeni, kararların niteliği, itibariyle yürürlükteki hukuka aykırı olmasıdır. Kanun yararına bozma, kesinleşmiş mahkeme kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmamaktadır. Sadece hukuka aykırı bir kararın, içtihatlar içerisinde çıkarılmasıdır. Kanun yararına bozma, ilgili bakanlıkların gerekli görmesi üzerine ya da Başsavcı tarafından kendiliğinden temyiz davası açılmaktadır. Yargılama sonucu karar ortadan kaldırılmış ise, Danıştay'ın bozma kararı, Resmi Gazete'de yayınlanmakta ve kararın bir örneği de Maliye Bakanlığı'na gönderilmektedir<sup>89</sup>.

Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilmektedir (İYUK, Md.51/1). Bu maddeden de anlaşılacağı üzere temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş ilk derece mahkemesi kararlarının kanun yararına temyiz talebi ile temyiz edilebilmesi yetkisi yalnızca Danıştay Başsavcısına tanınmıştır.

Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulmaktadır. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmamaktadır (İYUK, Md.51/2).

<sup>88</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.177.

<sup>89</sup> Mehmet Hanifi Baki, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi Örnek Olay Çalışması**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Adana, 2008, s.69.

Kanun yararına bozma başvurusunun doğurduğu sonuçlar, şu şekilde sıralanabilmektedir<sup>90</sup>:

- Kanun yararına bozma kararları üzerine ilgili mahkeme tarafından verilecek bir karar veya yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Kanun yararına bozma kararları üzerine dosya ilgili mahkeme tarafından yeniden ele alınmaz. Buna bağlı olarak da mahkemenin bozmaya uygun olarak yeni bir karar vermesi söz konusu olmamaktadır.

- Kanun yararına bozma usulü, hukuki bir denetim olduğundan inceleme neticesinde verilecek bozma kararı tarafların hukuki durumunu etkilememektedir. Bozmaya konu kararın kesin hüküm niteliği devam etmektedir. Bu bozma kararının amacı yanlış bir yargısal içtihadın yerleşmesini önlemektir.

- Kanun yararına bozma yolunda yürütmenin durdurulması istenemez. Zira bu inceleme tarafların hukuki durumunda bir etki ve değişiklik yapmamaktadır.

- Kanun yararına bozma talebi neticesinde verilen kararlar, karar düzeltmesine ve yargılamanın yenilenmesine konu olamazlar. Kanun yararına temyiz yolu olağanüstü bir kanun yolu olup, bu hususta kanunun diğer hükümlerinin uygulanması sınırlı olmaktadır.

- Kanun yararına temyiz neticesinde verilen bozma kararı resmi gazetede yayımlanmaktadır. Bunun sebebi uygulanan hukuk kuralının ülkenin her yerinde aynı biçimde anlaşılmasını sağlamaktır.

## ***(2) Yargılamanın yenilenmesi***

Hukuk devletinin temel özelliği yapılan işlemlerin yargı denetimine tabi tutulmasıdır. Yargı sistemi açısından hukuka uygunluğun sağlanabilmesi için ilk derece mahkemelerinde verilen kararların da denetlenmesi, yargı kararlarının üst mahkemelerce incelenmesi ve yargılamada olabilecek hataların önlenmesi gerekmektedir. Ancak yargılamanın yapıldığı sırada elde olmayan sebeplerden dolayı yargılamanın sonucunu etkileyecek bazı belge ve bilgilerin yargılama tamamlandıktan sonra ortaya çıkması halinde, hukuka uygunluğun sağlanması için taraflara yargılamanın yenilenmesi hakkı tanınmıştır<sup>91</sup>.

<sup>90</sup> A. Şeref Gözübüyük-Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü**, 1.b., Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s.644.

<sup>91</sup> Arslan, a.g.m., s.100.

Yargılamanın yenilenmesi, yargılama yapılması esnasında yargılama hata ve eksiklerinin bulunması, yargılamadan önce gerçekleşen fakat yargılamadan sonra fark edilen ve yargı kararını değiştirecek nitelikte olan bir unsurun varlığının belirlenmesi halinde, kanunda belirtilen şartlar ve süreler içinde olmak kaydıyla taraf olanlara tanınan olağanüstü kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi denmektedir<sup>92</sup>.

Yargılamanın yenilenmesinin sebepleri şunlardır (İYUK, Md.53/1):

1. Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

2. Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

3. Karara esas olarak alınan bir ilâm hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

4. Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,

5. Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

6. Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

7. Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

8. Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilâmın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.

9. Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

---

<sup>92</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.180.

Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanmaktadır (İYUK, Md.53/2).

Yargılamanın yenilenmesi süresi,

- 8. bendinde yazılı sebep için on yıl,
- 9. bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl,
- diğer sebepler için altmış gündür.

Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanmaktadır (İYUK, Md.53/3).

Yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurabilmek için aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir<sup>93</sup>:

- Mahkemece verilmiş “nihai” bir karar olmalı ve bu karar da “kesin hüküm” niteliğini almalıdır,
- Yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden birinin bulunması gerekmektedir,
- Yargılamanın yenilenmesi yoluna süresi içinde başvurulmuş olunmalıdır.

Yargılamanın yenilenmesi başvurusu dava dilekçesi için öngörülen usul kurallarına uygun olarak hazırlanan dilekçe ile yapılmaktadır. Dilekçe karşı taraf sayısından bir fazla olacak şekilde düzenlenir. Dilekçede özellikle yargılamanın yenilenmesi gerekçeleri açıklanmakta ve yargılamanın yenilenmesini gerektiren sebeplerin gerçekleşme tarihi gösterilerek buna ilişkin belgeler eklenmektedir. Vekilin yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmesi için vekaletnamesinde bu konuda açık yetkisinin olması gerekmektedir<sup>94</sup>.

Mahkeme öncelikle yargılamanın yenilenmesi koşullarının yani; mahkemece verilmiş nihai ve kesin bir kararın bulunup bulunmadığını, yargılamanın yenilenmesi başvurusunun kanunda belirtilen süre dahilinde yapıp yapılmadığını ve yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden en az birinin bulunup bulunmadığını araştırmaktadır. İkinci olarak, ilk aşamadaki koşulların varlığının tespitinden sonra, yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin bulunup bulunmadığı ve haklı olup olmadığı araştırılır. Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin bulunup bulunmadığı hakkındaki inceleme, kural olarak

<sup>93</sup> Yüce, **Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler**, a.g.e., s.85.

<sup>94</sup> Arslan, a.g.m., s.107.

mahkeme tarafından evrak üzerinde yapılmaktadır<sup>95</sup>. İstemi inceleyen yargı yeri, öne sürülen gerekçeleri uygun bulursa, davaya yeniden bakarak karar verir, değilse istemi reddetmektedir (İYUK Md. 55/3).

Yargılanmanın yenilenmesi talebinin kabulü üzerine yapılacak yargılama sonunda, mahkeme iki ihtimalle karşılaşır; mahkeme, yargılamanın nedeni bulursa bile, ya eski kararını doğru bulmakta ve yinelemekte ya da eski kararının bir bölümünü veya tümünü değiştirmektedir. Yargılamanın yenilenmesi üzerine, eski hükmün bir bölümünün veya tümünün değiştirilmesine karar verilmesi durumunda, yeni karar eski kararın yerini almaktadır. Bu karara karşı, itiraz veya temyiz yoluna gidilebilmektedir. Buna karşın yenilenmesi yoluna, aynı nedene dayanarak ikinci kez başvurulamamaktadır<sup>96</sup>.

### *c. Diğer Kanun Yolları*

Yargı kararlarına karşı başvurulacak diğer yollar, açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesidir. Bu yollarla, kararın anlaşılmasında ve yerine getirilmesinde kolaylık sağlamak ve maddi hataları düzeltmek amaçlanmaktadır. Tarafların, açıklanması veya düzeltilmesi amacıyla başvurdukları kararlar üst mahkemelerde değil, kararı veren yargı organlarında incelenmektedir. Bu yollarla tarafların lehine veya aleyhine yeni bir hüküm tesis edilemez, mevcut karar değiştirilemez, başkalaştırılmaz veya mevcut kararın kapsamı genişletilemez ya da daraltılamaz<sup>97</sup>.

#### *(1) Açıklama*

Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerince verilen kararların yeterince açık olmaması ya da birbirine aykırı hüküm fıkraları içermesi halinde, belirsiz olan durumun açıklanması ya da aykırılığın giderilmesi amacıyla taraflardan

---

<sup>95</sup> Zehra Odyakmaz, **Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1993, s.96.

<sup>96</sup> Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, s.313.

<sup>97</sup> Abdullah Savaş, **Vergi Yargılama Hukukunda Yasa Yararına Temyiz ve Açıklama**, s.6. [www.muhasabenet.net/makale\\_abdullah%20savas\\_yasa%20yazarina%20temyiz.doc](http://www.muhasabenet.net/makale_abdullah%20savas_yasa%20yazarina%20temyiz.doc) (Erişim Tarihi: 26.06.11)

birinin kararı veren yargı organına dilekçe ile başvuruda bulunmasına açıklama denmektedir<sup>98</sup>.

Açıklamadan beklenen amaç, bu farklı anlaşılmalardan ortadan kalkması ve uygulamanın da yargı merciinin istediği doğrultuda olmasını sağlamaktır. Açıklama, bir yasa yolu değildir. Bir üst mahkemeden kararın nasıl anlaşılması gerektiğini isteme değildir. Birbiri ile çelişen hüküm fıkraları taşıyan bir karar ya da kimin ne anlaması gerektiği çok belli olmayan kararlar için başvuru bir yöntemdir<sup>99</sup>.

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse, yahut birbirine aykırı hüküm fıkralarını taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilmektedir (İYUK, Md.29/1).

Açıklama dilekçeleri karşı taraf sayısından bir nüsha fazla verilmektedir (İYUK, Md.29/2). Kararı vermiş olan daire veya mahkeme işi inceler ve gerek görürse dilekçenin bir örneğini, belirleyeceği süre içinde cevap vermek üzere, karşı tarafa tebliğ eder, cevap iki nüsha olarak verilmektedir. Bunlardan biri, açıklama veya aykırılığın kaldırılmasını isteyen tarafa gönderilmektedir (İYUK, Md.29/3).

Görevli daire veya mahkemenin bu husustaki kararı, taraflara tebliğ olunmaktadır (İYUK, Md.29/4). Açıklama veya aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilmektedir (İYUK, Md.29/5).

## ***(2) Yanlışlıkların düzeltilmesi***

Mahkeme kararlarında yapılmış olan maddi nitelikteki hataların düzeltilmesi amacıyla taraflardan birinin kararı veren yargı organına dilekçe ile başvuruda bulunmasına yanlışlıkların düzeltilmesi denmektedir<sup>100</sup>.

Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından verilen kararlarda, iki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıkları gibi, maddi yanlışlıklar bulunuyorsa, bunların düzeltilmesi istenebilmektedir. Yanlışlıkların düzeltilmesi yoluna genellikle, karar

<sup>98</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.183.

<sup>99</sup> Savaş, a.g.m., ss.6-7.

<sup>100</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.184.

metnindeki maddi yanlışlıklar nedeniyle, kararın icrası sırasında karşılaşılan veya karşılaşılabilecek güçlükleri gidermek amacıyla başvurulmaktadır. Hukuki yanlışlıklar bu düzenlemenin dışında tutulmaktadır. Hukuki yanlışlıkların ancak kanun yolları kullanılarak düzeltilmektedir<sup>101</sup>.

Yanlışlıkların düzeltilmesi talebinde herhangi bir süre yoktur. Taraflar yanlışlıkların düzeltilmesi talebinde her zaman bulunabilmektedirler.

Yanlışlıkların düzeltilmesine karar verilirse, düzeltme ilamın altına yazılmaktadır (İYUK, Md.30/3).

---

<sup>101</sup> Garip Ayaz-Erdal Sönmez, “Vergi Yargısı Kararlarının Açıklanması ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi Talebi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:214, Haziran 1999, ss.105-106.



## İKİNCİ BÖLÜM

# KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN ORTAYA ÇIKIŞI, GELİŞİMİ VE ÖZELLİKLERİ

### I. KAMU DENETÇİLİĞİ (OMBUDSMAN) KAVRAMI

Türkçe’de “Kamu Denetçisi” olarak ifade edilen “Ombudsman” sözcüğü, İsveç dilinde “aracı” anlamına gelen “ombuds” ve “kişi” anlamına gelen “man” kelimelerinden oluşmaktadır<sup>1</sup>. Bu bileşik sözcükteki “man” sözcüğünün kadınlar aleyhine yorumlanması ihtimali göz önünde bulundurularak, ombudsman için bazen “ombudsperson” veya sadece “ombuds” ifadeleri de kullanılmaktadır<sup>2</sup>. Kurum olarak ombudsman terimi ise; parlamento tarafından parlamentoyu temsil etmek üzere seçilmiş kimse veya kimseleri simgelemektedir.

İngiltere’de “Yönetim İçin Halk Komiseri”, Hollanda’da “Ulusal Ombudsman”, Fransa’da “Arabulucu”, Kanada’da “Vatandaş Koruyucusu”, İspanya’da “Halk Savunucusu”, Avusturya’da ve Romanya’da “Halkın Avukatı”, Portekiz’de “Adalet Temsilcisi”, Polonya’da “Sivil Haklar Savunucusu”, İtalya’da “Sivil Savunucu” gibi adlar kullanılmaktadır<sup>3</sup>. Türkiye’de ise; “Kamu Denetçisi” kavramı kabul görmüştür. Bu isim farklılıkları kurumların yoğunlaştıkları alanlara göre belirginleşmesinden kaynaklanmaktadır.

---

<sup>1</sup> Mustafa Büyükavcı, “Ombudsmanlık Kurumu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:66, Sayı:4, 2008, s.10, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/1944-2010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2008-4.pdf> (Erişim Tarihi: 05.06.11)

<sup>2</sup> Gamze Yudum Süler, “Ombudsmanlık Kurumu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı:34, 2010/2, s.158.

<sup>3</sup> Kemal Özden, **Ombudsman; Yeni Yönetim Anlayışı İçin Bir Model**, Tasam Yayınları, İstanbul, 2005, ss,20-21.

Ülkelerin siyasal, sosyal, kültürel özelliklerine ve idari yapılarına göre farklı şekillerde oluşturulmuş olması nedeniyle ombudsmanlık kurumunun tek bir tanımını yapmak mümkün değildir<sup>4</sup>.

Genel bir tanımlamayla Ombudsman, parlamento tarafından atanan, hükümete karşı olduğu kadar, parlamentoya karşı da bağımsız olan, yönetimin eylem ve işlemlerinden zarar gören kişilerin hiçbir şekilde bağlı olmaksızın yaptıkları şikayetler üzerine harekete geçen, geniş bir soruşturma ve araştırma yetkisi ile donatılmış, yönetimin yaptığı haksızlıkları ortaya koymak, takdir yetkisinin kötüye kullanılmasını engellemek, mevzuata saygılı olmayı ve uygun hareket etmeyi temin etmek, icrai karakter taşımayan önerilerde bulunmak ve nihayet kamu hizmetlerinin daha iyi yürütülmesi için gerekli reformların yapılması önerisinde bulunmak amaçlarına sahip olan bir kurumdur<sup>5</sup>.

Ombudsman, idarenin eylemleri, işlemleri ve davranışları üzerinde hukuka aykırılık ve hakkaniyete uygunluk denetimi yapmaya ve hukuka aykırı bulduğu veya haklı bulmadığı işlemlerin geri alınması, kaldırılması veya bu işlem veya eylemlerden doğan zararların giderilmesi ve yurttaşlara yönelik uygunsuz davranışların düzeltilmesi için idare nezdinde girişimlerde bulunmaya ve bağlayıcı olmayan kararlar almaya yetkili olan, bağımsız bir devlet organıdır<sup>6</sup>.

Bir diğer tanımlamaya göre Ombudsman; yasa ile kurulmuş, yönetimin dışında yer alan, halk tarafından kolayca başvurulabilen, hızlı isleyen biçimsellikten uzak ve pahalı olmayan, kamu yönetimi içindeki organların, memurların ve idarenin kötü işleyişinden mağdur olan kişiler adına bağımsız, tarafsız olarak hareket eden bir kurumdur<sup>7</sup>.

Uluslararası Ombudsman Enstitüsü<sup>8</sup>'nin (International Ombudsman Institute) tanımına göre; Ombudsman; kişileri, idarenin yaptığı hak ihlalleri, gücün kötüye kullanımı, hata, ihmalkârlık, yanlış kararlar ve kötü yönetimden korumak, idarenin aldığı kararların

<sup>4</sup> Oktay Bahadır, "Ombudsmanlık Kurumunun İsveç, İngiltere ve Fransa ile Karşılaştırmalı İncelenmesi", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:1, Nisan 2010, s.366, <http://www.humanlawjustice.gov.tr/Upload/Dergiler/taad1/151.pdf> (Erişim Tarihi: 05.06.11)

<sup>5</sup> Orhan Veli Şafaklı, "Kamu Denetiminde Etkinlik Aracı Olarak Ombudsman ve AB Sürecinde KKTC'deki Uygulamaya Karşılaştırmalı Bir Bakış", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: XI, Sayı: II, 2009, s.167, [http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/11\\_2/8-safakli.pdf](http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/11_2/8-safakli.pdf) (Erişim Tarihi: 04.10.10)

<sup>6</sup> Doğan Kestane, "Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)", **Maliye Dergisi**, Sayı:151, Temmuz-Aralık 2006, s.131.

<sup>7</sup> Elçin Akpınar, Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye'de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2006, s.103.

<sup>8</sup> "About The I.O.I." <http://www.theioi.org/the-i-o-i/about-the-i-o-i> (Erişim Tarihi: 04.10.11)

daha açık olmasını sağlamak ve kamu çalışanlarının daha fazla hesap verebilmelerini sağlamak amacıyla kurulmuş bir kurumdur.

Halk açısından ombudsman; adaletin yerine getirilmesini sağlayan ve hizmetinden yararlanan bürokratik kuruluşlarca kendilerine iyi hizmet verme ve saygılı davranma güvencesine veren bir kurumdur. Bürokrasi açısından ombudsman; yapılan işlemler üzerinde bilerek yapılmış usulsüzlüklerin veya kasıtlı olarak yapılmış hataların ortaya çıkarılmasını, yapılan yanlışın düzeltilmesini sağlayan bürokrasinin ek bir arınma veya iç denetim kurumudur<sup>9</sup>.

## II. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN ORTAYA ÇIKIŞI

### A. TARİHSEL GELİŞİM

Ombudsmanlık kurumunun doğduğu ve yeşerdiği yer İskandinav toprakları olmuştur. 1809 yılında İsveç Anayasası'na girerek Anayasal bir kurum niteliğine bürünmüş olan bu kurum, ilk olarak 18. yüzyıl başlarında İsveç'te ortaya çıkmıştır.

Rusya'yı ele geçirmek amacıyla çıktığı seferde aşırı soğuk, açlık ve hastalıktan dolayı Demirbaş Şarl olarak bilinen İsveç Kralı XII. Charles'ın ordusu Poltava Meydan Savaşında (1709) yenilgiye uğramış, Kral ve beraberindeki kalabalık bir heyet 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, kendisinin yokluğundan faydalanan yöneticilerin haksız davranışlarına bir son vermek<sup>10</sup> hem de yasalara uyulmasını ve kamu görevlilerinin yükümlülüklerini yerine getirmesini güvenceye almak amacıyla bir büro açarak<sup>11</sup>, 1713'te uzaktaki kralın gözü kulağı olacak bir kişiyi Högste Ombudsmannen (En Üst Murakıp) olarak tayin etmiştir<sup>12</sup>. Bu Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurmu'nun ilk oluşumudur<sup>13</sup>.

<sup>9</sup> Mustafa Köksal, **Ombudsman; Kamu Hakemi**, Işık Eğitim Kültür Hizmetleri, Ankara, 2007, ss.31-32.

<sup>10</sup> Bahadır, a.g.m.,s.367.

<sup>11</sup> Serije Sezen, "Ombudsman: Türkiye İçin Nasıl Bir Çözüm?", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:34, Sayı:4, Aralık 2001, s. 73.

<sup>12</sup> Bahadır, a.g.m., s.367.

<sup>13</sup> Aslı Yağmurlu, "Halkla İlişkiler Mekanizması Olarak Kamu Denetçiliği", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:42, Sayı:1, Mart 2009, s.91.

Osmanlı topraklarında kaldığı süre içerisinde siyasal kurumları, devlet örgütünü yakından gözleme fırsatı elde edebilmiştir ve bu gözlemleri sonucu oradaki Ahilik ve Kadılık teşkilatından etkilenmiştir.

İsveç Ombudsman Kurumu kaynaklarına göre XII. Charles'ın Osmanlı toplumunda yaşadığı dönemde Türk Baş Hakimliği (Kadı-ul Kudat) müessesesini incelemiş, Osmanlı toplum ve devlet hayatını da ciddi şekilde yakından takip ederek Divan-ı Hümayun (halkın dava ve şikayetlerinin, devlet idaresinin görüşüldüğü padişahın huzuru), Divan-ı Mezalim (haksızlığa, zulme uğrayanların başvurduğu merkez), Kazasker (Şeyhülislama bağlı yüksek derecede devlet görevlisi-Askeri Yargıtay), Kadı (mahkeme başkanı), Muhtesip (çarşı pazar esnafını denetleyen belediye memuru) gibi kurul ve görevlilerin, halkın şikayetlerini padişah adına inceleyip karara bağladıklarını, resmi görevlilerin hatalı, kasıtlı uygulamalarına karşı vatandaşı koruduklarını, zararın telafisi için çalıştıklarını bizzat görmüş, beğenmiş ve bundan dolayı da ülkesine döndüğünde ombudsmanlık uygulamasını başlatmıştır<sup>14</sup>.

Ombudsman'ın Roma'daki Tribünler'e, Çin'deki Han Hanedanlığı zamanında kamu görevlilerini denetleyen Kontrol Yuan'a ve 17. Yüzyıl Amerikan Kolonilerindeki Censors kurumlarına benzediğini ileri sürenler de bulunmaktadır<sup>15</sup>.

Ombudsman tarihsel süreç olarak üç ana bölüme ayrılmaktadır. İlk Ombudsman 1809 da mutlak monarşi zamanında iktidara hizmet amacıyla ortaya çıkmıştır. İsveç kralı ülkesinde olmadığı zamanlarda yönetsel gücünü korumak ve yokluğunda kuralların uygulanmasını sağlamak amacıyla Ombudsman görevlendirdi. Sadece otoriteye hizmet etmekten başka halkın istekleri hakkında da bilgi veren bir devlet memuruydu. Tarihsel süreçlerden ikincisi; rejimin çok parlamentoya dönüşmesiyle birlikte Ombudsman'ın farklı bir role bürünerek devamlılığını sağlamasıyla anlatılabilir. On dokuzuncu yüzyılın ikinci yarısında yönetimin Ombudsman üzerindeki etkisi gitgide azalmaya başladı ve anayasal olarak kabul edilip sadece yönetime hizmet eden bir kurum olmaktan çıkıp yönetiminde üstünde bir kurum olarak varlığını korumuştur. Bugün hala İsveç'in "anayasal kontrol" teorisinin en temel elementidir. Üçüncü dönemi ise; yirminci yüzyılda görece bir özerklik kazanmasına tekabül etmektedir. Bu dönemde önce parlamentonun sonra da nihayet sivil

---

<sup>14</sup> Köksal, a.g.e., s.35-36.

<sup>15</sup> B. Zakir Avşar, **Ombudsman; İyi Yönetilen Türkiye İçin Kamu Hakemi**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2007, s.35.

halkın yönetime karşı haklarını savunmaya başlaması anayasal olarak mümkün olmaya başlamıştır. Bu durum keyfe bağlı demokrasiye karşı bir sivil hakları savunucusunun ortaya çıkması demektir. Böylece Ombudsman otoriteler arasındaki yatay ilişkileri sınırlayarak sivillerin yönetim üzerinde dikey kontrolüne imkan vermiştir<sup>16</sup>.

1713 yılında İsveç'te kurulan ve 1809 yılında İsveç Anayasasına girerek anayasal bir kurum niteliği kazanan Ombudsman müessesesi, iki asra yakın uygulandıktan sonra, ilk olarak İskandinav ülkelerince benimsenmiştir. İsveç sisteminden etkilenecek Ombudsmanı uygulayan ilk ülke 1919'da Finlandiya olmuştur<sup>17</sup>. Çünkü Finlandiya 1809'da Rusya tarafından ele geçirilmeden önce altı yüzyıl kadar İsveç'in bir parçasıydı<sup>18</sup>.

1919'da gerçekleştirilen anayasa değişikliği ile Monarşik sistemi terk ederek Cumhuriyet sistemini benimseyen Finlandiya, aynı değişiklikle Ombudsman kurumunu da yönetim yapısına katarak dünyada en fazla yetkiye sahip Ombudsman kurumunu yaşama geçirmiştir<sup>19</sup>. 1950 yılına kadar İsveç ve Finlandiya'da uygulandıktan sonra diğer ülkeler tarafından da uygulanmaya başlanmıştır.

II. Dünya Savaşı'nın ardından idari yetkililerin eylemlerine karşı, kişilerin korunmasına duyulan ihtiyaç üzerine Batı Avrupa'nın bütün demokratik ülkelerinde ombudsman kabul görmeye başlamıştır.

1919 yılı içinde Finlandiya'da, 1952'de silahlı kuvvetlerle ilgili denetimde, 1962'de de sivil alanda denetimde olmak üzere Norveç'te ombudsmanlar kurulmuştur. 1955'te Danimarka bu kurumu benimsemiş ve dünya çapında tanınmasında rol oynamıştır. Bir İngiliz hukuk grubu ülkesi olan Yeni Zelanda'da 1962'de benimsenen kurum, 1967'de İngiltere'de oluşturulmuştur. Ombudsman tipi kurumlar açısından İngiltere'nin önemi, diğer ülkelere göre kalabalık nüfuslu ve büyük yüzölçümlü bir ülkede ilk kez bu tip bir denetim kurumunun oluşturuluyor olmasından kaynaklanmaktadır. İngiltere'de *İdare için Parlamento Komiseri* adıyla (The Parliamentary Commissioner for Administration)

<sup>16</sup> Paul Magnette, "Between Parliamentary Control And The Rule Of Law: The Political Role Of The Ombudsman In The European Union", **Journal of European Public Policy**, 10:5 October 2003, p.678, [http://dev.ulb.ac.be/sciencespo/dossiers\\_membres/magnette-paul/fichiers/magnette-paul-publication12.pdf](http://dev.ulb.ac.be/sciencespo/dossiers_membres/magnette-paul/fichiers/magnette-paul-publication12.pdf) (Erişim Tarihi: 21.07.11)

<sup>17</sup> Mahir Işııkay, "Ombudsmanlık Kurumunun Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Konumu", <http://archiv.jura.uni-saarland.de/turkish/MIsikay.html> (Erişim Tarihi: 04.10.10).

<sup>18</sup> Özden, "Ombudsman; Yeni Yönetim..." a.g.e., s.23.

<sup>19</sup> Kılavuz, R., Yılmaz, A., İzci, F., "Etkin Bir Denetim Aracı Olarak Ombudsmanlık ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, 2003,s.50, <http://eskidergi.cumhuriyet.edu.tr/makale/162.pdf> (Erişim Tarihi: 04.05.11)

kurulan ombudsman, 1973 yılında da Fransa'da *arabulucu (mediateur)* adıyla oluşturulmuştur. Fransa'nın önemi ise, İdari Yargı sistemini ilk kez kurmuş olan bu ülkede böyle bir kurumun oluşturulmasıdır. Fransa'dan sonra, ister idari yargı sistemi olsun ister olmasın, bu tip denetim kurumlarının her ülkede uygulanabilirliği görüşü ağırlık kazanmıştır<sup>20</sup>. 1980'li ve 1990'lı yıllarda Afrika ve Doğu Avrupa'ya da yayılan ombudsmanlık, günümüzde de son derece hızlı bir şekilde yayılmaktadır. Bu yayılmada demokrasideki gelişmenin ve insan haklarına verilen değerin artmasının önemli bir rolü olmuştur<sup>21</sup>.

**Tablo 1: Kuruluş Tarihlerine Göre Dünyadaki Ombudsman Uygulamalarından Bazıları**

YIL	ÜLKE	YIL	ÜLKE
1809	İsveç	1973	Zambiya
1919	Finlandiya	1975	Papau Yeni Gine
1952	Norveç (silahlı kuvvetler)	1976	Portekiz
1955	Danimarka	1976	Trinidad ve Tobago
1959	Batı Almanya	1978	Tasmania
1962	Yeni Zelanda	1978	Porto Riko
1962	Norveç (sivil alanda)	1979	Kolombiya
1966	Tanzanya	1980	Gana
1967	İngiltere	1981	İrlanda
1969	Kuzey İrlanda	1981	Hollanda
1970	Kanada	1981	İspanya
1971	İsrail	1987	Guatemala
1972	Avustralya	1990	Nepal
1973	Fransa	1993	Peru
1973	Hindistan	1995	Botswana

**Kaynak :** Özden, *Ombudsman; Yeni Yönetim...*, a.g.e., s.26.

<sup>20</sup> İbrahim Uğur Esgün, “Ombudsman Kurumunun Türkiye İçin Gerekliliği Üzerine Bir Değerlendirme”, *AÜHF Dergisi*, 45/01, Ankara, 1996, s.255, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/297/2711.pdf> (Erişim Tarihi: 04.10.10)

<sup>21</sup> Kestane, a.g.m., s.133.

## B. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NU DOĞURAN SEBEPLER

Geçmişten günümüze kadar olan süreçte insan haklarının geliştirilmesi ve korunması için yöntemler araştırılmıştır<sup>22</sup>. Toplumların hak ve özgürlükleri koruyabilmesi için direkt esnek, hızlı ve maliyetsiz kurumlar yaratılmaya çalışılmıştır. Ancak günümüzde gittikçe genişleyen ve karmaşık bürokratik bir yapıya sahip olan modern devletlerinde ortaya çıkan sorunları çözmek giderek daha uzun ve maliyetli bir hal almaktadır. Ayrıca yöneticilerin sahip olduğu yetkilerin artışından dolayı, yönetsel kararlarda meydana gelen haksızlıkların düzeltilmesi ve yönetim bozukluklarına karşı yurttaşın korunması ihtiyacı doğmuştur. Özellikle kamu hizmet birimlerinin kendi çalışmaları ile ilgili şikâyetleri doğru ve mantıklı bir biçimde ele alma ve yanıtlama yetenekleri hakkında kuşkuların artması ve getirilen diğer denetim yollarının eksiklikleri nedeniyle ombudsmanlık oldukça önemli bir işlev üstlenmiş, uluslar arası kuruluşların da desteği ile yayılmaya başlamıştır<sup>23</sup>.

### 1. Klasik Denetim Yollarının Yetersizliği

Ombudsmanlar, günümüzün gittikçe genişleyen ve karmaşık bürokratik bir yapıya sahip olan, modern devletlerinde ortaya çıkan sorunları çözmek açısından önemli bir işlev görmektedirler. Özellikle üst düzey yöneticilere verilen takdir yetkilerindeki artışın neden olduğu yönetsel kararlarda meydana gelen haksızlıkların düzeltilmesi ve yönetim bozukluklarına karşı yurttaşın korunması ihtiyacı, kurumun önemini daha da arttırmaktadır<sup>24</sup>.

İdare çeşitli şekillerde denetlenmektedir. Ancak bu denetim şekillerinden her birinin çeşitli sakınca ve noksanlıkları bulunmaktadır. Çağdaş idarenin gücü, geleneksel denetim yollarının ve vasıtalarının başa çıkamayacağı bir hızla gelişmekte ve büyümektedir. İdarenin denetlenmesinde klasik yollarla yapılan denetlemelerin yetersizliği yeni arayışlara yol açmıştır. Ombudsmanlık kurumu da bir anlamda idarenin denetlenmesinde idare edilenler açısından ortaya çıkan yetersizlikten kaynaklanmıştır.

<sup>22</sup> H. Galip Küçüközyiğit, "Ombudsmanlık Kurumu -Hukuksal ve Siyasal Bir İnceleme-", **Uluslararası Hukuk ve Politika**, Cilt:2, No: 5, 2006, s.93, <http://www.usak.org.tr/dosyalar/dergi/TPyfkAtfek4fey0XLffkuI6l6js06F.pdf> (Erişim Tarihi: 26.10.10)

<sup>23</sup> Büyükavcı, a.g.m., s.10.

<sup>24</sup> Küçüközyiğit, a.g.m., s.93.

Ombudsman eli ile idareyi denetlemeye yönelmenin nedenleri, idarenin kendi organ ve vasıtalarıyla yaptığı denetim ile yargısal denetimin yetersizliğidir<sup>25</sup>.

Parlamento denetimi, parti içi disiplini ve yasama-yürütme bütünleşmesi sebebiyle fonksiyonsuz kalmaktadır. İdarenin iç denetimi ise, hiyerarşi yapı ve dayanışma duyguları gibi sebeplerle vatandaş için bir güvence olmaktan uzaklaşmaktadır. Yargı denetimi ise ağır işlemesi, formalitelerinin çokluğu ve pahalı olması, ayrıca yetkisinin sadece hukuka uygunlukla sınırlı kalması gibi sebeplerle her zaman uygun bir başvuru yolu olmamaktadır<sup>26</sup>.

Yönetimin teftiş kurulları yollarıyla denetiminde de yetersizlikler görülmektedir. Teftiş kurulları vasıtasıyla yapılan denetimin siyasi iktidarın iradesi içinde gerçekleştiğinden onun müdahalesine açık bir denetim olmasından dolayı her zaman etkili sonuçlar vermesi mümkün olamamaktadır<sup>27</sup>.

## **2. Çağdaş Devletin Karmaşıklaşan Yapısı**

Günümüzde devletin artan görevleri ve karmaşıklaşan yapısından dolayı kişiler, haklarının ve sorumluluklarının kapsam ve sınırı konusunda yeterli bir bilgiye sahip olmaktan gün geçtikçe uzaklaşmaktadır. Bu durum da kişileri, idare karşısında günden güne güçsüzleştirmekte ve korunmaya muhtaç duruma düşürmektedir. Ayrıca bürokrasi çarklarının arasında ezilmekte, tam bir çaresizlik içine düşmektedirler. Siyaset adamları ve hukukçular bu gidişten kurtulmayı temin edecek yeni denetim yolları aramaya koyulmuşlardır<sup>28</sup>.

İşte bu korunma arayışı içerisinde, idarenin yargısal denetiminin tarafsız idari yargı yerlerince yapıldığı ülkelerde bile, idarenin bünyesine daha kolaylıkla girip nüfus edebilen, daha süratli, daha kişisel, daha az biçimci, karşılıklı ilişki kurmada önemli bir boşluğu

<sup>25</sup> Menekşe Bozoğlu, Kamu Yönetiminin İdari Denetimi ve Ombudsmanlık Kurumu, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Konya, 2008, s.33.

<sup>26</sup> <http://www.ombudsman.gen.tr/sag/detay.asp?id=29> (Erişim Tarihi: 16.07.11)

<sup>27</sup> Ramazan Şengül, “Ombudsman Kurumu Kötü Yönetime Çare Olabilir Mi?”, s.134. <http://www.etikturkiye.com/etik/kyonetim/Sengul.pdf> (Erişim Tarihi: 30.05.11)

<sup>28</sup> Küçüközyiğit, a.g.m., s.94.



doldurabilen, daha iyi bilgi sahibi olabilen, keyfilikle mücadelede daha etkili olan, tutarlı bir kuruma duyulan ihtiyaç gözlerin İsveç'e çevrilmesine sebep olmuştur<sup>29</sup>.

Son senelerde bütün ülkelerde, moda gibi, dalga dalga yayılan, ancak yurdumuzda henüz tanınmayan bu Ombudsman kurumu, Avrupa Konseyi İstişari Asamblesi'nin 1975 de 457 sayılı Tavsiye kararında insan haklarını korumada iyi bir metot olarak kabul edilip üye devletlere tavsiye edilmiştir. Bugün dünyanın birçok ülkesi İsveç Ombudsmanını kendi iç bünyelerinin özelliklerini de dikkate alarak benimsemektedirler<sup>30</sup>.

### **III. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN ÖZELLİKLERİ, GÖREVLERİ, YETKİLERİ VE STATÜSÜ**

#### **A. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN ÖZELLİKLERİ**

Günümüzde insan hakları, hukuk devleti, demokratikleşme gibi kavramların önem kazanması ve ombudsman kurumunun bu amaca yönelik olması, bu kurumu önemli kıldığı gibi popülerlik de kazandırmıştır. Kurumun popülaritesinin artması nedeniyle neredeyse yargı dışında oluşturulan 'her şikâyet mercii' ombudsman olarak tanımlanmaya başlanmış, böylece de kurum konusunda bir kavram karışıklığı ortaya çıkmıştır<sup>31</sup>. Ayrıca dünyanın beş kıtasında yüzün üzerinde ülkede uygulama alanı bulması ve bu kurumun her ülkenin sosyal, kültürel ve hukuki yapısına göre farklılık göstermesine rağmen, sistemin bir takım genel kabul görmüş özellikleri bulunmaktadır<sup>32</sup>.

Bu özellikler şunlardır<sup>33</sup>;

- Kanunla kurulur,
- Fonksiyonel anlamda özerkliğe sahiptir,
- İdarenin dışında yer alır,
- Yasama ve yürütme organlarından bağımsız olarak çalışır,
- Uzman ve tecrübe sahibidir,

<sup>29</sup> Gökhan Hancı, Kamu Denetçiliği Kurumunun Görev ve Yetkileri, <http://www.stratejikboyut.com/haber/kamu-denetciligi-kurumunun-gorev-ve-yetkileri--28583.html> (Erişim Tarihi: 29.07.11).

<sup>30</sup> Işıkay, "Ombudsmanlık Kurumunun Avrupa...", a.g.m.

<sup>31</sup> Büyükavcı, a.g.m., s.11.

<sup>32</sup> Süler, a.g.m., s.160.

<sup>33</sup> Süleyman Arslan, "İngiltere'de Ombudsman Müessesesi", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:19, Sayı:1, Mart 1986, s.158.

- Tarafsızdır,
- Uzman kişiden yardım ve tavsiye isteyen kişilerin merkezileştirdiği, yönetime karşı olmayan müessesedir,
- Halk tarafından kolayca bulunabilir ve başvurulabilir bir müessesedir.

Ombudsmannın nitelikleri ele alınırken, konuya iki boyutta yaklaşılmalıdır. Çünkü ombudsmannın hem kişisel hem de kurumsal özellikleri bulunmaktadır ve bu özelliklerin birbirine karıştırılmaması gerekir. Ombudsmannın kişisel özellikleri denildiğinde bu kuruma seçilecek olan kişinin bünyesinde barındırması gereken özellikler kastedilmekte, kurumsal özellikleri denildiğinde ise ombudsmannın bir kurum olarak ne gibi özelliklere sahip olması gerektiği vurgulanmaktadır<sup>34</sup>.

## 1. Kişisel Özellikleri

- Ombudsmanda olması istenen niteliklerin başında genelde “saygınlık” gelmektedir.

- Ombudsmannın özünü bağımsızlık, temel değerini ise verimlilik oluşturmaktadır. Aldığı kararlarda ve yaptığı önerilerde kimsenin tesiri altında kalmamalı, sağduyulu bir şekilde hareket ederek faaliyetlerini gösteriş amacı taşımaksızın sürdürmelidir<sup>35</sup>.

- Kararlarının güvenilir ve adil olması için Ombudsman hukuk ilmine tamamen hakim olmalı ve siyasi tarafsızlığını her koşul altında muhafaza etmelidir. Bu yüzden Ombudsmanların kariyer endişesi taşımayan, dürüst, olgun ve hukuka tam anlamıyla hâkim kişiler olmaları gerekmektedir<sup>36</sup>.

- Ombudsman yüksek standartlara sahip kişiler arasından seçilmektedir<sup>37</sup>.

## 2. Kurumsal Özellikleri

### a. Bağımsızlık ve tarafsızlık

Ombudsman, devletin diğer kurumlarına karşı anayasal ve yasal bağımsızlığı, siyasi ve diğer sonuçlardan korkmaksızın gerçeği arama özgürlüğü sağlarken, diğer yandan da

<sup>34</sup> Abdi Sağlam, “Ombudsman Kurumu ve Türkiye Macerası”, s.6. [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_1197.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_1197.htm) (Erişim Tarihi: 26.10.10)

<sup>35</sup> Sağlam, a.g.m., s.7.

<sup>36</sup> Oğuz Babüroğlu – Nevra Hatiboğlu, “Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi: Devlette Bir Toplam Kalite Mekanizması Örneği”, **TÜSİAD Yayınları**, Yayın No:206, İstanbul, Ocak 1997, s.15.

<sup>37</sup> Süler, a.g.m., s.161.

Ombudsman'ın hiçbir baskıyla karşılaşmaksızın serbestçe çalışabilmesinin yanında herhangi bir beklentiye girerek kendi kendini sınırlandırmamasını sağlamaktadır.

Ombudsman'ın bağımsızlığını sağlayan etmenler şunlardır:

- Ombudsman kurumunu oluşturan anayasal ve yasal metinler,
- Seçilme biçimleri,
- Dokunulmazlık statüsü,
- Ombudsman'ın başka bir görevle iştigal etmemesi,
- Atanma şekli,
- Mali olanakları<sup>38</sup>.

Ombudsmanın görevini yürütürken her türlü partizanlıktan uzak kalması görevinde başarılı olması için şarttır. Bu yüzden Ombudsmanın siyasi partilerle olan ilişkisi minimize edilmelidir<sup>39</sup>.

Ombudsman sadece idare karşısında değil seçilmesi ve görevden alınması dışında parlamento karşısında da bağımsız olan bir kurumdur. Ombudsman yetkisini her zaman parlamentodan almaktadır, fakat incelemelerinde parlamento karşısında da bağımsızdır. Parlamento onu seçebilir ve görevden alabilir ancak, ona herhangi bir emir ya da talimat vermemektedir. Ombudsman faaliyetlerini yürütürken tam bir özgürlük ve otonomi içinde hareket etmektedir. Ombudsmanın faaliyetlerini yürütürken parlamento, ombudsmana belirli bir şikayeti nasıl ele alacağı hakkında talimat veremez veya ombudsmanın kararını etkileyemez, onları tekrar gözden geçirip düzeltmez<sup>40</sup>.

### ***b. Ulaşılabilirlik***

Ombudsman, vatandaşın idari eylem ve işlemler hakkındaki şikayetlerini hiçbir formalite ya da şekil şartına bağlı olmadan alır ve bunları yine hiçbir şekil şartına bağlı kalmadan kovuşturur. Pek çok ombudsman kurumunda bir idari işlemin soruşturma konusu yapılabilmesi için vatandaşın şikayetçi olmasına da gerek yoktur. Kamu kuruluşlarını

<sup>38</sup> Özden, “Ombudsman; Yeni Yönetim...”, a.g.e., s.29.

<sup>39</sup> Mahir Işıkay, “Avrupa Birliği Ombudsmanı”, İzmir, Kasım 2001,s.14. <http://www.belgeler.com/blg/7ch/avrupa-birligi-ombudsmani> (Erişim Tarihi: 21.07.11)

<sup>40</sup> Hayrettin Eren, “Ombudsman Kurumu”, AÜEHFD, Cilt: IV, Sayı: 1-2, 2000, s.84, [http://hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2000\\_1\\_6.pdf](http://hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2000_1_6.pdf) (Erişim Tarihi: 02.10.10)

denetleme yetkisine de sahiptir. Soruşturma sırasında gerekli gördüğü her türlü resmi belgeyi inceleyebilir<sup>41</sup>.

Kuruma başvurmak için herhangi bir ücret yatırmaya da gerek yoktur. Sadece şikayete konu olayı içeren bir dilekçe ve buna ilişkin dokümanları vermek yeterlidir. Dolayısıyla, ombudsmanlık kurumu gerek başvuru şekli gerekse masrafsız oluşuyla diğer denetim mekanizmalarına göre çok daha uygundur. Ancak, Fransa ve İngiltere’de vatandaşlar ombudsmana doğrudan değil parlamenter aracılığı ile başvurabilmektedirler<sup>42</sup>.

### *c. Profesyonellik*

Ombudsmannın temel özelliklerinden bir tanesi de profesyonelliktir. Profesyonelliği sayesinde ombudsman, kendisine yapılan başvuruları incelerken hakkaniyete uygun çözüm önerileri getirebilmekte, olaylara doğru bir bakış açısı ile yaklaşabilmekte, uygun kararlar alarak toplumun güvenini ve saygısını kazanmaktadır. Ona profesyonelliğini, sahip olduğu hukuk bilgisi, tecrübesi ve zekası sağlamaktadır. Olaylara profesyonel bir şekilde yaklaştığı için duygularını işin içine karıştırmamakta, yapılması gereken ne ise onu yapmakta ve bunun sonucunda da herkesçe kabul edilebilen sonuçlara varmaktadır. Aynı zamanda sahip olduğu profesyonellik onun empati yapmasını sağlayarak, taraflardan her ikisinin de mevcut durumunu en iyi şekilde analiz etmesine ve bu doğrultuda bir tutum takınmasına olanak sağlamaktadır<sup>43</sup>.

### *d. Geniş araştırma yetkisi*

Ombudsman, denetim görevini yerine getirirken çok geniş yetkiler kullanmaktadır. Ombudsmanların her türlü dosyaya ulaşabilme, yöneticileri çağırabilme, gerektiğinde birimleri denetleyebilme yetkileri bulunmaktadır. Bu geniş soruşturma yetkisi ombudsmanı yönetim mekanizmasının kalbine götürerek gerçeği olduğu gibi ortaya çıkarmasına ve sıradan bir yurttaşın, hatta Parlamento üyesinin bile sahip olmadığı, yönetsel işlemlerin gerçek öğelerini öğrenmesine olanak vermektedir<sup>44</sup>.

---

<sup>41</sup> Sirel Gölönü, “Ombudsman ve Yönetimde Halkla İlişkilerin Gelişmesine Etkisi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:27, Ekim-Aralık 1997, s.8.

<sup>42</sup> Süler, a.g.m., s.161.

<sup>43</sup> Ümit Arklan, “Bir Kamu Denetim Sistemi Olarak Ombudsman ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Selçuk İletişim Dergisi**, Cilt:4, Sayı:3, 2006, s.88, [www.iletisim.selcuk.edu.tr/dergi/gs/2006\\_cilt4s3.pdf](http://www.iletisim.selcuk.edu.tr/dergi/gs/2006_cilt4s3.pdf) (Erişim Tarihi: 31.07.11)

<sup>44</sup> Sağlam, a.g.m.

### ***e. Hakkaniyete uygun çözüm önerme yetkisi***

Kamu denetçisi “çıkarlardan bağımsız” olarak inceleme ve soruşturmalarını yürütmekte, çözümler önermekte ve bunları kamuya açıklamaktadır<sup>45</sup>. Yapılan araştırmalar sonucu bir hata tespit edilmiş ise hatanın düzeltilmesi ya da çözüm bulunması için ancak kuruluşa önerilerde bulunabilir, kendisi düzeltemez, kuruluşun bir açıklama yapmasını ya da özür dilemesini, bir kararı değiştirmesini, bir karar vermesini, alacağından vazgeçmesini ya da tazminat ödemesini önerebilmektedir<sup>46</sup>.

Ancak şunu belirtmek gerekir ki; Ombudsmanı yargı kurumlarından ayıran en önemli özelliği, kararlarının bağlayıcı olmaması ve yaptırım uygulama yetkisine sahip olmamasıdır. Hukuken yönetim, ombudsmanın vardığı sonuç ve onun görüşü doğrultusunda işlem ve eylem yapmak zorunda değildir. Öte yandan ombudsman, yönetimin aldığı kararları, işlemleri kaldıramaz, değiştiremez; yönetimin yerine geçerek işlem ve eylem yapamaz. Ancak ombudsman, araştırma, eleştirme ve düzeltici önlemler önerme ve bulgularını kamuoyuna duyurma yetkisine sahiptir<sup>47</sup>.

### ***f. Kamuya karşı sorumluluk***

Hem denetim yetkisi kullandığı kamu otoritelerine, hem de bireylere karşı ombudsman hukuksal anlamda sorumluluk taşımaktadır. Yani ombudsmanın sorumluluğu iki yönlüdür. Sadece şikayet başvurusunda bulunanlara karşı değil, şikayetçi olunan kamu kurumlarına karşı da sorumludur. Taşınmış olduğu bu sorumluluk gereği ulaştığı sonucu her iki tarafa da gerekçeleriyle birlikte açıklamak zorundadır<sup>48</sup>.

Yaptığı çalışmalar, bütün medyaya ve tüm kamuoyuna açıktır ve en doğru ve güvenilir bilgilerin yayılmasını sağlayarak, halkın yanlış ve taraflı bir şekilde bilgilendirilmelerini önleyecektir. Aslı olmayan söylenti ve iddialar söz konusu ise yine bu iddialar hakkında kamuoyuna güvenilir kimliği ile açıklamada bulunacak, hükümetlerin, idarenin ve idarecilerin yıpranmasının önüne geçecektir<sup>49</sup>

<sup>45</sup> Hasan Tahsin Fendoğlu, “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık), **SDE Analiz**, Aralık,2010, s.7, <http://www.sde.org.tr/userfiles/file/Ombudsman.pdf> (Erişim Tarihi: 01.08.11)

<sup>46</sup> Hasan Abdioğlu, “Yönetişim İlkelerinin Uygulanmasında Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumu ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Açısından Önemi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:6, Sayı:11, Bahar 2007/2, s.84, <http://www.iticu.edu.tr/Kutuphane/dergi/s11/M00161.pdf> (Erişim Tarihi: 25.10.10)

<sup>47</sup> Süler, a.g.m., s.161.

<sup>48</sup> Arklan, a.g.m., s.89.

<sup>49</sup> Sağlam, a.g.m.

## B. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN GÖREVLERİ VE ÇALIŞMA ŞEKLİ

### 1. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Görevleri

Kamu otoriteleri ile bireyler arasındaki ilişkiler nedeniyle ortaya çıkan sorunlarla ilgilenen, bireylerin kamu yönetiminden duydukları rahatsızlıklarla ilgili olarak şikayetleri kabul edip, inceleyen ve sorunların hem kamu yönetiminin hem de bireylerin kabul edecekleri çerçevede, hakkaniyet ölçüleri içerisinde çözülmesi uğraşı veren ombudsmanların görev alanını kamu yönetimi oluşturmaktadır. Ombudsman, yasal olarak verilen yetki alanı içerisinde devlet, yerel yönetimler, bağımsız kamu yönetimi ve müesseselerinin tamamını veya yasada özel olarak belirtilen kurum veya hizmet alanını denetlemekle görevlidir<sup>50</sup>.

Ombudsmanın görev alanı ayrımı şu şekilde yapılmaktadır:

- Ombudsmanın görev alanına giren konular,
- Ombudsmanın görev alanına giren kuruluşlar.

#### *a. Ombudsmanın görev alanına giren konular*

Ombudsmanın görevi kamu otoriteleri ile bireyler arasındaki ilişkiler nedeniyle ortaya çıkan sorunlarla ilgilenmektir. Ombudsman kamu yönetimine karşı bireylerin şikâyetlerini kabul etmekte ve yaratılan sorunlara bir çözüm getirme çabasına girişmektedir. Hak ve özgürlüklerin koruyuculuğu görevini üstlenen ombudsmanlar kendilerine aracısız olarak ulaşan şikâyetler üzerine ya da kendi inisiyatifleri ile harekete geçmekte ve yönetim tarafından uygulanan kanunların kötüye kullanılmasında ya da temel hakların korunması dâhil, gerekli bütün hallerde soruşturma görevini yerine getirmektedirler<sup>51</sup>.

Ombudsmanların görevleri ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Mesela İsveç ombudsmanının görevi insan hak ve özgürlüklerini korumak iken, Fransa'da yönetim ile vatandaş arasındaki ilişkilerin iyileştirilmesi ve idarenin eylem ve işlemlerinde

<sup>50</sup> Avşar, a.g.e., s.68.

<sup>51</sup> Işıkay, "Ombudsman Kurumunun Avrupa...", a.g.m.

hakkaniyetli davranmasını sağlamak, İngiltere’de ise; vatandaşın kötü yönetime karşı korunmasını sağlamaktır.

Ombudsmanların bakacağı konular gibi, bakamayacakları konular da vardır. Bunlardan en önemlisi siyasi konulardır. İngiltere’de Parlamento Komiseri milli siyaseti ilgilendiren konulara girememektedir. Yine, Dışişlerini ilgilendiren konular, ülke sınırları dışında yapılmış işler (konsolosluk işleri hariç), suçluların iadesi, suç araştırmaları veya milli güvenliğin korunması (pasaport işleri dahil), hükümetin politikası ve yasaların içeriği, af yetkisinin kullanımına ilişkin sorunlar, yargısal işlemin başlatılması veya yürütülmesi ile ilgili süreç, kamuda çalışan personelle ilgili konular, bir başka ombudsmanın görev alanına giren konular parlamento ombudsmanı tarafından ele alınmamaktadır<sup>52</sup>.

Kısacası ombudsmanın görevlerini sıralayacak olursak;

- Hak ve özgürlüklerin korunması,
- Kötü yönetimin önlenmesi,
- Yönetici vatandaş ilişkilerinde hakkaniyetin kollanması ve iyi ilişkiler geliştirilmesidir.

### ***(1) Hak ve özgürlüklerin korunması***

Ombudsmanların görevli olduğu konular çoğunlukla, bireylerin temel haklarının korunması ya da yönetimin karşısında zor durumda kalan yurttaşlara yardım etme esasına dayanmaktadır<sup>53</sup>.

Hak ve özgürlüklerin koruyuculuğu görevini üstlenen ombudsmanlar kendilerine aracısız ulaşan şikayetler üzerine ya da kendi inisiyatifleri ile harekete geçmekte ve yönetim tarafından uygulanan kanunların kötüye kullanılmasında ya da temel hakların korunması dâhil, gerekli bütün hallerde soruşturma görevini yerine getirmektedirler<sup>54</sup>.

Bireyin hak ve özgürlüklerinin anayasa ve yasalarla güvence altına alındığı ülkelerde ombudsmanlar bu özgürlüklerin özü veya kullanılış biçimiyle ilgilenmektedirler.

<sup>52</sup> Müslüm Akıncı, **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1999, s.331-332.

<sup>53</sup> Büyükavcı, a.g.m., s.11.

<sup>54</sup> M. Kerem Bozkurt, “Ombudsmanlık Kurumu”, <http://www.ombudsman.gen.tr/makale/detay.asp?id=27> (Erişim Tarihi: 16.07.11)

Hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla gerçekleştirilen denetim, kötü yönetim gerekçesiyle şikayette bulunan bireylerin şikayetlerinden daha geniş bir çerçevede ele alınmaktadır<sup>55</sup>. Ombudsmanlar hak ve özgürlüklerin savunucusu olarak görüldükleri ülkelerde sadece kötü yönetim olarak adlandırılabilir olaylarla kendilerini sınırlandırmazlar. Yapılan haksızlıkların nedenlerini bulmak için sistematik araştırmalara girişir ve böylece mevcut yönetimi iyileştirmek amacıyla önerilerde de bulunurlar. Bu açılarından ombudsmanlar ‘tamamlayıcı misyon’ eda ederler<sup>56</sup>.

## **(2) Kötü yönetimin önlenmesi**

Kötü yönetim kavramı, yönetimde keyfi ve taraflı tutumların, mal-hizmet üretiminde toplumdaki gelen talepleri dikkate almayan, eylem ve işlemlerini gerekçelendirmeyen, işlemlerde gecikmelerin yaşandığı, hizmetlerde yetersizlik, verimsizlik, düzensizlik, gizlilik, gereksiz formalitelerin egemen olduğu bir yönetim biçimini ifade etmek için kullanılmaktadır<sup>57</sup>.

Kötü yönetimin temel nedeni, gereksiz kurallar, düzenlemeler olarak görülmektedir. Anlayışa göre mevcut kötü sistem iyi insanları da tuzağına düşürmektedir. Kamu bürokrasisinin performansını artırmak için bürokratlar yönetimin kırtasiyeciliğinden ve mevzuat tuzaklarından kurtarılmalıdır<sup>58</sup>. Aslında ombudsmanın bütün ülkelerdeki ortak görevi kötü yönetimin önlenmesidir.

Kötü yönetimin önlenmesinde yargı yoluyla yapılan denetim birtakım güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bireylerin kötü yönetim uygulamalarını şikâyet yoluyla yargı yerlerine getirebilmesi belli süreçlerden geçmektedir. Hukuk kurallarının karmaşıklığı ve çeşitliliği karşısında bireylerin yargı yolunda tek başlarına şikâyetlerini sonuçlandırması zorlaşmaktadır. Bu durumda davanın avukat aracılığıyla takip edilmesi gerekir ki dava masraflarıyla birlikte şikâyetçinin yüklenmek zorunda kalacağı mali külfet artmaktadır. Mali yükümlülükten kaçınma bireylerin yargı önünde kötü yönetim uygulamalarını düzeltme yoluna gitmekten vazgeçme nedeni olabilecektir. Kötü yönetim uygulamalarının

<sup>55</sup> Avşar, a.g.e., s.69-70.

<sup>56</sup> Küçüközyiğit, a.g.m., s.96-97.

<sup>57</sup> Musa Eken – Ferrah Tuzcuoğlu, “Kötü Yönetimi Tedavi Etmek”, s.114. <http://www.etikturkiye.com/etik/kyonetim/Eken.pdf> (Erişim Tarihi: 07.08.2011)

<sup>58</sup> Akif Özer, “Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:59, s.18.



yargı yerlerince denetiminin mümkün olması durumunda denetim hukukilik denetimiyle sınırlı kalmaktadır. Bu durumda yönetimin takdir yetkisini kullanarak aldığı kararların ihtiyaca ve yönetilenlerin taleplerine uygunluğu denetlenememektedir. Nihayetinde yargı sürecinin uzun sürmesi hakkın yerine getirilmesinde bireyler için hakkaniyetsiz durumların doğmasına yol açabilmektedir. Yargı yolunun geç ve güç işlemesi en önemli eleştiri konularından birisidir<sup>59</sup>.

Yargı denetiminin dışında diğer bir denetim türü de idari denetimdir ve idari denetiminde kendi içinde sınırları vardır. Örneğin ülkemizde var olan Devlet Denetleme Kurulu (DDK), kendisinden beklenen işlevi gereğince yerine getirememektedir. Çünkü DDK, Cumhurbaşkanı'nın isteğiyle hareket etmekte ve yine kamu kurum ve kuruluşlarında yaptığı denetim için düzenlediği raporu Cumhurbaşkanı'na sunmaktadır. Cumhurbaşkanı da bu raporu gereği yapılmak üzere Başbakanlığa göndermektedir. Bireylerin şikâyet yoluyla başvuramaması ve raporların kamuoyuna açıklanamaması gibi nedenler DDK'nın kötü yönetim uygulamalarının düzeltilmesindeki işlevselliğini sınırlandırmaktadır.

Klasik denetim yollarının kötü yönetim şikâyetlerini çözmede yetersiz kalması, başka denetim yollarını bulma ihtiyacını doğurmuştur. Bireylerin ihtiyaçlarını gereği gibi cevap verecek, şekil şartlarından sıyrılmış daha kolay ve hızlı işleyen bir kuruma ihtiyaç duyulmuştur.

### ***(3) Yönetici vatandaş ilişkilerinde hakkaniyetin kulanması ve iyi ilişkiler geliştirilmesi***

Ombudsman için önemli olan, taraflardan hangisinin haklı olduğu değil, kim haklı olursa olsun hakkaniyete uygun kararlar alabilmek, bürokrasinin düzenli bir şekilde işlemesini ve vatandaşın zarar görmemesini sağlamaktır<sup>60</sup>.

Kurumun asıl görevi, kamu yetkisini kullanan tüm makamları hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönünden denetlemektir. Bu yönüyle ombudsman (kamu denetçiliği), ilk bakışta idari yargıya benzer bir fonksiyona sahip olduğu izlenimini uyandırmakla birlikte, idari yargıdan önemli ölçüde ayrılmaktadır. Her şeyden önce idari yargı, idari makamların eylem ve işlemlerini sadece hukuka uygunluk yönünden

<sup>59</sup> Şengül, "Ombudsman Kurumu Kötü...", a.g.m., s.133.

<sup>60</sup> Arklan, a.g.m., s.91.

denetleyebilir, oysa kamu denetçisi, tüm kamu makamlarının işlemlerini, hem hukuka hem de hakkaniyete uygunluk yönünden denetleyebilmektedir. Bu nedenle, idari yargının denetimine tabi olmayan kurum ve organlar, kamu denetçisinin denetim alanında yer almaktadır. İkincisi, idarenin sahip olduğu takdir yetkisinin gereği olarak, idari yargı denetimi, idari işlemleri hakkaniyete uygunluk yönünden denetleyemezken, kamu denetçisi bu işlemleri hakkaniyete uygunluk yönünden de denetleyebilmektedir. Nihayet, idare, yargı kararlarının gereği olan işlemleri yapmaya yükümlü olduğu, böylece yargı kararlarının icrai bir gücü olduğu halde, kamu denetçisinin idare yönünden aldığı kararlar bu tür bir icrai sonuç yaratmamaktadır. Sadece kamuoyunu bilgilendirerek, karar vericileri hukuka ve hakkaniyete aykırılıkları gidermeye teşvik etmektedir<sup>61</sup>.

### ***b. Ombudsmannın görev alanına giren kuruluşlar***

Devlet, yerel yönetimler, kamu yönetim müesseseleri ve kamu görevi gören kuruluşlar ombudsmannın görev alanı içerisine girmektedirler. Ombudsmannın uygulandığı ülkelere göre bu görevlerin tümü veya bir kısmı ombudsmannın görev alanı içinde yer almaktadır. Kimi ülkelerde yargı kuruluşları da ombudsmannın görev alanı içerisinde tutulurken, kimi ülkelerde yargı, parlamento, ordu vb. kurumlar ombudsmannın görev alanı dışında tutulmuşlardır<sup>62</sup>.

İsveç'te ombudsmannın görev alanı, tüm merkezi ve mahalli birimler, merciler ve personel ile kamu otoritesine sahip kişiler, askeri kurumlar girmektedir. Bu açıdan ombudsman İsveç'teki bir kurula verilen en geniş denetim alanına sahiptir<sup>63</sup>.

Finlandiya'da, kamu nitelikli görev yapan bütün kuruluşlar Ombudsmannın görev sahasını kapsamaktadır. Finlandiya Ombudsmannının görev sahası içerisinde merkezi ve yerel bütün yönetim birimleri, bakanlar, yerel yönetimlerin seçilmiş yetkilileri, askeri birimler, yargı da yer almaktadır. Finlandiya'da, Cumhurbaşkanı, parlamento üyeleri ve Yüksek Mahkeme Başkanı Ombudsmannın görev alanı dışında tutulmaktadır. Temel olan, Ombudsmannın idare'nin enine boyuna denetlenmesi kuralı olsa da, bazı ülkelerde,

---

<sup>61</sup> Serap Yazıcı, Yargısal Düşüm: Türkiye'de Anayasa ve Reformuna İlişkin Değerlendirme ve Öneriler, Ed. Serap Yazıcı, Tesev Demokratikleşme Programı Siyasa Raporları Serisi, Yargı Reformu-1, Tesev Yayınları, Mayıs 2010, s.26.

<sup>62</sup> Avşar, a.g.e., s.75.

<sup>63</sup> Kestane, a.g.m., s.135.

Almanya’da olduğu gibi, idari Ombudsmana yer verilmeyip ancak askeri Ombudsman vardır. Norveç’te ise 1952 yılında askeri Ombudsman, sonra 1962 yılında idari Ombudsman oluşturulmuştur. Bunun dışında uygulamada sırf mahalli düzeyde Ombudsman kurumlarına rastlanmaktadır<sup>64</sup>.

Norveç Ombudsmanı ise, uygulamada pek çok sınırlamayla karşı karşıya kalmaktadır. Nitekim Ombudsmanın, Bakanlar Kurulu Kararları ve Maliye Müfettişlerinin çalışmaları ile mahalli yönetimlerin eylem ve işlemleri üzerinde herhangi bir yetkisi bulunmamaktadır. Yargı yerleri de Ombudsmanın yetki alanı dışındadır. Norveç’te Sivil Ombudsmanla kıyaslandığında Askeri Ombudsmanın biraz daha geniş bir faaliyet alanına sahip olduğu dikkat çekmektedir<sup>65</sup>.

Ombudsmanın temel değeri verimliliktir. Halk genelde kamu yönetiminde verimlilik ve gecikmeden yakınmaktadır. Yeni bir kurum oluşturularak, göz boyama yaklaşımına gidilmeden, sorunun yönünü değiştirmek yerine bir çözüm getirmek ombudsmanın en temel görevidir. Bununla birlikte bazı ombudsman büroları kendilerini mahkeme gibi görmekte ve kararlarını mahkeme yöntemlerine göre uygulamaktadırlar. Ancak ombudsman bir hukuk mahkemesi gibi karar veren bir organ değil, son başvuru yeridir<sup>66</sup> ifadesiyle ombudsmanın çalışma alanının sınırları vurgulanmaktadır.

## **2. Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Çalışma Şekli**

Ombudsmanlar, kendilerine verilen görevleri yerine getirebilmeleri için geniş yetkilerle donatılmaktadır. Ombudsmanlar, şikayet üzerine veya herhangi bir başvuru olmaksızın kendiliğinden ya da aldığı bir duyuru üzerine araştırma, inceleme veya denetleme yapmaya girişebilmektedir. Kamu yönetiminin yürütmekle görevli olduğu hizmetleri iyi yapmaması, anayasalarda veya yasalarda yer alan temel hak ve özgürlükleri kullanma imkanlarının ortadan kaldırılması veya kötüye kullanılması, kamu görevlilerinin

---

<sup>64</sup> Reha Yılmaz, “Mukayeseli Hukuk Açısından Ombudsmanlık Kurumunun Temelleri ve Azerbaycan Varyantı”, **Journal of Qafqaz University**, Spring 2002, Number: 9, s.74, [http://journal.qu.edu.az/article\\_pdf/1028\\_324.pdf](http://journal.qu.edu.az/article_pdf/1028_324.pdf) (Erişim Tarihi: 03.08.2011)

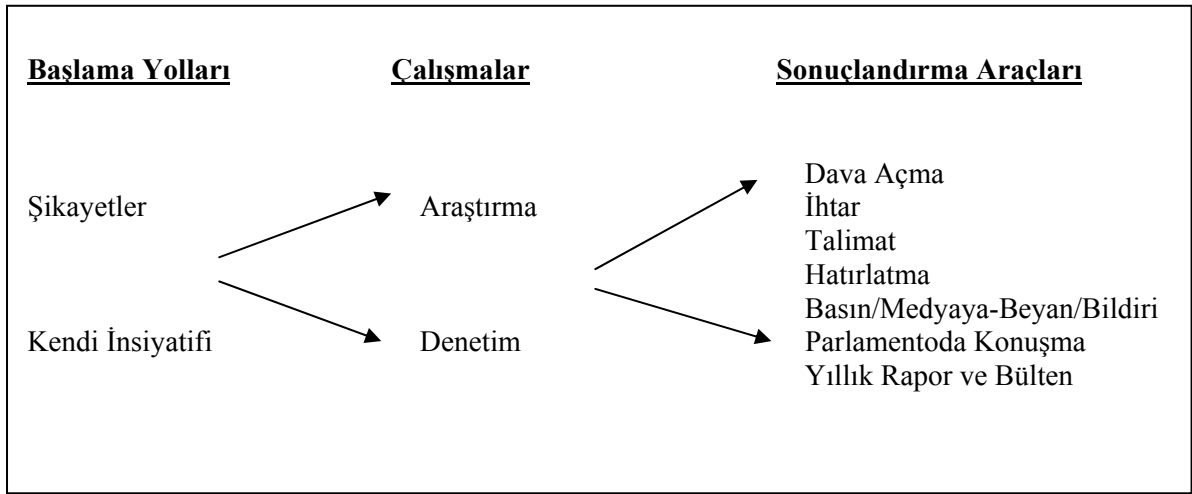
<sup>65</sup> Kılavuz ve diğerleri, a.g.m., s.57.

<sup>66</sup> Victor J. Pickl, “Ombudsman ve Yönetimde Reform”, Çev: Turgay Ergun, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:19, Sayı:4, Aralık 1986, s.44.

yetkilerini kötüye kullandıkları konusunda belirtilerin ortaya çıkması durumları, ombudsmanı harekete geçirmede yeterli olabilmektedir<sup>67</sup>.

Ombudsman'ın herhangi bir konuda soruşturma açabilmesi için önünde iki yol vardır. Bunlardan ilki vatandaşlardan gelen şikayetler, diğeri de Ombudsman'ın tıpkı bir savcı gibi kendisinin re'sen soruşturma ve denetleme başlatmasıdır. Bu iki yoldan en çok kullanılanı, birinci yol olan vatandaşlardan gelen şikayetlerdir<sup>68</sup>.

**Şekil 3: Ombudsman Kurumu'nun Çalışma Şekli**



**Kaynak:** Babüroğlu – Hatiboğlu, a.g.m., s.16.

Bu tablo doğrultusunda bakıldığında, Ombudsman kurumunun oluşması devlette bir toplam kalite kurumuna benzetilmektedir. Halkın avukatlığını yaparak devletteki yanlış bürokratik uygulamalara karşı, halkın haklarını korumak ve gerekli iyileştirmelerin yapılmasını sağlamak, toplam kalite temel felsefesine uymaktadır. Bazı kavramlar devlet ve kamu yönetimindeki iz düşümlerine dönüştürülünce modern bir toplam kalite anlayışına yakın bir anlayış ortaya çıkmaktadır. Yani, müşteri yerine halk; öneri sistemi yerine şikayetler; ISO-9000 uygulamalarına benzer bir denetim mekanizması; iyileştirme yerine

<sup>67</sup> Akıncı, a.g.e.,s.287.

<sup>68</sup> Özden, “Ombudsman; Yeni Yönetim...”, a.g.e., s.30.

benzer sonuçlandırma araçları göz önüne getirilirse belki de devlette toplam kalite yaklaşımına benzer bir uygulama görülebilmektedir<sup>69</sup>.

Ombudsmanların kendiliğinden yaptığı araştırmaların çoğu, denetimler sırasındaki gözlemlere dayanmaktadır. Basın, özellikle mahkemeler ve idari organlar hakkında gazetelerde çıkan haberler, bazen de televizyon ile radyo programları ve haberleri bu araştırmaların başlatılmasında önemli rol oynamaktadırlar. Ombudsman ve basın arasında her zaman yakın ilişkiler olmuştur. Basın mensuplarının dokümanlar ve gelen-giden vakalar ile geçerli her türlü bilgiye ulaşabilmelerini sağlayan ombudsman asistanları vardır. Bazı vakalarda Ombudsman bir şikayete dayanarak da bir araştırma başlatabilmektedir<sup>70</sup>.

Şikayette bulunabilmek için herhangi bir ücret talep edilmemektedir. Ayrıca şikayetler yazılı olarak yapılmalıdır, bunu için ombudsman ofisinin görevlileri bu yazının geçerli şekilde yazılabilmesi için yardımcı olmaları gerekmektedir. Şikayetler en sıradan vatandaşın bile anlayabileceği usulde yapılmalıdır.

Ombudsman kendisine yapılan bütün şikayetleri, kaynağına ve önem derecesine bakmaksızın ele almaktadır. Ancak asılsız olan, fazla önemi olmayan veya denetim alanına girmeyen vakaları incelemez. Ciddi vakalarda araştırmaların yanında karar alma oturumları da Ombudsman tarafından yürütülmektedir. Sıradan veya fazla önem taşımayan vakalar ise Ombudsman'ın kendi kadrosu tarafından araştırılmaktadır. Bir araştırmanın başlangıcındaki ilk adım, genellikle şikayet konusu olan makama veya kişiye telefon edilerek konuya ilişkin bilgi ve belgelerin istenmesidir. Bazen sadece bu dokümanlardan şikayetin asılsız olup olmadığına karar vermek mümkündür. Eğer Ombudsman şikayetin asılsız olduğuna karar verirse, reddetme kararını ve sebebini bildiren bir ihbar yollar ve şikayeti reddeder. Eğer şikayetin doğruluğu ispat edilirse, Ombudsman araştırmaya devam etmektedir. Bu aşamada, Ombudsman ilgili otoriteye veya bürokrata yazarak da durum hakkında yazılı bir açıklama isteyebilmektedir. Bu tür istekler ilgili makamın olay hakkında bilgi toplayıp bulgularını, şahsi görüşlerini de ekleyip ombudsmana iletmekle

---

<sup>69</sup> Yılmaz Altuğ, **Kamu Denetçisi (Ombudsman)**, İstanbul Üniversitesi Rektörlük Yayını, İstanbul, 2002, s.48; Babüroğlu – Hatiboğlu, a.g.m., s.17; Özden, “**Ombudsman; Yeni Yönetim...**”, a.g.e., s.32.

<sup>70</sup> Küçüközyiğit, a.g.m., ss.101-102.

yükümlü olan yöneticisine yapılmaktadır. Bu metot ombudsmanın daha az bir personel kadrosuyla çok sayıda şikayeti incelemesine de olanak vermektedir<sup>71</sup>.

Ombudsmanlar, inceleme ve soruşturmaları için gerekli her türlü bilgi ve belgeye rahatlıkla ulaşabilmekte, denetim birimlerinden yardım isteyebilmekte ve gerekli gördüğü kişilerin ifadelerini alabilmektedir. İsveç'te ombudsmanlar, gizlilik taşıyanlar da dahil olmak üzere tüm kamu belge ve dosyalarını inceleyebilmekte, kamu görevlileri de gerekli her türlü bilgiyi sağlamakla yükümlü bulunmaktadırlar<sup>72</sup>.

Önemli olan güç kaynağına dayalı olan yetkisini ve yaptırım gücünü hangi sonuçlandırma araçlarıyla kullanacağı yönündeki stratejidir. Sonuçlandırma araçları ise bu kurumun etkililiğini ortaya çıkarmaktadır. Hangi sonuçlandırma araçlarının, etkililiğe gölge düşürmeyerek yeterli kalacağı da yine ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Mesela Norveç'teki etkililik sadece önerilerde bulunarak sağlanabilmektedir. Bu yüzden Norveç Ombudsmanı'nın dava açma hakkının olmaması bir kısıtlama olarak düşünülmemelidir. Buna karşın Fransa'da *Mediateur* olarak çağrılan Ombudsman'a halkın direkt başvuramaması, kendi inisiyatifini ile araştırma yapamaması, denetimlerde bulunamaması *Mediateur*'un gerçekleştireceği faaliyetlere kısıtlama getirmektedir<sup>73</sup>.

İngiltere'de Parlamento Komiseri ise, şikayet incelemesinde konu hakkında bilgi sahibi olan veya konuyla ilgili belgeleri hazırlayan herhangi bir bakanı, memuru, kamu görevlisini, ilgili idareyi veya herhangi bir kimseyi bilgi vermeye davet edebilmekte ve sorguya çekebilmektedir. Bu konuda Parlamento Komiseri, Yüksek Mahkeme ile aynı yetkilere sahip bulunmaktadır<sup>74</sup>.

Eğer Ombudsmanlar bir görevlinin karar veya işlemini ceza gerektirmemekle birlikte yetersiz, yersiz veya akıldışı bulursa kanısına göre sorunun nasıl çözümleneceğini belirtebilmektedir. Ayrıca kanunun eşit şekilde ve doğru uygulanmasını sağlamak için görüşlerini bildirme yetkisine de sahiptir. Dava açmanın<sup>75</sup> yanı sıra Ombudsman, ilgili

---

<sup>71</sup> Küçüközyiğit, a.g.m., s.102.

<sup>72</sup> Feyzullah Ünal, Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Yerel Yönetim Ombudsmanı, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2008, s.122.

<sup>73</sup> Babüroğlu – Hatipoğlu, a.g.m., ss.16-17.

<sup>74</sup> Arslan, a.g.m., s.169.

<sup>75</sup> Ombudsman kurumu bulunan birçok ülkede Ombudsman'ın İsveç'te olduğu gibi bir kanuni takip (dava açma) yetkisi yoktur. 20'nci yüzyılın başına kadar İsveç'te bürokratlar aleyhine dava açılması vakaları çok fazla olmasına rağmen giderek bu gibi durumların görülmesinde azalma olmuş ve sadece zimmete geçirme, rüşvet veya gizli bilgileri afişe etme gibi ciddi vakalarda dava açılmaya başlanmıştır (Küçüközyiğit, a.g.m., s.103)

otoritelere talimatlar, hatırlatmalar, beyanlar, bildirgeler göndermekte ve teklifler yayınlamaktadır. Eğer Ombudsman, araştırmaları sırasında uygunsuz, yetersiz veya haksız bulduğu bir durumla karşılaşır, fakat olayın yeteri kadar ciddi niteliği veya ağır ihmal niteliği taşımadığına karar verirse, sadece olayla nasıl ilgilenilmesi gerektiğine dair önerilerde bulunmakta, olaya dikkat çekmektedir<sup>76</sup>.

### C. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN YETKİLERİ

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun (ombudsmanın) çok geniş bir araştırma ve denetleme yetkisi olmakla birlikte yaptırım yetkisi çok sınırlı bir kuruluştur<sup>77</sup>. Ombudsmanın kullandığı araçlar ve yetkileri ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, yönetim karşısındaki yetkileri esas itibariyle, öneri, uzlaştırma ve buyruk çerçevesindedir<sup>78</sup>.

Ombudsmanların genel yetki alanları şu şekilde özetlenebilmektedir<sup>79</sup>:

- Ombudsman anayasa ve yasa ile kurulmuş, idareyi yasama organı adına denetleyen, taraf tutmayan bağımsız bir görevlidir,
- Ombudsman haksızlığı, adaletsizliği, idarenin kötü işleyişini dile getiren özel şikayetleri ve yakınmaları izler,
- Bu kurumun soruşturma açmak, tenkit etmek, idarenin aksayan yönlerini kamuoyuna açıklamak yetkisi vardır. Fakat tespit ettiği kötü davranış ve işleyişleri düzeltmek yetkisi yoktur,
- İdareye “mutlaka karşı” değildir.

Ombudsmanlar çok geniş araştırma ve soruşturma yetkilerine sahip olmalarına karşın kamusal eleştiri ve ikna (moral yaptırım) dışında zorlama yetkileri yoktur. Ombudsmanın karar verme, yönetimce verilmiş bir kararı ortadan kaldırma ya da değiştirme yetkisi yoktur. Ombudsman hukuka uygunluk denetimi yanında yerindelik denetimi yetkisine de sahiptir. Ayrıca ombudsmanlar yaptıkları denetimlerin sonuçlarına göre disiplin soruştırmaları başlatma, yargıya başvurma, anayasaya aykırılık başvurusunda

<sup>76</sup> Küçüközyiğit, a.g.m., s.103.

<sup>77</sup> Özden, “Ombudsman; Yeni Yönetim...”, a.g.e., 34.

<sup>78</sup> Büyükavcı, a.g.m., s.12.

<sup>79</sup> Avşar, a.g.e., s.77.

bulunma, kanun ya da diğer düzenlemelere ilişkin reform önerilerinde bulunma yetkilerine de sahiptirler<sup>80</sup>.

Ombudsmannın gerçekleştirdiği denetimlerin neticeleri doğrultusunda, anayasaya aykırılık başvurusunda bulunma, yasal düzenleme ve reform önerilerinde bulunma yetkileri vardır. Ancak birçok olayda ombudsmanlar tarafından yapılan önerileri, hükümetler uygulamaya yanaşmamakta ancak kamuoyu baskısı sonucunda ombudsman kararlarına uymaktadırlar. Bu yüzden ombudsmannın sahip olduğu öneri yetkisi aslında güçlü bir yetkidir. Bunun için ombudsman önerilerde bulunurken dikkat etmesi gereken bazı noktalar vardır. Ombudsman, öneri ve tavsiyede bulunurken, söz konusu öneri ve tavsiyelerin uygulanabilme imkanını göz önünde bulundurmalı, gerçekleştirilebilmesi mümkün olan önerilerde bulunmalıdır. Önerinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan mali imkanların mevcut olup olmadığını da göz önünde bulundurmalıdır. Aksi takdirde gerçekleştirilmesi mümkün olmadığı halde yapılan önerilerin hiçbir faydası olmayacaktır<sup>81</sup>.

Yetki alanı konusundaki düzenleme iki farklı yaklaşımla gerçekleştirilebilmektedir. Bunlardan ilki işlevsel yaklaşım, diğeri de organik yaklaşımdır. İşlevsel yaklaşım; işlem, eylem ve davranışın hangi organ tarafından yapıldığına bakılmaksızın niteliğini esas almayı gerektirmektedir. Bu yaklaşıma göre idari işlemler, hangi organ tarafından yapılırsa yapılsın, idari eylemler ve idari davranışlar ombudsmannın yetki alanı içerisinde olacaktır. Bu yaklaşımdan hareketle yargı organlarının yasama organının ve askerlikle ilgili organların idari işlemlerinin, idari eylemlerinin ve idari davranışlarının ombudsmannın denetim yetkisi içerisinde olacağına kuşku yoktur. İkinci yaklaşım ise; işlemin, eylemin ve davranışın niteliğini değil hangi organ tarafından yapıldığını esas almaktadır<sup>82</sup>.

Ombudsman'ın gerek idari rejimi kabul etmiş, gerekse etmemiş ülkelerdeki uygulamalarında araştırma ve soruşturma yetkileri ise şu şekildedir<sup>83</sup>:

- Ombudsman'a yasaya uygunluk denetimi yanında hakkaniyete uygunluk denetimi yetkisi de tanınmaktadır. Örneğin; tutuklaya hapisanede, hastaya hastanede iyi davranılıp, davranılmadığını denetleyebilmek gibi,

---

<sup>80</sup> Süler, a.g.m., s.164.

<sup>81</sup> Arklan, a.g.m., s.89.

<sup>82</sup> Tufan Erhürman, "Ombudsman", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:31, Sayı:3, Eylül 1998, s.93.

<sup>83</sup> Avşar, a.g.e., s.78.



- Ombudsman re'sen harekete geçmek suretiyle soruşturma, kovuşturma yapabilmektedir,
- Basında idareye getirilen eleştiriler olduğu zaman bunun doğruluğunu araştırabilmektedir,
- Askeri kışlaları denetleyebilmektedir. Bu özelliği ile üstten korkma nedeniyle iletilmeyen şikayetleri yerinde dinleme imkanını sağlamaktadır,
- Soruşturma aşamasında her türlü bilgi ve belgeleri isteme, sorguya çekme yetkisine sahiptir,
- İdari birimlerin (merkezi idari birimler, mahalli idareler, kamu kuruluşları ve kamu hizmeti yapan öteki kuruluşlar) kamu yararına hareket edip, etmediğini denetleyebilmektedir,
- Her türlü incelemenin yapılabilmesi için Danıştay'a, Sayıştay'a başvurma yetkisi bulunmaktadır.

#### D. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN STATÜSÜ

Ombudsman bağımsız bir statüye sahiptir. Bu bağımsızlık yürütme organına olduğu kadar kendisini seçen parlamento ya da diğer organlara karşı da sağlanmaktadır. Bağımsızlığın, yasalarda açıkça belirtilmesi yanında, ombudsmanlara bağımsızlıklarını sağlayan diğer bir önemli unsur da atanma biçimleridir<sup>84</sup>. Ombudsmanı atayan kurum, itibarını ombudsmana yansıtmakta, dolayısıyla atanma ve görevden alınma biçimleri ombudsmanın statüsünün belirleyicisi olmaktadır. Ombudsmanların parlamento tarafından atanması, bağımsızlık yanında ombudsmanın otoritesinin de kaynağı olmaktadır<sup>85</sup>.

Faaliyetlerini yürütürken parlamento tarafından ombudsmana belli bir şikayeti nasıl ele alacağıyla ilgili talimat verilemez ya da onun kararlarına etkide bulunulamaz, verdiği kararlar tekrar gözden geçirilip düzeltilemez. Bu, ombudsmanın bağımsız ve tarafsız bir statüde bulunmasının temel şartlarından biri olup faaliyetlerini hakkaniyetli bir şekilde yerine getirmesinin de anahtarı konumundadır. Bağımsız ve tarafsız olamaması, onun göstermelik bir kurum haline gelmesine neden olacaktır. Ombudsmanın göstermelik bir

<sup>84</sup> Büyükavcı, a.g.m., s.12.

<sup>85</sup> Küçüközyiğit, a.g.m., s.98.

kurum olarak faaliyet göstermemesi, görevini tam anlamıyla yerine getirebilmesi ve halk tarafından güvenilen bir kurum olabilmesi için bağımsız ve tarafsız bir statüde yer alması çok önemlidir<sup>86</sup>.

Ombudsmanın bağımsızlığı:

- Kurumu doğuran anayasal ya da yasal metinlerden,
- Seçilme biçimlerinden, dokunulmazlıklarından ve aynı zamanda başka bir görevi de gerçekleştirememelerinden,
- Atama şeklinden ve tekrar seçilip seçilememesinden,
- Faaliyetleri üzerinde dış denetimin olmamasından,
- Mali olanaklarından ve işbirliği ettiği kişi ve kurumlardan doğmaktadır<sup>87</sup>.

Ombudsmanın faaliyetleri hiçbir şekilde denetime tabi tutulmamakta, görevini gereğince yapıp yapmaması denetim dışı bırakılmaktadır. Bununla birlikte ombudsmanlar, başarısızlık, yetersizlik, görev ihmalkarlığı veya iletişimsizlik söz konusu olduğunda, parlamento tarafından görevden alınabilmektedir. Örneğin, İsveç'te ombudsman, yıllık çalışma raporlarını inceleyen komitenin isteği üzerine, parlamentonun güvenini kaybederse, yine parlamento (Riksdag) tarafından görevden alınabilmektedir. Ombudsmanlara, genellikle söylediği ve yayınladığı görüşleri ya da işlevlerini yerine getirmesi sırasında yaptığı işlemler nedeniyle, izlenemeyeceği, sorgulanamayacağı, tutuklanamayacağı ve yargılanamayacağı belirtilerek, parlamenter dokunulmazlığına benzer bir dokunulmazlık sağlanmaktadır. Parlamento tarafından uygun görülen bütçesinin sınırları içerisinde her türlü harcamayı, hiçbir makamdan talimat almaksızın serbestçe, yapabilmektedir<sup>88</sup>.

#### **IV. TÜRKİYE'DE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU BENZERİ KURUMLAR**

Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumu'na benzetilen bazı kurul ve komisyonlar bulunmaktadır. Bu kurumlar tam olarak değil ama bazı yönleri ile Ombudsman Kurumu'na

---

<sup>86</sup> Arklan, a.g.m., s.90.

<sup>87</sup> Bozkurt, a.g.m.

<sup>88</sup> Işıkay, "Ombudsmanlık Kurumunun Avrupa...", a.g.m.

benzetilmektedir. Hatta Türkiye’de işleyişi yönünden Kamu Denetçiliği Kurumu’na benzer kurumların varlığından dolayı bu kurumun gerekliliği üzerine birçok tartışma yapılmıştır. Bu kurumlar; Devlet Denetleme Kurumu (DDK), Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Dilekçe Komisyonu ve TBMM İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu’dur. Ekonomik ve Sosyal Konsey, Kamu Görevlileri Etik Kurulu, Tüketici Koruma Dernekleri ve gazetelerdeki okur köşelerini de bu kurumlar arasında göstermek mümkündür.

#### A. DEVLET DENETLEME KURUMU

Devlet Denetleme Kurulu, 1 Nisan 1981 tarihli 2443 sayılı yasaya dayanarak, 1982 Anayasası ile ve Avrupa’da ve Dünya’da çeşitli ülkelere esin kaynağı olan ‘Ombudsman’ türü denetim akımının etkisiyle kurulan<sup>89</sup> ve Anayasa’nın 108’inci maddesinde düzenlenen Cumhurbaşkanı’na bağlı olarak işleyen, bir soruşturma organı değil, “inceleme, araştırma ve denetleme” birimidir<sup>90</sup>. Bu yasaya göre; yönetimin hukuka uygun, düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla DDK kurulmuştur. Anayasa’nın 108. maddesi DDK’nın kuruluş amacını ve görevlerini tanımlamaktadır. Bu maddeye göre; idarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığı’na bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanı’nın isteği üzerine, tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayenin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda, her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapmaktadır (Anayasa Md. 108/1).

Anayasal düzenleme incelendiğinde DDK’nın denetiminin sadece hukukilik denetimiyle sınırlı kalmadığı görülmektedir. DDK, yönetimin düzenli ve verimli işleyişini inceleme konusu yapabileceğinden denetiminin kapsamına yerindelik denetimi de girmektedir. DDK, hukukilik ve yerindelik denetimi sırasında tespit ettiği hususlardan hareketle yönetimin geliştirilmesi için önerilerde bulunabilecektir. DDK’nın, yönetim üzerinde yerindelik denetimi uygulayabilecek olması ombudsman kurumuyla benzerliğini

<sup>89</sup> Erdal Kuluçlu, “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:63, s.10.

<sup>90</sup> Bilal Eryılmaz, “Kamu Bürokrasisinin Denetlenmesinde Yeni Gelişmeler”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:26, Sayı:4, Aralık 1993, s.94.

göstermektedir<sup>91</sup>. Ayrıca DDK'nın Cumhurbaşkanlığı'na bağlı olması ve üyelerinin Cumhurbaşkanı tarafından atanması, kamu kurum ve kuruluşlarını denetlemesi, üstelik tıpkı ombudsman denetiminde olduğu gibi inceleme yaptığı kurumlarda bütün bilgi ve belgelere ulaşabilme gücüne sahip olması da ombudsman kurumuyla benzediğini göstermektedir<sup>92</sup>. Ancak Ombudsman raporları aleni iken, DDK raporları gizli tutulmaktadır. DDK, devletteki sorunun ne olduğunu tespit eder ama bu tespiti gizlemektedir. DDK raporları bir tek Cumhurbaşkanına sunulur. Cumhurbaşkanı da gerek görürse gereğinin yapılması için raporu başbakana havale etmektedir<sup>93</sup>. DDK'nın ombudsmana benzeyen diğer bir yanı da inceleme sonucunda ulaştığı sonucun kesin bağlayıcı olmamasıdır<sup>94</sup>.

Kamu denetçisi, vatandaşların idarenin eylem ve işlemlerinden kaynaklanan şikayetleri kısa sürede incelemek ve mağduriyete son vermek amacıyla hareket ederken; DDK idarenin hukuka uygun, düzenli ve verimli şekilde çalışmasını sağlamak için çalışmaktadır. Kamu denetçisi yerindelik denetimi yapabilirken, DDK yerindelik denetimini de yapmakla birlikte daha çok hukukilik denetimi yapmaktadır. Diğer ayırt edici bir fark da; kamu denetçisinin hazırladığı raporları parlamentoya sunmak, gerekli gördüğünde kamuoyuna bilgi vermek, yönetimi uyararak, bazı ülkelerde disiplin ve ceza soruşturması yapılmasını istemek, hatta bu soruşturmaları bizzat yürütmek gibi yetkileri varken; DDK, hazırladığı raporları Cumhurbaşkanı'na sunmakta ve gereğinin yapılması Cumhurbaşkanı'nın takdir yetkisine bağlıdır<sup>95</sup>.

DDK, yönetimle vatandaşlar arasında şikayet çözen bir işlev görmemektedir. Vatandaşların doğrudan kurula başvurması söz konusu değildir. Anayasa'nın 108/1. maddesi gereğince DDK'nın harekete geçebilmesi için Cumhurbaşkanı'nın istemde bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla DDK'nın kendiliğinden harekete geçmesi de söz konusu olamamaktadır. Oysaki ombudsman, bireylerin yönetimden kaynaklanan yakınmalarını çözümlenmeye çalışan bir kurumdur. Bireylerin doğrudan ombudsmana başvurabilmesi kurumun ayırt edici özelliğidir. Ombudsmanın yönetimi denetlemesi hem

<sup>91</sup> Ramazan Şengül, "Türkiye'de Kamu Yönetiminin Etkin Denetlenmesinde Yeni Bir Kurum: Kamu Denetçiliği Kurumu", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:14, 2007/2, ss.129-130, <http://kosbed.kocaeli.edu.tr/sayi14/sengul.pdf> (Erişim Tarihi: 05.10.10)

<sup>92</sup> Özden, "Ombudsman; Yeni Yönetim...", a.g.e., s.95.

<sup>93</sup> Engin Selçuk, *Anayasa Değişiklik Paketini Anlama Kılavuzu*, Stratejik Rapor No:36, Tasam Yayınları, Ağustos 2010, s.13.

<sup>94</sup> Özden, "Ombudsman; Yeni Yönetim...", a.g.e., s.96.

<sup>95</sup> Kılavuz ve diğerleri, a.g.m., s.62.

vatandaşlardan gelen şikayetler hem de kendiliğinden harekete geçmesiyle olabilmektedir<sup>96</sup>.

## B. TBMM DİLEKÇE KOMİSYONU

1982 Anayasası'nın "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmında yer alan 74. maddesinin başlığı "Dilekçe Hakkı" iken 07.05.2010 tarihinde 5982 sayılı Kanun 8 inci maddesi ile "Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı" şeklinde değiştirilmiştir. Maddenin ilk hali; "Vatandaşlar, kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvurularının sonucu, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir. Bu hakkın kullanılma biçimi kanunla düzenlenir" hükmünü içermekteydi<sup>97</sup>.

Bu maddeden de anlaşılacağı üzere TBMM Dilekçe Komisyonu, vatandaşların kamu yönetimine ilişkin, dilek ve şikayetlerini incelemekte ve gereğinin yapılması için ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına göndermektedir.

Komisyonun belki de en önemli işlevi idarelerin işlemlerini denetlemesidir. 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, hukukîliğin yanı sıra yerindelik bakımından da denetleyebiliyor olması, yargı mercilerinin görev alanında olmayan bir işlevidir<sup>98</sup>. Bu açıdan bakıldığında Kamu Denetçiliği Kurumu ile benzerliği görülmektedir.

Bunun dışında inceleme yapma şekilleri, başvuru ve parlamentoya rapor verme ve bu anlamda bir kamuoyu oluşturarak dolaylı bir denetim mekanizması olması bakımından ombudsmana benzemektedir<sup>99</sup>. Ancak bu iki kurum arasında benzer yönlerinin dışında ayırt edici pek çok farklılıklar da bulunmaktadır.

<sup>96</sup> Şengül, "Türkiye'de Kamu...", a.g.m., s.130.

<sup>97</sup> <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/dilekce/tarihce.htm> (Erişim Tarihi: 03.09.2011)

<sup>98</sup> [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/dilekce/komisyon\\_hakkinda.htm](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/dilekce/komisyon_hakkinda.htm) (Erişim Tarihi: 03.09.2011)

<sup>99</sup> Esgün, a.g.m., s.266.

Ombudsmanlar, parlamento dışından belirlenmekteyken TBMM Dilekçe Komisyonu TBMM bünyesinde oluşturulmaktadır. Dilekçe komisyonu idarenin yasama denetimini güçlendirmek ve suç öğelerinin varlığı halinde ilgili makamları harekete geçirmek amacıyla kurulmuştur. Şikayet üzerine çalışması bakımından ombudsmanlara benzese de, daha çok vatandaşlarla milletvekilleri arasındaki şikayet trafiğini azaltmak amacıyla kurulan ve yoğunluk yüzünden milletvekillerinin yasama görevlerini aksatan ilişkileri azaltma işlevi görmektedir. Bununla birlikte, idare üzerinde ombudsmanıninkine benzer etkisi bulunmaktadır. Yine de, ombudsman kadar bağımsız ve tarafsız değildir. Çünkü komisyon üyelerinin milletvekillerinden oluşması ve meclis sandalye oranıyla belirlenmesi nedeniyle, idari mekanizmayı elinde tutan ve meclis çoğunluğuna dayanan iktidar partisinin ya da koalisyonun bu komisyonda ağırlıklı olacağı ortadadır<sup>100</sup>.

### C. TBMM İNSAN HAKLARI İNCELEME KOMİSYONU

Demokratik toplumların en önemli özelliği insan hak ve özgürlüklerinin soyut kavramlar olmaktan çıkıp, kurum ve yöntemlerle somut bir şekilde güvence altına alınmış olmasıdır. İnsan haklarına saygı, bu haklara olan veya olabilecek saldırılara karşı kişileri korumak üzere demokratik kurumlar oluşturmak ve oluşturulan kurumların etkin, verimli bir şekilde çalışmasına imkan tanımakla sağlanmaktadır<sup>101</sup>.

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 partilerden milletvekillerinin imzalarını içeren yasa teklifi Meclis Başkanlığına sunulmuştur. 05.12.1990 tarihinde 3686 sayılı İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu Kanunu kabul edilmiştir. İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu ülkemizde insan haklarının ulusal düzeyde korunması amacıyla kurulan ilk ulusal insan haklarını koruma mekanizmasıdır<sup>102</sup>.

Bu kanunun 5. maddesine göre; İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu, Bakanlıklarla Genel ve Katma Bütçeli Dairelerden, mahalli idarelerden, muhtarlıklardan,

<sup>100</sup> Esgün, a.g.m., ss.266-267.

<sup>101</sup> Köksal, a.g.e., s.87.

<sup>102</sup> <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/bilgi.htm> (Erişim Tarihi: 03.09.2011)

üniversitelerden ve diğer kamu kurum ve kuruluşları ile özel kuruluşlardan bilgi istemek ve buralarda inceleme yapmak, ilgililerini çağırıp bilgi almak yetkisine sahiptir. Komisyon, gerekli gördüğünde uygun bulacağı uzmanların bilgilerine başvurabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında Kamu Denetçiliği Kurumu'na benzemektedir.

İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu'nun kendiliğinden hareket etme yetkisi vardır ve Komisyon'un inceleme yapması için başvuru yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır<sup>103</sup>. Yine bu da Kamu Denetçiliği Kurumu'na benzer yönünü belirtmektedir.

Ancak şunu belirtmek gerekir ki; komisyonun harekete geçebilmesinin TBMM Başkanlığınca başvuruların kendisine iletilmesinden sonra olanaklı olduğudur. Komisyona yapılan başvuruların işleme konulabilmesi için ulusal ve uluslararası insan hakları belgelerinde düzenlenen temel hak ve özgürlüklerden birisinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Belirtilen kapsama girmeyen hak ihlallerinin incelenmesi komisyonun görev alanı<sup>104</sup> dışında kalmaktadır. Sayma yoluyla belirlenen komisyonun görev alanı ombudsmanın görev alanına nazaran daha dar olmaktadır. Ayrıca hak ihlali dışında kalan ve şikayetlere konu olan yönetim karar ve uygulamaları komisyonun inceleme alanı dışında kalmaktadır<sup>105</sup>.

#### D. TÜRKİYE İNSAN HAKLARI KURUMU

İşkence ve kötü muameleyle mücadele etmek, şikayetleri incelemek, insan haklarının korunmasına, ihlallerin önlenmesine yönelik çalışmalar yapmak amacıyla İnsan Hakları Kurumu'nun kurulması öngörülmüştür. 6332 sayılı İnsan Hakları Kurumu Kanunu, 30 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>103</sup> <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/bilgi.htm> (Erişim Tarihi: 03.09.2011)

<sup>104</sup> Ayrımcılık yasağı, Yaşama hakkı, İşkence yasağı, Kötü muamele yasağı, Kölelik ve zorla çalıştırma yasağı, Kişi özgürlüğü ve güvenliği hakkı, Adil yargılanma hakkı, Özel hayatın gizliliği hakkı, Konut dokunulmazlığı, Haberleşme özgürlüğü, Din ve vicdan özgürlüğü, Düşünce ve İfade Özgürlüğü, Basın Özgürlüğü, Örgütlenme Özgürlüğü, Toplantı ve Gösteri Yürüyüşü Hakkı, Aile kurma ve Ailenin Korunması hakkı, Yerleşme ve Seyahat Özgürlüğü, Seçme ve seçilme hakkı, Hak Arama Hürriyeti, Adli hata sonucu tazminat hakkı, Çocuk hakları, Yaşlıların hakları, Engellilerin hakları, Kadın Hakları, Mülkiyet hakkı, Eğitim ve Öğrenim hakkı, Çalışma ve Sözleşme Özgürlüğü, Bilim ve Sanat Özgürlüğü, Sosyal Güvenlik Hakkı, Sığınma Hakkı, İhraç, sınır dışı veya iade etme yasağı, Uyruklu Hakkı, Dilekçe Hakkı, Bilgi Edinme Hakkı, Çevre Hakkı, Sağlık ve Hasta Hakkı, Tutuklu ve Hükümlülerin Hakları, Azınlık Hakları, Maddi ve Manevi Varlığı Geliştirme Hakkı, Kamu Hizmetlerine Girme Hakkı, Çalışma Hakkı.

<sup>105</sup> Şengül, "Türkiye'de Kamu...", a.g.m., s.133.

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 (İHKK, Md. 4/1). İnsan Hakları Kurumu, TBMM İnsan Hakları Komisyonu'nu yılda en az bir defa bilgilendirecektir.

İnsan Hakları Kurumu da Ombudsman Kurumu gibi eğitim işlevine sahiptir. Ombudsman kötü yönetimin önlenmesi, vatandaşların sahip olduğu haklar konusunda bilinçlendirilmesi gibi konularda seminerler düzenleyip, broşürler bastırırken aynı zamanda tuttuğu raporlarda idarenin aksayan yönlerini tespit edip, idareye bu aksaklıkların giderilmesinde önerilerde bulunmaktadır. İnsan Hakları Kurumu da insan hakları bilincinin yaygınlaştırılması için çalışmak; bu amaçla ilgili kişi, kurum ve kuruluşlarla iş birliği yapmak, görüş bildirmek ve tavsiyelerde bulunmakla yetkilidir.

İnsan Hakları Kurumu'nun da Ombudsman gibi inceleme, araştırma, ziyaret ve rapor hazırlama görevleri bulunmaktadır. 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 yetkilidir. Kamu kurum ve kuruluşları ile diğer gerçek ve tüzel kişiler, Kurumun taleplerini gecikmeksizin yerine getirmek zorundadırlar (İHKK, Md.13/1).

Ancak İnsan Hakları Kurumu alanı itibariyle Ombudsmana göre biraz daha dardır. Bu kuruma insan hakları ihlaline maruz kaldığını iddia eden gerçek kişiler ile tüzel kişiler başvurabilecektir. Yani bu kurum adından da anlaşılacağı üzere insan haklarına yönelik şikâyetleri incelemektedir. Oyna ombudsman idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir.

Görüldüğü üzere, ombudsmanlık ve insan hakları kurumu, genelde aynı işlevleri üstlenebileceklerinden, görev ve yetki konularının aralarında meydana gelebilecek



muhtemel çelişkilerin, kanunla baştan düzenlenmesinde fayda vardır. Ayrı bir insan hakları kurumu yerine insan hakları ombudsmanı oluşturulabilir.

## V. TÜRKİYE’DE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU’NUN GEREKLİLİĞİ

Devlet ve vatandaş arasında yeni bir ilişki türünü ifade eden ve ağır formalitelerden uzak, duruma göre bazen bireyin ve bazen de kamunun yanında yer alan, uzlaşmaya dayalı bir kurum olan kamu denetçiliği, Türkiye’de 1982 anayasasının hazırlık aşamalarında ele alınmış daha sonra Türk Sanayici ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) gibi sivil toplum örgütleri ile tartışılmaya başlanmış ve esasen yedinci ve sekizinci beş yıllık kalkınma planları ile birlikte gerekliliği vurgulanmıştır. Kurumun gerekliliği Türkiye’nin Avrupa Birliği adaylık sürecinde de önemli bir konu olarak ilerleme raporlarında yer almıştır<sup>106</sup>.

Türkiye’de Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Plânında, "Kamu Hizmetlerinde Etkinliğin Artırılması Projesi" çerçevesinde "Yönetim-birey ilişkilerinde karşılaşılan uyuşmazlıkların etkin ve hızlı bir şekilde çözümü amacıyla; yargının katı işleyiş kurallarına bağlı olusu 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 Birliği’nin kendi bünyesinde ve üye ülkelerin çoğunda da bulunan, halkın şikâyetleriyle ilgilenen bir kamu denetçisi sisteminin Türkiye’de de kurulması" öngörülmüştür<sup>107</sup>.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Plânında da yine "Kamu Hizmetlerinde Etkinliğin Artırılması" çerçevesinde "Kamu yönetimi-vatandaş ilişkilerinde karşılaşılan uyuşmazlıkların etkin ve hızlı bir şekilde çözümü amacıyla, halkın şikâyetleriyle ilgili konularda, yönetimi denetleyen ama yönetime bağlı olmayan bir Kamu Denetçisi (ombudsman) sistemi kurulacaktır. Bu çerçevede, gerekli altyapının oluşturulmasına ve sistemin istisnasız tüm idari işlem ve eylemleri kapsamına önem<sup>108</sup>" verileceği belirtilmiştir. Günümüzde kamu denetçiliği kurumu yüzü aşkın devlette ülke, bölge, kent

<sup>106</sup> Abdioğlu, a.g.m., ss.89-90.

<sup>107</sup> Yağmurlu, a.g.m., ss.95-96.

<sup>108</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, **Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001-2005**, Haziran 2010, s.239.

veya sektör itibarıyla hizmet vermektedir. Türkiye’de ise 13 Ekim 2006 tarihinde 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile Kamu Denetçiliği Kurumu oluşturulmuştur<sup>109</sup>.

Ülkemizde, idarenin eylem ve işlemlerine yönelik olarak idari davalarda görülen artış ve yargı organlarının geç karar vermesi, kişileri haklarını koruma açısından mağdur duruma düşürdüğü gibi, hukuk devleti anlayışını da olumsuz yönde etkilediğinden Ombudsman Kurumu’nun uygulanması bir ihtiyaç haline gelmiştir. Birçok ülkede uygulanan Ombudsman Kurumu’nda önemli olan nokta, her ülkenin ombudsmanlığı kendi sosyal ve politik yapısına, hukuksal sistemine, kültürel ve demografik özelliklerine uyarlayarak çeşitli değişikliklerle uygulamasıdır. Diğer bir deyişle, ombudsman kopya edilmemeli fakat ülke şartlarına uygun bir şekilde yeniden tasarlanmalıdır<sup>110</sup>.

Ombudsman Kurumu’nun uygulanmasına dikkat çeken bir diğer nokta da TÜSİAD’ın hazırladığı ve TBMM’ye de sunduğu geniş tartışmalar yaratan rapordur. Bu rapora göre; hukuk devleti anlayışı çerçevesinde bireylerin yönetim karşısında hak ve menfaatlerini korumak üzere oluşturulmuş başvuru yollarına ve bunların eksikliklerine değinildikten sonra, işleyişi basit ve çabuk sonuç veren Ombudsman sisteminin Türkiye’de kurulması konusunda duyulan ihtiyaca dikkat çekilmekte ve bunun, sistemin demokratikleşmesi yolunda önemli bir adım olacağı belirtilmektedir<sup>111</sup>.

Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Türkiye’de gereklilik nedenlerinden bir diğeri de, Avrupa Birliği’ne üyelik sürecidir. Avrupa Birliği’ne üye olmak Türkiye’nin en önemli siyasi önceliklerinden biri haline gelmiştir. Bu açıdan Kamu Denetçiliği Kurumu’nun oluşturulmasıyla Avrupa Birliği’ne üyelik kriterlerinden biri gerçekleştirilmiş ve üyeliğe bir adım daha atılmış olacaktır.

Ombudsmanın gerekliliği şu üç başlıkta özetlenebilir<sup>112</sup>:

- Ombudsman gibi, inceleme gücü yüksek bir denetçinin varlığı bile idarenin kendine çeki düzen vermesi ve daha titiz olmasını sağlayacaktır (koruyucu işlev).

---

<sup>109</sup> Abdioğlu, a.g.m., s.91.

<sup>110</sup> Kestane, a.g.m., s.137.

<sup>111</sup> Kılavuz ve diğerleri, a.g.m., s.63.

<sup>112</sup> Esgün, a.g.m., s.271.

- Ombudsman incelemeye aldığı olaylarda tek tek olsa da çözümleyici sonuçlar doğurabilecektir (düzeltici işlev). Gerek idare ile kurduğu uyarı ilişkisi gerekse parlamento ile kurduğu rapor etme ilişkisi yoluyla da bunu sağlayabilecektir.
- Ombudsman son olarak, çalışmaları ile ve raporlarında sunduğu saptama ve öneriler ile idarenin yasal davranması ile ilgili motivasyonu sağlayacaktır (yol gösterici işlev).

Ombudsmanlık Kurumu'nun gerekliliğinden ziyade uygulanabilirliği açısından eleştiriler söz konusu olmaktadır. İlk üzerinde durulması gereken ve en fazla tartışma yaratan husus, yönetsel yargının bulunduğu ülkelerde ombudsmanlık kurumunun etkin olamayacağı ve kuvvetler ayrılığı ilkesini zedeleyeceği yönündedir<sup>113</sup>.

Türkiye'nin yönetim sisteminin Fransız yönetim sisteminden alınmış olması nedeniyle Ombudsmanlık Kurumu'nun orada yasallaştırılması sırasında yaşanan tartışmalar Türkiye için de ışık tutucu niteliktedir. Fransa'da geleneksel olarak, yönetimle birey arasındaki uyuşmazlıklar yönetsel yargı tarafından çözümlendiğinden Ombudsmanın Fransa'ya gelişi tartışmalı olmuştur. Ombudsmanlık Kurumuna karşı olanlar genellikle yargı ve yönetim ayrımına ters düşeceğini, Fransız Parlamentosu'nun anayasal olarak böyle bir atama yetkisinin olmadığını, yargısal denetimin iyi işlediği dolayısıyla böyle bir kuruma ihtiyaç duyulmadığı gibi eleştiriler olmuştur. Bu görüşler çerçevesinde bir Ombudsmanın kurulup kurulmaması kamuoyunda, parlamentoda ve akademik ortamlarda tartışılmış ve en iyi Ombudsman Danıştay'dır görüşünün güçlü bir şekilde savunulduğu Fransa'da 1973 yılında Ombudsman kurulmuştur. Fransa'nın, Mediateur (Arabulucu) olarak ifade edilen Ombudsman kurumunu benimsemesi, kurumun artık evrensel bir uygulanabilirlik niteliği olduğunu ortaya koymuştur<sup>114</sup>.

İkinci eleştiri konusu ise, ombudsmanlık kurumunun iyi işlemesi için gerekli başlangıç koşullarının Türkiye'de bulunmadığı yönündedir. Ombudsmanlık kurumu uzun yıllar demokrasi ilkelerinin yerleştiği, nüfusu az, halkın eğitim ve kültür düzeyinin yüksek olduğu, medyanın etkili olduğu ve yüzölçümü küçük İskandinav ülkelerine özgü bir kurum

---

<sup>113</sup> Süler, a.g.m., s.165.

<sup>114</sup> Hamza Erkal, "Yeni Bir Anayasal Kurum Ombudsman", **İdarecinin Sesi Dergisi**, Mayıs-Haziran 2011, s.58, [http://www.tid.web.tr/ortak\\_icerik/tid.web/145/16-%20hamza%20erkal.pdf](http://www.tid.web.tr/ortak_icerik/tid.web/145/16-%20hamza%20erkal.pdf) (Erişim Tarihi: 06.09.11)

olarak görülmüştür. Ancak kurum günümüzde dünyanın pek çok ülkesinde idari ve siyasal yapısına bakılmaksızın başarıyla uygulanmaktadır<sup>115</sup>.

Üçüncü eleştiri konusu ise; ülkemizde çok çeşitli şikayet yolları ve mercilerinin bulunması ve yeni bir denetim kurumunun kurulmasının daha fazla karmaşaya neden olacağı yönündedir. Ancak, bu yolların kullanımının veya bu mercilere başvurmanın kendine özgü zorlukları ve açmazları bulunmaktadır. Yönetimin eylem ve işlemlerinden mağdur olan kimi vatandaşlar bilgisizliklerinden, kimileri de korkularından bu yollara başvuramamaktadırlar. Bu tür yollar sadece bilgili ve varlıklı kesimler tarafından kullanılabilir<sup>116</sup>.

Bir diğer eleştiri konusu ise; ülkemizde kurulacak ombudsmanlık kurumunun karşılaşılabileceği iş yüküne ilişkindir. Bu durumda da bir ön büro faaliyeti oluşturularak kurumun çalışma alanına girmeyen başvuruların reddedilmesi ve ilgili makamlara yönlendirilmesi mümkündür. Son olarak yapılan eleştiri, ülkemizde fazlaca ayrıntı içeren idari etkinliklerin değerlendirilmesinin tek bir kişiye bırakılmasının çok doğru olmadığı ve bu durumun suistimal edilebileceği yönündedir. Bu sorun karşısında son yıllarda uzmanlık gerektiren alanlarda farklı ombudsmanların görevlendirilmesi yoluna gidilmektedir. Ayrıca, ombudsmanın görevini suistimal etmesi halinde yetkili organlar tarafından görevinden alınabilmesi mümkündür<sup>117</sup>.

## **VI. DÜNYA'DA KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU UYGULAMALARI**

### **A. İSVEÇ**

İsveç'te 1809 tarihli Anayasa ile ombudsmanlık müessesesi faaliyete geçirilmiş olup yaklaşık iki yüz yıllık bir geçmişi bulunmaktadır. Vatandaşların bireysel haklarının idareye karşı korunmasından sorumludur. Ombudsman, İsveç parlamentosu tarafından ülkenin tanınmış hukukçuları arasından seçilmektedir. Görev süresi dört yıl olup bu sürenin bitiminden sonra tekrar seçilebilir. Sadece kendisini seçen parlamentoya karşı sorumlu olup hükümete karşı hiçbir şekilde sorumluluğu bulunmamaktadır<sup>118</sup>.

---

<sup>115</sup> Süler, a.g.m., s.165.

<sup>116</sup> Avşar, a.g.e., s.167.

<sup>117</sup> Süler, a.g.m., s.165.

<sup>118</sup> Kestane, a.g.m., s.135.

Ombudsman'ın denetim alanı İsveç'teki bir kuruluşa verilen en geniş denetim alanıdır. Her Ombudsman'ın kendine ait denetim alanı olmasına rağmen, bir tür esneklik vardır; bu alanlar arasında çok kesin olarak belirlenmiş sınırlar yoktur. Yani gerektiğinde bir Ombudsman başka bir Ombudsman'ın denetimi altında olan bazı vakaları kendi üzerine alabilir. Ombudsman'ın denetim alanı bütün devlet ve belediye kuruluşlarını, mercilerini ve personellerini kapsamaktadır. Buna adliye mahkemeleri ve idari mahkemelerde olmak üzere bütün mahkemeler dahildir<sup>119</sup>.

Parlamento Ombudsmanı'na yapılacak başvurular yazılı olmalıdır. Başvuru dilekçesinde vatandaş şikayetini net bir şekilde belirtmelidir. Hangi kurumun, hangi sebepten dolayı şikayet edildiği, şikayet edilen olayın tarihi, şikayet sahibinin adı, soyadı ve adresi yazılmalıdır. Ayrıca konunun açıklığa kavuşması açısından delil teşkil eden dokümanlar varsa onlar da dilekçeye ilave edilmelidir. Özgürlüğü herhangi bir sebepten dolayı (mesela cezaevinde bulunma gibi) kısıtlanmış bulunan vatandaşlar hiçbir engelleme maruz kalmadan Ombudsman'a başvurabilmelidirler. Herhangi bir şikayet Ombudsman'dan önce başka bir devlet otoritesine de yapılmış ise ve o kurum tarafından henüz neticelenmişse, Ombudsman bu şikayetin neticelenmesini o kurumdan isteyebilmektedir. Hatta önceden izin alınarak olay, mahkemeye bile aktarılabilir. Ombudsmana başvurulacak şikayet konusu olaylarda, bir zaman aşımı söz konusu olmaktadır. İstisnai bir durum olmağı takdirde, Parlamento Ombudsman'ı iki ve daha önceki yıllara ait sorunlarla ilgilenmemektedir<sup>120</sup>.

İsveç'te Ombudsmanlar kamu görevleri sırasında yasaları çiğneyen görevlilere karşı soruşturma veya disiplin soruşturması açabilmektedirler. Ancak bugün Ombudsmanların elindeki asıl güç, görevini savsaklayan personeli uyarma ve eleştirme yetkileridir. Eğer Ombudsmanlar bir görevlinin karar veya işlemini ceza gerektirmemekle birlikte yetersiz, yersiz veya akıldışı bulursa, sorunun nasıl çözümleneceğini belirtebilmektedir. Ayrıca kanunun eşit şekilde ve doğru uygulanmasını sağlamak için görüşlerini bildirmek yetkisi de vardır. Dava açmanın yanı sıra Ombudsman, ilgili otoritelere talimatlar, hatırlatmalar, beyanlar, bildirgeler gönderebilir. Eğer Ombudsman, araştırmaları sırasında uygunsuz, yetersiz veya haksız bulduğu bir durumla karşılaşır, fakat

<sup>119</sup> Babüroğlu – Hatiboğlu, a.g.m., s.39.

<sup>120</sup> Özden, “**Ombudsman; Yeni Yönetim...**”, a.g.e., ss.55-56.

olayın yeteri kadar ciddiyet taşımadığına karar verirse, sadece olayla nasıl ilgilenilmesi gerektiğine dair önerilerde bulunabilir<sup>121</sup>.

## B. FRANSA

Fransa’da Ombudsman Sistemi ilk olarak 1973’te Cumhuriyet Mediateur’ü olarak ortaya çıkmıştır. Bu kurum daha sonra eksikliklerini gidermek üzere bazı değişiklikler geçirerek bugünkü şeklini almıştır. Mediateur “arabulucu, hakem, uzlaştırıcı” anlamlarına gelmektedir<sup>122</sup>.

Ombudsman Bakanlar Kurulu kararıyla atanmaktadır. Ombudsman’ın görev süresi 6 yıldır ve 6 yılı doldurduktan sonra tekrar atanması söz konusu değildir<sup>123</sup>. Genel olarak üst düzey kamu yönetimi ya da yüksek yargı organlarında görev almış kişilerden seçilmektedir. Görevi sırasında yaptığı işlerden ve söylediği sözlerden dolayı kovuşturulamaz, aramaya tabi tutulamaz, tutuklanamaz ve mahkum edilemez. Geniş bir dokunulmazlığı bulunmaktadır<sup>124</sup>. Fransa’da idarenin eylem veya işlemlerinden şikayeti olan bir kimse Mediateur’e müracaat edebilme hakkına sahiptir. Ancak bu müracaatı doğrudan doğruya ona yapamaz, bunu sadece bir milletvekiline veya senatöre yapmak ve onların aracılığı ile şikayetini Mediateur’e iletmek zorundadır<sup>125</sup>.

Yetki alanı kamu yönetiminin her kademesine yayılmaktadır. Adli ve idari yargı yerleri üzerinde hiçbir yetkisi bulunmamaktadır. İdare ve memurlar arasındaki konularla da ilgilenmez. Geniş bir araştırma soruşturma yetkisi vardır. Soruşturduğu konu ile ilgili her türlü bilgi, belge ve dosyaya ulaşma hakkına sahiptir. Kamu yönetimi de bunu sağlamak zorundadır. Sadece, milli savunma, devlet güvenliği ve dış ilişkiler konularında bu kural uygulanmamaktadır<sup>126</sup>.

Mediateur, yaptığı incelemeler neticesinde elde ettiği sonucu hem şikayetçiye, hem de ilgili yönetime bildirmektedir. Mediateur’ün ulaştığı sonuç çerçevesinde yaptığı tavsiyelerin bir kamu görevlisi tarafından dikkate alınmaması halinde, duruma göre ya görevlinin amirine müracaat edip disiplin mekanizmasını harekete geçirmesini istemekte

---

<sup>121</sup> Fendoğlu, a.g.m., s.13.

<sup>122</sup> Özden, “**Ombudsman; Yeni Yönetim...**”, a.g.e., s.57.

<sup>123</sup> Köksal, a.g.e., s.121.

<sup>124</sup> Avşar, a.g.e., s.186.

<sup>125</sup> Kestane, a.g.m., ss.136-137.

<sup>126</sup> Avşar, a.g.e., s.186.

ya da savcılığa başvurup dava açtırabilmektedir. Bu yetkisi ile Mediateur, görevi sadece "kötü yönetim sonucu haksızlık yapıldığını saptadığında rapor düzenlemek" olan İngiliz Parlamento Komiseri'nden ayrılıp İskandinav Ombudsmanına yaklaşmaktadır. Bütün bunların sonucunda Mediateur, diğer Ombudsmanlar gibi çalışmalarını ile ilgili olarak hazırladığı raporu hem Cumhurbaşkanı'na, hem de Parlamento'ya sunmaktadır<sup>127</sup>.

Danıştay genelgesi ile tanımlanan koşullarda belirtilmiş sürekli engelli olma durumu, yetersizlik veya görevi ihmal etme söz konusu olduğu zaman<sup>128</sup>, Danıştay 2. Başkanı, Yargıtay ve Sayıştay Başkanlarından oluşan bir komitenin oy birliği ile Mediateur görevden alınmaktadır<sup>129</sup>.

### C. İNGİLTERE

Adına ombudsman denilen ve dünya literatüründe de bu isimle anılan müessese, İngiltere'de "Parlamento Komiseri" adını almaktadır. İngiltere'de Parlamento Komiserliği'nin kurulması 1961 tarihli Whyatt Komitesi raporuna<sup>130</sup> dayanmaktadır. Adı geçen bu rapor Parlamento'ya karşı sorumlu bir Parlamento Komiserliğinin kurulmasını tavsiye etmektedir. Bu tavsiye ancak Mart 1967 yılında çıkarılan Parlamento Komiserliği Kanunu ile hukukilik kazanmıştır. Bununla beraber tasarı kanunlaşmadan Eylül 1967'de Komiser şikayetleri incelemeye başlamıştır<sup>131</sup>.

1967 tarihli Parlamento Komiseri Kanunu'na göre Kraliçe bu kanun kapsamındaki soruşturmaları yürütmek üzere istediği bireyi Parlamento Komiseri olarak atayabilmektedir. Kraliçenin atama kararnamesi, Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe konulduğundan, atama gerçekte hükümet tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu şekilde atanan kişi iyi niyet gösterdiği sürece, 65 yaşında emekli oluncaya kadar görevde

---

<sup>127</sup> Kılavuz ve diğerleri, a.g.m., ss.59-60.

<sup>128</sup> Zekeriya Temizel, **Yurttaşın Yönetime Karşı Korunmasında Bağımsız Bir Denetim Organı: Ombudsman**, IULA-EMME Yayınları, İstanbul, 1997, s.107.

<sup>129</sup> Köksal, a.g.e., s.121.

<sup>130</sup> Bu rapor Singapur Yüksek Komitesi Hakimi Sir John Whyatt'ın başkanlığı altında bir komite tarafından hazırlandığı için, Whyatt Komitesi Raporu ya da Whyatt Raporu olarak isimlendirilmektedir. Aslında raporun başlığı "Vatandaş ve İdare: Şikayet Konusu Olan Hususların Düzeltilmesi"dir.

<sup>131</sup> Arslan, a.g.m., s.158.

kalabilir<sup>132</sup>. Parlamento Komiseri, Avam Kamarası, Lordlar Kamarası veya Kuzey İrlanda avam Kamarası üyesi olamazlar<sup>133</sup>.

Parlamento Komiseri, görevi süresince çalışmalarını tamamen bağımsız bir şekilde yürütmektedir. Herhangi bir hiyerarşik üstü yoktur. Bu nedenle hiç kimseden emir veya talimat almaz. Parlamento Komiseri'nin görevi, parlamento üyeleri tarafından kendisine iletilen, yönetim tarafından haksızlığa uğradıklarını iddia eden vatandaşların şikâyetlerini incelemek, soruşturmak ve buna ilişkin raporunu her yıl parlamentoya sunmaktır. Parlamento Komiseri'nin görev ve yetkileri zaman içerisinde giderek genişlemiştir. Başlangıçta yerel yönetimler ve sağlık hizmetlerini denetleme yetkisi yokken artık bu kurumlar da denetim alanına dâhil olmuştur. 1983'te yapılan değişiklikle de 44 bakanlık, tüzel kişiliği olan veya olmayan kamu kurum ve kuruluşları da denetim kapsamına girmiştir. Ancak dışişleri, yargısal işlemler, devlet güvenliğini ilgilendiren işlemler, kraliyet dominyonlarıyla ilgili işlemler, elçilik ve konsolosluk işleri, suçluların iadesi ve kaçak suçlularla ilgili işlemler, ordunun sivil ve askeri personeline ilişkin işlemler, mükâfat ve imtiyaz işlemleri denetim kapsamı dışındadır<sup>134</sup>.

Parlamento komiseri çalışmaları sırasında, milli savunma sırları da dâhil, gerekli tüm bilgi ve belgelere ulaşmada yüksek mahkemenin sahip olduğu yetkilere sahiptir. Ancak bakanlar kuruluna ait belgelerle bakanlar kurulu zabıtlarını inceleme yetkisi yoktur. Parlamento komiserinin kararlarının bağlayıcılığı yoktur. Eğer vermiş olduğu karara uyulmadığını ve haksızlığın düzeltilmediğini görürse durumu özel bir raporla hem Avam Kamarası'na hem de Lordlar Kamarası'na bildirebilmektedir<sup>135</sup>.

İngiltere'de kişiler, şikâyetlerini doğrudan Parlamento Komiseri'ne iletmezler. Vatandaşlar şikâyetlerini sadece Avam Kamarası üyesi milletvekillerine yapabilmekte ve o milletvekili de kendisine yapılan şikâyeti Parlamento Komiserine iletmektedir. Parlamento Komiseri de inceleme, araştırma, soruşturma yaparak bir rapor hazırlamaktadır. Komiser, hazırladığı raporun bir kopyasını şikâyetin incelenmesini kendisine havale eden milletvekiline, birer kopyasını da ilgili devlet dairesinin en yetkili memuruna veya ilgili

---

<sup>132</sup> Avşar, a.g.e., s.185.

<sup>133</sup> Temizel, a.g.e., s.116.

<sup>134</sup> Bahadır, a.g.m., ss.373-374.

<sup>135</sup> Bahadır, a.g.m., s.374.



idareye, kendi işlem ve eylemlerinden şikayet edilen memura ve şikayette bulunan kişiye göndermektedir<sup>136</sup>.

Parlamentonun, Avam Kamarası ve Lordlar Kamarası'nın ikazı ile Kraliçe tarafından Parlamento Komiseri görevden alınabilmektedir<sup>137</sup>. Ayrıca kendi isteği ile de doğrudan doğruya Kraliçe tarafından görevden alınması da her zaman mümkündür<sup>138</sup>.

#### D. AVRUPA OMBUDSMANI

Avrupa Ombudsmanı, AB ülkelerinde ikamet eden kişilerin, kuruluşların ve şirketlerin haklarını her hangi bir kötü yönetim uygulaması karşısında korumakla görevli denetleme kurumu ve şikayet merciidir. Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği Konseyi, Avrupa Parlamentosu, Avrupa Çevre Kurumu, Avrupa Çalışma Güvenliği ve Sağlık Kurumu Ombudsman'ın incelemeye alabileceği kurumlardan bazılarıdır<sup>139</sup>. AB üyesi ülkelerinde ombudsman sisteminin başarılı sonuçlar vermesi ve böylesi bir kurumun AB kurucu felsefesine sağlayacağı olumlu katkılar sebebiyle 7 Şubat 1992 tarihli Maastrich Antlaşmasıyla Avrupa Birliği Ombudsmanı kurulmuştur<sup>140</sup>.

Avrupa Ombudsmanı, kötü yönetim ve yetersiz veya başarısız yönetim, ayrımcılık, yetkinin kötüye kullanılması gibi konularda gelen şikayetleri incelemektedir. AB üyesi devletlerin vatandaşları veya üye ülkelerde ikamet eden şahıslar Ombudsman'a şikayette bulunabilmektedirler<sup>141</sup>.

Avrupa Ombudsmanı'nın kurulmasının arkasındaki temel nedenler, büyük ölçüde ulusal ombudsmanların ortaya çıkışıyla benzerlik göstermektedir. İlk olarak, Avrupa Adalet Divanı'na başvuruların pahalı, uzun ve karmaşık prosedürler gerektirmesi ve Divan'ın hakkaniyet gibi değerler üzerinden değil de dar yasal sınırlamalar çerçevesinde hareket etmesi sıradan bireylerde çekincelerin oluşmasına yol açmaktadır. İkinci olarak,

---

<sup>136</sup> İsmet Tayşi, "Ombudsman Kurumu ve Ülkemizde Uygulanabilirliği", **Sayıştay Dergisi**, Nisan Haziran Özel Sayı, Sayı 25, 1997, s.111.

<sup>137</sup> Köksal, a.g.e., s.120.

<sup>138</sup> Arslan, a.g.m., s.159.

<sup>139</sup> Şafaklı, a.g.m., s.170.

<sup>140</sup> Ramazan Şengül, "Avrupa Birliği Yönetmel Alanında Kötü yönetimle Mücadele Eden Bir Kurum: Avrupa Birliği Ombudsman", s.4.  
[http://akademikpersonel.kocaeli.edu.tr/ramazan.sengul/bildiri/ramazan.sengul10.06.2010\\_17.05.18bildiri.pdf](http://akademikpersonel.kocaeli.edu.tr/ramazan.sengul/bildiri/ramazan.sengul10.06.2010_17.05.18bildiri.pdf) (Erişim Tarihi :02.10.2011)

<sup>141</sup> Şafaklı, a.g.m., s.170.

Avrupa Parlamentosu üyelerinin harekete geçirilmesi ise her ülkenin kendi özel şartları ölçüsünde mümkün olabilmektedir. Üçüncü olarak, Birliğe yeni üyelerin katılmasıyla birlikte yaşanan nüfus artışı ve buna paralel olarak Birlik bürokrasisinin genişlemesi vatandaşların şikâyetlerinin incelenmesi ve kötü yönetim uygulamalarının denetlenmesinde yeni mekanizmalara duyulan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır<sup>142</sup>.

Her Avrupa vatandaşı veya Avrupa Birliğinde ikamet eden vatandaşlar ve Parlamento dahil olmak üzere tüm tüzel kişiler Ombudsman'dan kötü yönetim veya yönetimin kötüye kullanılmasına ilişkin tüm idari suçlamaları araştırmasını isteyebilirler. Avrupa Ombudsmanı soruşturmalarını genellikle şikâyet üzerine yürütse de, re'sen de soruşturma açabilmektedir<sup>143</sup>. Avrupa Ombudsmanı, AB kurum ve organlarının bütün belgelerine serbestçe erişim imkanına sahiptir.

Ombudsman, mahkemelere intikal etmiş şikâyetlere bakmaz. AB Adalet Divanı ve Asliye Mahkemesi yetkisi dışındadır. Ulusal, bölgesel ya da yerel yönetimlerle ilgili şikâyetlerin konusu AB ile ilgili olsa da inceleyemez. İşyerleri ya da özel kişilerle ilgili şikâyetler de görev alanı dışında kalmaktadır. Ombudsman, şikâyet edilen kurumu arar, bilgi ister ve şikâyetin giderilmesi için üç aylık süre verir. Şikâyet edilen kurum Ombudsman'a bilgi vermekle sorumludur. Ayrıca Parlamento'ya ve şikâyetçiye rapor sunar. Ombudsman, Avrupa Parlamentosu tarafından 5 yıllık süre için seçilir. Yardımcı sekreteryası bulunmaktadır. Merkezi Strasburg'daki Avrupa Parlamentosu binasındadır<sup>144</sup>. Avrupa Ombudsmanı şikâyetleri incelerken Avrupa Birliği Parlamentosu, Konsey ve Komisyon karşısında tam bağımsızdır. Ombudsmanın bağımsızlığı esas olduğundan hiçbir üye devlet veya kurum tavsiyede bulunamaz<sup>145</sup>.

Görevini yerine getirmesi için gerekli şartları artık taşımaması veya yetkisini kötüye kullanmaktan dolayı suçlu bulunması durumunda ombudsman, Avrupa Parlamentosu üyelerinin onda birinin talebi üzerine Avrupa Adalet Divanı tarafından görevden alınmaktadır. Bu durumda, yeni ombudsman seçilene kadar eski ombudsman

---

<sup>142</sup> Özer Köseoğlu, “Avrupa Ombudsmanının Hukuki Statüsü, İşleyişi ve Kurumsal Etkinliği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 79, s.38

<sup>143</sup> <http://www.mess.org.tr/ab/absol/Avrupa%20Ombudsmani.pdf> (Erişim Tarihi: 08.12.11)

<sup>144</sup> Şafaklı, a.g.m., s.171.

<sup>145</sup> Şengül, “Avrupa Birliği Yönetel...”, a.g.m., s.4.

görevine devam eder. İstifa durumunda ise; üç ay içinde yeni bir ombudsman seçilmektedir<sup>146</sup>.

---

<sup>146</sup> Köseoğlu, a.g.m., ss.44-45.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

# KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDEKİ İŞLEVİ

## I. VERGİ SORUNLARININ ÇÖZÜM YOLLARININ YAYGIN AKSAKLIKLARI

Kamu yönetiminin geliştirilmesi ve daha etkin kılınabilmesi, ortaya çıkan sorunlara çözüm bulunabilmesi için, çeşitli yöntemler kullanılarak denetlenmesi gerekmektedir. Kamu yönetimin denetlenmesinde “siyasi denetim, idari denetim, ombudsman denetimi, yargı denetimi, baskı grupları ve kamuoyu denetimi, yönetimde açıklık” olmak üzere çeşitli yöntemler kullanılmaktadır<sup>1</sup>.

Ancak bu denetim yollarının işleyişinde bir takım aksaklıklar bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile bunların her birisinin işleyişi itibariyle kapatamadıkları bazı ciddi aksaklıkları bulunmaktadır. Ayrıca bu denetim sistemlerine vatandaşların büyük bir kısmı nasıl başvuracağını ve ne şekilde bunlardan faydalanabileceğini bilmemektedirler. Çünkü bürokrasinin karmaşık yapısı, vatandaşların bu kurumlardan yararlanmasını en aza indirmektedir<sup>2</sup>. Ombudsman denetimi de, ortaya çıkacak bu tür aksaklıkların diğer denetim türleriyle birlikte, giderilmesini sağlayacak ve bireylerin bu kurumlara daha kolay başvurmasında, hak ve özgürlüklerinin korumasında yardımcı olacaktır.

### A. YARGI DENETİMİNİN AKSAKLIKLARI

Yönetimin yargısal denetimi, yönetim mekanizmalarının işleyişinden doğan uyumsuzlukları kesin çözüme bağlama yetkisinin, yönetimden ayrı ve bağımsız bir organa verilmesi amacını gütmektedir. Bu tür denetimin asıl amacı, yönetim karşısında

<sup>1</sup> Hüsamettin İnaç-Feyzullah Ünal, “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesinde Yönetimde Açıklığın Önemi ve Uygulanma Düzeyi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:18, Ağustos 2007, <http://sbe.dpu.edu.tr/18/41.pdf> (Erişim Tarihi: 15.12.11)

<sup>2</sup> Özden, “**Ombudsman; Yeni Yönetim...**”, a.g.e., s.87.

yönetilenlerin ve kamu görevlilerinin korunmasını sağlamaktır<sup>3</sup>. Ancak, bu denetimler yönetilenlerin hak ve menfaatlerinin korunması, mağdurların zararlarının giderilmesi bakımından yetersiz kalmaktadır. Siyasi denetim, hükümetin denetlenmesine imkan vermekte ama yönetilenlerin kişisel başvuruları Dilekçe Komisyonu dışında değerlendirilmektedir. İdari denetim yollarında idarenin tarafı davranarak kendisini tutması endişeleri doğmaktadır. Oysaki idarenin denetlenmesinden idarenin değil, yönetilenlerin hak ve menfaatlerinin teminat altına alınması anlaşılmalıdır. Bunu sağlamak için de yargı denetimi devreye girmektedir<sup>4</sup>.

Bütün siyasi sistemler, hukuk devletinin bir gereği olarak, idarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı denetimini kabul etmişlerdir. Yargı denetiminin amacı, yönetilenleri idare karşısında korumaktır. Ancak yargı denetimini her zaman işletmek mümkün değildir. Prensip itibarıyla yargı denetimi uyumsuzluk halinde görev görmektedir. Yargı denetiminin sınırlı oluşu ve aynı zamanda geç sonuç alınması yargı denetimi dışında idarenin denetlenmesini zorunlu kılmıştır<sup>5</sup>.

Yargı denetimi, denetim yöntemleri arasında en etkili ve bağlayıcı olan bir yol olmakla birlikte; bu yöntemin yetersiz kaldığı noktalar, uygulanmasında karşılaşılan güçlükler bulunmaktadır. Bu güçlükler bakıldığında en başta işlemlerin karmaşıklığı, pahalılığı ve -özellikle ülkemizde- yavaşlığı göze çarpmaktadır<sup>6</sup>.

Sonuçları bakımından yargı denetimi en etkili yoldur. Uyuşmazlığı sona erdirmekte, düzenlediği toplumsal ilişkilere kesinlik ve istikrar getirmektedir. Ancak, doğurduğu güçlüklerden dolayı, adli davalarda olduğu gibi idari davalarda da ancak bir avukatın yürütebileceği teknik hukuk bilgisine ve tecrübesine ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca yargılama işlemlerinin karmaşıklığı, teknik hukuk bilgisini gerektirmesi ve yargılamanın yavaş işlemesi gibi sebeplerle yargının idareyi denetlemesinde sınırlı bir etkiye sahiptir<sup>7</sup>. Bunun yanında avukat ücretleri, mahkeme harçları, bilirkişi ücretleri gibi harcamalardan dolayı vatandaş, idare karşısında haklarını aramada isteksiz kalmaktadır.

---

<sup>3</sup> Ömer Köse, **Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay 145. Yıl Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Mayıs 2007, s.11.

<sup>4</sup> Avşar, a.g.e., ss.20-21.

<sup>5</sup> Kestane, a.g.m., s.130.

<sup>6</sup> Özden, **“Ombudsman; Yeni Yönetim...”**, a.g.e., s.87.

<sup>7</sup> Eryılmaz, a.g.m., s.97.

Vergi incelemeleri sonucunda ödenen verginin gerçeğe uygun olmaması, beyan edilen matrahın idare tarafından düşük olduğunun belirtilmesi, zamanında bildirim ve beyanda bulunulmaması gibi nedenlerle ortaya çıkan uyuşmazlıkların sayısının fazla olması, mükellefin idareye olan güvenin azalması ya da idareden bir sonuç elde edemeyeceğini düşünmesi gibi sebeplerle mükellef yargı yolunu tercih etmektedir. Ancak bu sefer de idarenin iş yükü azalırken, yargının iş yükü artacak, kararların verilme süresi uzayacak belki de yargı yolunda yapacağı masraflar ödeyeceği vergi veya cezaların üstüne çıkacaktır. Bunun sonucunda da mükellefin yargıya olan güveni de zedelenecektir. İşte bu karmaşıklığın giderilmesi ve işin yargıya intikal etmeden çözülmesi için vergi idaresi dışında ayrı bir kuruma ihtiyaç duyulmaktadır. İdarenin çözüme ulaştıramadığı uyuşmazlıkların ombudsman tarafından incelenerek çözüme kavuşturulması, vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözümlenmesine büyük katkı sağlayarak uyuşmazlıklarına yargıya taşınması yolunu daraltacaktır. Böylelikle yargının yükü azalacak ve yargılama sürecinde yaşanan olumsuzluklar azaltılmış olacaktır.

## B. İDARİ DENETİMİNİN AKSAKLIKLARI

Yönetmelik kuruluşlar tarafından yapılan denetime idari denetim denmektedir. İdarenin kendini denetlemesine iç denetim, bir başka idare tarafından denetlenmesine ise dış denetim denmektedir.

Yönetmelik kurum ve kuruluşların eylem, işlem ve kararlarının yasallık, düzenlilik ve örgüt içi amaçlara uygunluk açılarından denetlenmesinde en etkin yöntem, yine bu kurum ve kuruluşların kendi oluşturdukları mekanizmalar aracılığıyla denetlenmesidir. Yönetmelik denetimin en bilinen şekli, hiyerarşik denetimdir. Bu tür denetim, hiyerarşik örgütlenmenin bir gereği olarak üstlerin astlar üzerinde sahip oldukları gözetim ve kontrol yetkilerini ifade etmektedir. Her yönetici eyleminden dolayı üstüne karşı sorumludur. Hiyerarşik denetim, daha çok kamu görevlilerinin keyfi hareket etmelerini engellemek, makamlarını kişisel çıkarları için kullanmamalarını sağlamak, idari işlem yaparken kamuoyunun beklenti ve eleştirilerini de dikkate almalarını sağlamak gibi sayısını çoğaltabileceğimiz nedenlerden dolayı yapılmaktadır<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Köse, a.g.e., ss.10-11.

Hiyerarşik denetim, hiyerarşik yapı içerisinde yer alan üstlerin astlarını denetlemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Üstlerin astları üzerinde, atama, sicil verme, yükseltme, disiplin cezası uygulama ve görev yerlerini değiştirme gibi hiyerarşik yetkileri bulunmaktadır. Hiyerarşik üstler, emri altında bulunan personelin işlemlerini her zaman denetleyerek onlara yön vermek durumundadırlar<sup>9</sup>. Ancak yönetsel denetimin bir türü olan hiyerarşik denetimin de bazı sınırları ve dezavantajları olduğu görülmektedir.

Öncelikle hiyerarşik yetki, karmaşıklığa neden olabilmektedir. Bir kamu örgütü ne kadar çok personel barındırıyorsa ve o örgütte ne kadar çok alt birim varsa o kurumdaki üst yönetici alttakileri o kadar daha az tanımış olacak ve olayları takip etmekte güçlük çekecektir. Ayrıca alttaki personel her bir alt birimin yöneticisi ile üst düzey yöneticisi arasında, yani birden fazla amir arasında, kalabilir ve hangisine ayak uyduracağı konusunda tereddüt yaşayabilmektedir<sup>10</sup>.

Ayrıca alt ve üst arasında bilgi akışının da doğru, düzenli ve sürekli yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde kurum içindeki iletişim yetersiz kalacak, alt ve üst birbirinden habersiz kalacaktır. Buda hiyerarşik denetimin verimsiz olmasına neden olacaktır.

Hiyerarşik denetimin bağımsız ve tarafsız olarak yapıldığı söylemek pek mümkün değildir. Zira hiyerarşik denetimde, denetimi yapan kişiler idarenin çalışanı olduğundan ve denetimi yaptıkları kişilerle organik bağı bulunduğundan subjektif olarak hareket etme olasılığı yüksektir. Diğer taraftan iç denetimde, denetlenen ile denetleyicinin aynı kurumda çalışmaları ve aynı kültürü almış olmaları nedeniyle olaylara objektif bir bakışla yaklaşması ve mükellefle empati kurması beklenemez. İşte böyle bir durumda mükellefin yargı yoluna gitmeden tercih edebileceği ikinci bir kurumun olması hem yargının yükünü hafifletecek hem de mükellefin idareye olan güvenini zedelemeyecektir.

### C. PARLAMENTO (SİYASAL) DENETİMİNİN AKSAKLIKLARI

İdare üzerinde uygulanan en önemli denetim yollarından biri siyasi organlarca yapılan denetimdir. Her ülkede yasama organı, bütçe kanunu görüşmeleri, araştırma, soruşturma, genel görüşme ve soru önermeleri ile ayrıca yasa tasarısı ile tekliflerinin

<sup>9</sup> İnaç-Ünal, a.g.m.

<sup>10</sup> Özden, “**Ombudsman; Yeni Yönetim...**”, a.g.e., ss.88-89.

görüülmesi esnasında bürokrasiyi denetlemektedir. Ancak, yasama organının bürokrasi üzerindeki denetimi doğrudan değil, dolaylıdır. Parlamento bürokrasiyi, hükümet vasıtasıyla denetlemeye çalışır. Parlatentonun idareyi dolaylı olarak bir diğer denetim şekli de vatandaşın dilekçe hakkını kullanarak parlamentoya müracaat etmesi ile yapılmaktadır<sup>11</sup>. Bu yolla TBMM, yurttaşların başvurusu üzerine harekete geçmekte ve ilgili konuya müdahil olmaktadır. TBMM İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu da önemli bir denetim işlevi görmektedir<sup>12</sup>.

Parlamento denetimi, yönetimin denetimi adına oldukça önemli ve faydalı bir denetim mekanizmasıdır. Ancak bu denetim şeklinin de kendi yapısıyla ilgili nedenlerden dolayı karşılaştığı bazı sorunlar ve sınırlamalar bulunmaktadır<sup>13</sup>.

Denetlenecek yönetsel işlemlerin çok çeşitli ve geniş bir düzeye yayılması, yönetsel çalışmaların genellikle yönetimin içinde kalması ve çoğu kez gizli bulunması, öte yandan yasama organının her konu ve olaya yönelik ayrıntılı kuralları önceden kararlaştıramaması, yönetimin birçok alanda denetim dışı kalma olasılığını güçlendirmektedir. Bu nedenle kapsamlı ve sistemli denetim mekanizmalarının oluşturulmasına gereksinim duyulmuştur<sup>14</sup>. Ayrıca Parlatentoların iş hacimlerinin, kamusal faaliyetlerin artış göstermesinden dolayı genişlemiş olması da verimli bir denetimin yapılmasını engellemektedir.

---

<sup>11</sup> Kestane, a.g.m., ss.130-131.

<sup>12</sup> Kuluçlu, a.g.m., s.6.

<sup>13</sup> Özden, “**Ombudsman; Yeni Yönetim...**”, a.g.e., s. 89.

<sup>14</sup> Köse, a.g.e., s.9.



**Tablo 2: TBMM Dilekçe Komisyonuna Gelen Dilekçe Sayısı**

18. DÖNEMDE GELEN DİLEKÇE SAYISI :	4300
19. DÖNEMDE GELEN DİLEKÇE SAYISI :	4147
20. DÖNEMDE GELEN DİLEKÇE SAYISI :	2313
21. DÖNEMDE GELEN DİLEKÇE SAYISI :	3187
22. DÖNEMDE GELEN DİLEKÇE SAYISI :	12447
23. DÖNEMDE GELEN DİLEKÇE SAYISI :	9123
24. DÖNEMDE GELEN DİLEKÇE SAYISI :	9619
18. DÖNEMDE KARAR OLAN DİLEKÇE SAYISI :	3823
19. DÖNEMDE KARAR OLAN DİLEKÇE SAYISI :	4140
20. DÖNEMDE KARAR OLAN DİLEKÇE SAYISI :	2142
21. DÖNEMDE KARAR OLAN DİLEKÇE SAYISI :	2958
22. DÖNEMDE KARAR OLAN DİLEKÇE SAYISI :	11579
23. DÖNEMDE KARAR OLAN TOPLAM DİLEKÇE SAYISI :	8846
24. DÖNEMDE KARAR OLAN TOPLAM DİLEKÇE SAYISI :	3497
<b>KAMU KURUM VE KURULUŞLARINDA CEVAP BEKLEYEN DİLEKÇE SAYISI :</b>	<b>250</b>
<b>KOMİSYONDA GÖRÜŞÜLMEKTE OLAN DİLEKÇE SAYISI</b>	<b>479</b>
<b>MEVZUATA UYGUN OLMADIĞI İÇİN İŞLEMDEN KALDIRILAN DİLEKÇE SAYISI :</b>	<b>271</b>
<b>KAMU KURUM VE KURULUŞLARINA GÖRE DAĞILIM :</b>	<b>1833</b>

**Kaynak:** [http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/dilekce\\_komisyonu\\_web.dilekce\\_istatistik2](http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/dilekce_komisyonu_web.dilekce_istatistik2) (Erişim Tarihi: 13.09.12)

Dilekçe Komisyonunun; Başkan, Başkanvekili, Sözcü ve Kâtibinden oluşan Başkanlık Divanı<sup>15</sup>, komisyona gelen dilekçeleri ön incelemeden geçirmektedir. Bu durumda Dilekçe Komisyonuna gelen dilekçe sayısına ve bu komisyondaki üye sayısına bakıldığında, her bir üyenin içinden çıkamayacağı kadar çok dilekçe geldiği görülmektedir. 22. Dönemde gelen dilekçe sayısını göz önüne alırsak, Dilekçe Komisyonu Başkanlık Divanı üyelerinden her birinin inceleyeceği kişi başına düşen dilekçe sayısı ortalama 3.112 olmaktadır. Ön elemenden geçen bu dilekçeler 15 kişiden oluşan Dilekçe komisyonuna sunulduğunda yine kişi başına düşen sayı oldukça fazla olmaktadır.

<sup>15</sup> Türkiye Büyük Millet Meclisi İç Tüzüğü, Md.116.

Bir insanın bu kadar çok dilekçeyi sağlıklı bir şekilde inceleyip doğru kararlar alabilmesi neredeyse imkansızdır. Ayrıca Dilekçe Komisyonu üyesi milletvekillerinin tek görevinin bu olmadığını da düşünürsek vatandaşların şikayetlerinin tam anlamıyla incelendiği söylenemez<sup>16</sup>. Bu durumda işi sadece vergi uyuşmazlıkları çözmek olan bir vergi ombudsmanın oluşturulması, milletvekillerinin üzerinde bir yük oluşturan bu durumu ortadan kaldırıp; yönetim, bütçe, para basılması, kanun hükmünde kararnamelerin çıkarılması vb. konularda daha fazla çalışmalarına imkan sağlayacaktır. Oluşturulacak vergi ombudsmanı dilekçe komisyonunun yaptığı işi yapacak ve tek işi bu olacağından mükelleflerin şikâyetlerini tam anlamıyla inceleyecek ve vergi uyuşmazlıklarını daha kısa sürede çözüme kavuşturacaktır.

#### D. MEDYA VE KAMUOYU DENETİMİNİN AKSAKLIKLARI

Kamuoyunun bilgilendirilmesi, denetimin en önemli demokratik işlevlerinden birisidir. Çağdaş denetim örgütleri açısından faaliyetlerinin ve raporlarının medya aracılığıyla baskı grupları, meslek kuruluşları ve genel kamuoyu nezdinde ilgi ve tartışma alanı bulmasının sağlanması, büyük bir önem taşımaktadır. Kamu kaynaklarının kullanımı ve yönetimi konusunda toplumun bilgilendirilmesi, yüksek denetim kurumları için artık bir hak değil, bir sorumluluk haline gelmektedir. Basın bir yandan yönetilenlere idare hakkında bilgiler duyurma, diğer yandan yönetilenlerin isteklerini idareye ulaştırma gibi iki yönlü bir işlev yerine getirmektedir. Yönetilenlerle idare arasındaki haberleşmede bir tür köprü kurmaktadır. Denetimin amacına ulaşmasında, medyanın gücünden yararlanılması gerekmektedir. Çünkü medya, günümüzde en etkili kamuoyu oluşturma aracıdır<sup>17</sup>.

Kamuoyu, dernekler, sendikalar, siyasi parti üyeleri ve basın gibi araçlarla ortaya çıkmaktadır. Hür ve tarafsız olan bir basın, halka hizmet etmeyi iyi bir görev kabul eden devlet örgütü için önemli bir yardımcı unsur olmaktadır. Gücünün farkında olan, uyanık bir kamuoyu, yönetimi denetlemede etkili bir araç olmaktadır. Kamuoyunun gücünün ve etkisinin yönetim tarafından bilinerek kabul edilmesi, yönetimin kanunlara aykırı

<sup>16</sup> Özden, “Ombudsman; Yeni Yönetim...”, a.g.e., s.90.

<sup>17</sup> Köse, a.g.e., s.95.

hareketlerini kısıtlamakta, yönetimin diğer denetleme yollarına duyulan gereksinimini azaltmaktadır<sup>18</sup>.

Medya ve baskı gruplarının, kamuoyunun oluşumunda ciddi bir etkisinin olması onların aynı oranda faydalı ve zararsız oldukları anlamına gelmemektedir. Tam tersine aynı oranda da tehlikeli olabilmektedirler. Medyanın tarafsızlığının ve sağduyusunun tartışmalı olduğu göz önünde bulundurulursa, objektif olmayan, taraf tutan medyanın ülkede yönetimin denetlenmesinde faydadan çok zararı olacaktır<sup>19</sup>.

Kamuoyunu etkilemenin başlıca tekniği, basın-yayın yoluyla yapılan propaganda çalışmalarıdır. Gazete, dergi, broşür, bildiri, ilan ve radyo-televizyonların sermaye gruplarının ve iş çevrelerinin etkisi altına girdiği görülmektedir. Ülkemizde özel radyo ve televizyonlar, kamuoyunun oluşturulmasında ve yönlendirilmesinde alternatif yeni araçlardır. Basının önemli olayları gündeme getirerek ya da gizli bir olayı açığa çıkararak, hükümet krizlerine de neden olduğu görülmektedir<sup>20</sup>.

Kamuoyu denetiminin ülkemiz açısından yeterince işlevsel olduğunu söylemek zordur. Türk kamu yönetimi anlayışında yöneten ve yönetilen ayrımı kendini açıkça hissettirmektedir. Yönetime katılma ve onu denetleme, kısmen de olsa seçimlere katılmayla mümkün olmaktadır<sup>21</sup>.

Bu açıdan bakıldığında iktidar ve muhalefet kendi çıkarları için medyayı kontrol etme isteği duyacaklardır. İktidarın da muhalefetin de kontrolünde olan medya sürekli onların başarısını ya da başarısızlığını yansıtacaktır. Örneğin; iktidarın kontrolünde olan medya, iktidarın aldığı kararlarla ülke çok iyi yönetiliyormuş gibi gösterecek; enflasyon, işsizlik gibi olumsuzluklara değinmeyecektir. Aksine muhalefetin kontrolünde olan medya ise, ülkenin yönetiminin çok kötü olduğunu, ülkenin kaos içinde olduğunu vurgulayacaktır. Medyanın kitleleri etkileyebilme gücüne rağmen, taraflı tutumundan dolayı yönetimde ortaya çıkan aksaklıklar gösterilmeyecektir. İşte bu yüzden medyanın mükemmel bir denetim aracı olması mümkün değildir. Bundan başka, medyanın reyting kaygısına düşmesi ve olayları abartması ya da insanların duygularını kullanarak sömürmesi gibi durumlardan dolayı da medyanın doğru ve dürüst bir denetim aracı olması mümkün

---

<sup>18</sup> İnaç-Ünal, a.g.m.

<sup>19</sup> Özden, “**Ombudsman; Yeni Yönetim...**”, a.g.e., s.91.

<sup>20</sup> Eryılmaz, a.g.m., s.98.

<sup>21</sup> Kuluçlu, a.g.m., s.7.

olmamaktadır. Ayrıca medya mensupları yönetsel gizlilik nedeniyle gerekli bilgiye bazen ulaşamazlar. Bu da onların kamuoyunu aydınlatma görevlerinin zayıflamasına neden olmaktadır.

Medyanın aksak yönleri olduğu kadar kamuoyu denetiminin de aksayan yönleri bulunmaktadır. Kamuoyu, sosyolojik anlamda bir grup teşkil eden bazı insanların fikirlerini yansıtmaktadır. Yönetimle ilgili herhangi bir konuda kamuoyu bazen haklı olan yönetimin tarafını değil de, özel bir menfaati olan bir grup insanın düşüncelerinin savunup, yayabilmektedir. Bunun dışında, otoriter rejimler kamuoyunu denetimleri altında tutmakta ve kamuoyunun taraflı olmasını sağlamaktadır. Böyle güdümlü oluşturulan kamuoyu da yönetimin aksaklıklarını görüp denetlemekten ziyade, yönetimin haksızlıklarını meşrulaştırma yoluna gitmektedir<sup>22</sup>.

Konuya vergisel açıdan baktığımızda gerek gazetelerde, gerek dergiler de gerekse de e-gazeteler veya e-dergiler de vergi ile ilgili yazı ve yazarların oldukça az olduğunu görülmektedir. Medyanın bu konuda yapacağı şey, insanları bilgilendirmek adına vergi ile ilgili bilgi sahibi kişilerin çeşitli makaleler yazmalarını teşvik etmek, akademisyenlerle bağlantıya geçerek onların görüşlerine yer vermektir. Bu sayede vatandaşlar, bilim insanlarının görüşlerine daha çok itibar edecek, onların verdiği tavsiyeleri uygulayacaklardır. Böylelikle vergi açısından daha bilinçli bir toplum ortaya çıkacaktır.

Sonuç olarak baktığımızda, ombudsman denetimi, yürütmeden ve idareden bağımsız bir organ tarafından yerine getiriliyor olmakla idari denetimden, ombudsman tarafından alınan kararların hukuken bağlayıcı nitelikte olmamasıyla da yargı denetiminden ayrılmaktadır. İşte bu nedenledir ki hukuken bağlayıcı kararlar alamayan ombudsman, kararlarının idare üzerindeki etkililiğini sağlayabilmek amacıyla, gerek yurttaşlarla, gerek idareyle, birebir, şekilcilikten uzak ve samimi ilişkiler kurmak ve medyayla ilişkilerini, gerektiğinde kamuoyu denetimini harekete geçirmeye yetecek düzeyde tutmak zorundadır<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> Özden, “**Ombudsman; Yeni Yönetim...**”, a.g.e., s.94.

<sup>23</sup> Erhürman, “Ombudsman”, a.g.m., s.159.

## II. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU’NUN SAĞLAYACAĞI FAYDALAR

Günümüzde kamu yönetiminin görevleri, yetkileri ve önemi büyük ölçüde artmıştır. Öneminin artmasıyla birlikte sorunları da, önemiyle doğru orantılı olarak artmış ve yeni kurumlara ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. İşte bu durum, yurttaşların mağdur durumda bırakmış ve onların yoğun talepleri sonucunda yönetenleri, yönetilenlerle diyalog gereksiniminden dolayı yeni formüller aramaya itmiştir. Demokrasinin halkla iletişim kurma yöntemleri günden güne yetersiz kalmış ve halkın yönetime katılımını kolaylaştıracak en azından halk ile idare arasındaki ilişkileri iyileştirecek kurum ve yöntemlere gereksiniminden<sup>24</sup> dolayı ombudsman kurumu ortaya çıkmıştır.

Ombudsman için “kamu denetçisi”, “kamu hakemi” gibi çeşitli terimler kullanılmıştır. Ombudsman, idarenin eylem ve işlemlerinden dolayı mağdur olan vatandaşların, bu mağduriyetlerinin giderilmesi ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde kalitenin sağlanması bakımından yararlı bir kurumdur.

Gerçi idarenin bütün eylem ve işlemleri, yargı denetimine tabidir. Ama o denetim, hukuka uygunluk denetimi niteliğindedir. Oysa bir kamu denetçisi eliyle yürütülecek olan denetim, bundan farklıdır. Yani, idarî hizmetlerin kalite yönünden, verimlilik yönünden, hatta yerindelik yönünden değerlendirilmesi de söz konusu olabilmelidir. Öte yandan yargı denetimi, belirli usullere bağlıdır. Genellikle zaman alan ve vatandaşlar yönünden pahalı olabilecek bir denetim yoludur. İşte denetimin daha süratli ve yargısal denetim usullerine tabi olmaksızın, kısa zamanda sonuç verebilecek ve vatandaşa herhangi bir malî yük getirmeyecek biçimde yürütülmesi, ombudsman kurumunun temel amacıdır<sup>25</sup>.

Kamu Denetçiliği Kurumu’nun öngörülme amaçları şunlardır<sup>26</sup>:

- Ülkenin yönetiminde kamunun büyümesi ve yetkilerin devredilmesi ile beraber gücün yanlış kullanımının engellenmesi amacı,
- Kamu yönetiminin ve bürokrasinin gücünün artması ile birlikte bireysel hakların korunması ihtiyacının ortaya çıkması,
- Yargının şikâyetleri çözümede yetersiz kalması,
- Kamu denetçiliği kurumunun varlığının psikolojik etkisi,

<sup>24</sup> Erhürman, “Ombudsman”, a.g.m., s.99.

<sup>25</sup> Işıkay, “Ombudsmanlık Kurumunun Avrupa...”, a.g.m.

<sup>26</sup> Abdioğlu, a.g.m., s.83.

- Kamu denetçiliği kurumunun vatandaşlara herhangi bir maliyeti olmaksızın bağımsız ve tarafsız bir uzman desteği sağlaması,
- Kamu denetçiliği kurumu yasama organınca kabul edilmiş yasaların uygulanıp uygulanmaması noktasında denetimi sağlaması.

Ülkemizde tarafsızlığı ve bağımsızlığı güvence altına alınarak sağlıklı bir şekilde kurulacak ombudsman tipi bir denetim kurumu, hem bürokrasiden yılgınlığa düşmüş; hayati olmayan, ama idarenin kötü ve mağduriyet doğuran işlem ve eylemleri karşısında vatandaşları hakkını aramaya yöneltecek; hem de yargının diğer denetim mekanizmalarının yükünü önemli ölçüde azaltabilecektir<sup>27</sup>.

Ombudsman, idarenin daha çok denetlenmesi gereksinimini giderecek araçlardan biri olarak tartışılmaktadır. Ombudsmanın kamu yönetiminin iyileştirilmesine, kamu yönetimi-birey ilişkilerinin güçlendirilmesine, insan haklarının korunmasına, hukuk devletine ve katılımcı demokrasiye katkıda bulunacağı düşünülmektedir<sup>28</sup>. Ombudsman gibi yüksek denetime sahip bir kurumun varlığı bile idarenin daha titiz davranmasa neden olacaktır. Ayrıca hazırladığı raporlarla birlikte sunduğu öneriler sayesinde idare için yol gösterici bir durum sergileyecektir.

Erhürman'a göre; ombudsmanın sağlayacağı katkılar şu şekilde sıralanabilir<sup>29</sup>:

- *Pozitif hukukun yurttaşlara tanıdığı hakların yaşama geçirilmesi konusundaki katkılar:* Yurttaşların, pozitif hukukça tanınmış hakları herhangi bir nedenden dolayı kullanamamaları, günümüz demokratik hukuk devletinin en önemli sorunlarından biridir. İşte ombudsman bu sorunların giderilmesine önemli bir katkı sağlamaya adaydır. Her şeyden önce kurum, hukukçularla çeşitli konulardaki uzmanları bünyesinde bir arada barındırabilmek gibi bir olanağa sahiptir. Bu olanak hiç kuşkusuz ki, halkın çeşitli konularda bilgilendirilmesi ve başvurularına doyurucu cevaplar alabilmesi açısından önemlidir.

- *İdareyle yurttaşlar arasındaki sürtüşmelerin azaltılması yönündeki katkılar:* Ombudsman sayesinde hatalarını fark eden idarenin, bu hataları yargı yoluna gidilmesine

<sup>27</sup> Esgün, a.g.m., s.270.

<sup>28</sup> Tufan Erhürman, "Türkiye İçin Nasıl Bir Ombudsman Formülü?", Cilt:49, Sayı:1-4, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara 2000, s.179. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/292/2661.pdf> (Erişim Tarihi: 01.09.2011)

<sup>29</sup> Erhürman, "Ombudsman", a.g.m., ss.99-102.

gerek kalmaksızın kendiliğinden düzeltilmesi, yurttaşların idarenin iyi niyetinden kuşkulanamaları sonucunu doğuracaktır. Ayrıca idare, ombudsman sayesinde, hata yapmasını engelleyen ve yaptığı hataları en kısa zamanda düzeltilmesini sağlayan bir halkla ilişkiler uzmanına sahip olacaktır.

- *Kötü yönetimin iyileştirilmesi konusundaki katkılar:* Ombudsmanın idare üzerindeki etkilerini, önleyici etkiler ve caydırıcı etkiler olarak ikiye ayırmak mümkündür. Ombudsman'ın önleyici etkisi, ombudsman tarafından sıkı bir denetime tabi tutulacağına bilincinde olan idarenin eylem ve işlemlerinde daha dikkatli davranması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Ombudsman'ın caydırıcı etkisi ise; hukuka aykırı eylem ve işlem yapmak niyetinde olan kamu görevlilerinin, yakalanmak endişesiyle bu niyetlerinden vazgeçmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu iki etkinin sonuç olarak kamu yönetiminin iyileştirilmesi yolunda bir katkı sağlayacağı kuşkusuzdur.

- *İdari yargının yükünün hafifletilmesi konusundaki katkılar:* idari yargının yükünün hafifletilmesi yolu, dava açılmasını zorlaştıracak yöntem ve kuralların konulması değil, idari yargının görev alanına giren konularda çıkan uyuşmazlıkların sayısının azaltılması ve bu konuda ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı önüne gelmeden ortadan kaldırılması sağlayacak yöntemlerin bulunmasıdır. İşte ombudsman, bir yandan kamu yönetiminin iyileştirilmesine yönelik yapacağı katkılarla daha az uyuşmazlık çıkmasını, diğer yandan da çıkan uyuşmazlıkların bir kısmının yargı önüne gitmeksizin ortadan kalkmasını sağlayarak, yönetsel yargının dava yükünün azalmasına katkıda bulunacaktır.

- *Katılımcı demokrasi idealinin gerçekleştirilmesi konusundaki katkılar:* Ombudsman, yurttaşların idareyle ilgili şikayetlerini devlete iletebilmeleri açısından son derece işlevsel olan yeni bir olanak sunmak suretiyle, katılımcı demokrasi ideali açısından da önemli bir açılım sağlamaktadır. Yurttaşlar, bir yandan şikayetleri aracılığıyla kamu yönetiminde iyileştirmeler yapılmasını sağlayarak, bir yandan da hukuka aykırı olan veya yerinde olmayan işlem ve eylemlerin kendilerinin veya sonuçlarının hukuk aleminden silinmesini sağlayarak devlet yönetimine katılmaktadırlar. Bunların yanında, en önemli katkı devletin yurttaşlarının yönetimi daha yakından ve daha kolay denetleyebilmeleri için ombudsmanı kurmuş olmasının sağlayacağı moral katkıdır.

Ombudsman kurumunun kurulması, oldukça yüzeysel vergi bilincine sahip bir vatandaşın, idarenin yapmış olduğu vergi incelemeleri sonucunda matrahın yanlış

hesaplanması, hatalı tarhiyat gibi sebeplerden dolayı kolay bir şekilde ve az bir masrafla idare karşısında hakkını aramasını sağlayacaktır. Yine aynı şekilde yapılan vergi incelemeleri sonucunda eğer idare haklı ise; bu durumda da mükellefe yargı yoluna gitmeden barışçıl bir şekilde sorunun çözülmesinde yardımcı olacaktır. Yani mükellef haklı olsun veya olmasın mutlaka açıklayıcı bir bilgiyle orta yolun bulunmasını sağlamaya çalışacaktır.

Ombudsmanın avantajları olduğu kadar, dezavantajlarının da olduğu tartışılmaktadır. Örneğin, ombudsmanın kararlarının bağlayıcı olmaması ve Türk İdari Yapısı'nda diğer denetim birimlerinin olmasından dolayı ombudsmana ihtiyaç olmadığı düşünülecektir. Ayrıca, yargı mensupları sahip oldukları otoritenin ombudsman tarafından gölgelenmesini veya onunla paylaşılmasını istemeyeceklerdir. Buna rağmen ombudsman hak ettiği şekilde uygulanmak isteniyorsa yargının da onun denetimine açılması gerekmektedir<sup>30</sup>. Ombudsman, hukuk devletinde idari yargının yerini alabilecek bir kurum olarak değil ancak ona destek olabilecek, onun dava yükünü azaltarak onun daha iyi çalışmasına yardımcı olabilecek bir kurum olarak düşünülmelidir<sup>31</sup>.

Ayrıca, ombudsmanın elinde bir sihirli değnek olduğu ve uzun yıllardır birikmiş olan sorunları bir anda çözüme kavuşturacağı beklenmemelidir. Fakat ombudsman bazı güçlü özelliklerini de görmek gerekmektedir. Anayasal statüsü, TBMM tarafından atanması, kamuoyu ve medya desteği gibi faktörler ombudsmanın gücünün artmasına sebep olacaktır<sup>32</sup>.

### III. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN İŞLEVİ

Bazı ülkelerde ombudsmanın temel işlevi, vatandaşın hak ve özgürlüklerinin korunması, bazı ülkelerde vatandaşla yönetim arasındaki ilişkilerin iyileştirilmesi, bazı ülkelerde yönetimin denetlenmesi, bazı ülkelerde ise, kötü yönetimin iyileştirilmesi ile vatandaşın kötü yönetime karşı korunmasıdır<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Arklan, a.g.m., ss.95-97.

<sup>31</sup> Kestane, a.g.m., s.140.

<sup>32</sup> Kemal Özden, **Ombudsman (Kamu Denetçisi) ve Türkiye'deki Tartışmalar**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, s.183.

<sup>33</sup> Avşar, a.g.e., ss.65-66.



Pickl'e göre ombudsmanın ana işlevi; yasalara uyulması ve kamu görevlerinin yükümlülüklerini yerine getirmesini güvenceye almaktadır<sup>34</sup>.

Genel olarak ombudsmanın temel işlevi; yurttaşları, yönetimin yasadışı, keyfi uygulamalarına karşı korumak, onların bireysel hak ve özgürlüklerine ilişkin olası tehdit ve sınırlandırmalara karşı bir güvence oluşturmaktadır. Aslında bireylerin uğradıkları haksızlıklar karşısında yargı yerlerinde hak arama olanakları bulunmaktadır. Ancak yargı yoluna başvurmak çoğu zaman daha pahalı ve daha zaman alıcı olmaktadır. Oysa ombudsman aracılığıyla hak arama, yargıya oranla daha basit, daha kolay, daha masrafsız ve çoğu zaman daha hızlıdır. Ayrıca yargı denetimi hukuka uygunlukla sınırlı iken ombudsman hukuka uygunluğun yanı sıra yerindelik denetimi de yapmaktadır<sup>35</sup>.

#### A. EĞİTİCİ İŞLEVİ

Ombudsmanlık kurumunun eğitici işlevinin ön plana çıkmasına neden olan temel faktör, gerek yönetenlerin gerekse yönetilenlerin pozitif hukuk alanındaki düzenlemelerden haberdar olmamaları ya da olsalar bile bunları kullanma konusunda bilinçsiz veya isteksiz oluşlarıdır. Demokratik hukuk devletinin temel işlevlerinden biri de yurttaşların haklarını ve bunların korunmasına ilişkin mekanizmaları öğretmektir<sup>36</sup>.

Ombudsman kurumu, bir yandan yönetenlere, bir yandan yönetilenlere yönelik olarak eğitici bir işlevi yerine getirmektedir. Bunu hazırladığı raporlarıyla ve bunların kamuoyuna açıklanmasıyla, düzenlediği tanıtım kampanyalarıyla, denetim gezileriyle yerine getirecektir<sup>37</sup>.

Örneğin, Danimarka ombudsmanının her hafta basınla buluştuğu ve yaklaşık 200 bin broşür dağıttığı, Hollanda ombudsmanının zamanının önemli bir kısmını halkla ilişkilere ayırdığı, Avusturya ombudsmanının televizyon programı yaptığı görülmektedir<sup>38</sup>.

Ayrıca bir Afrika ülkesi olan ve 1993'te onbir yıllık bir askeri diktatörlüğün ardından sivil anayasal rejime geçen Gana'da, İnsan Hakları ve Yönetmelik Adalet Komisyonu, insan hakları ihalelerine, yetkinin kötüye kullanılmasına, yolsuzluğa ilişkin

---

<sup>34</sup> Pickl, a.g.m., s.39.

<sup>35</sup> Sezen, a.g.m., s.79.

<sup>36</sup> Süler, a.g.m., s.162.

<sup>37</sup> Sağlam, a.g.m.

<sup>38</sup> Avşar, a.g.e., s.78; Sağlam, a.g.m.

yakınmaları araştırmalarının yanı sıra halkın insan hakları ve özgürlükler konusunda eğitim işlevini de üstlenmiş durumdadır. Komisyon bünyesindeki halk eğitimi birimi, öğrenciler, kamu görevlileri, askerler, polisler, kadınlar ya da dinsel gruplar gibi çeşitli toplumsal ve yönetsel kesimlere yönelik olarak düzenlediği konferans ve sempozyumlarda hem komisyonun çalışmaları hakkında bilgi vermekte hem de toplumun insan hakları konusundaki bilincini ve sorumluluğunu arttırmayı amaçlamaktadır. Öte yandan Latin Amerika ülkelerinde ombudsmanlar, kamu kuruluşlarınca ya da hükümet dışı kuruluşlarca düzenlenen ve yurttaşları, hem hakları hem de bu hakları nasıl savunacakları konusunda eğitmeyi amaçlayan programları desteklemektedir<sup>39</sup>.

Ülkemizde eğitim düzeyinin düşük olduğunu düşündüğümüzde, mükellefin sahip olduğu haklar konusunda yeterince bilgi sahibi olmamaları, olası bir vergi incelemesi, matrah beyanı ya da vergi hatalarına karşı nereye ve nasıl başvuracaklarını bilmemeleri gayet normal karşılanabilir. Bu gibi durumlarda ombudsman broşürler bastırarak ve herkesin katılabileceği seminerler düzenleyerek okuma yazma bilen bilmeyen herkese ulaşmaya çalışmalıdır. Bu seminerlerde ombudsmana başvurunun kolaylığından, çabukluğundan ve masrafsızlığından bahsetmelidir. Böylelikle idarenin, bu tip vatandaşlar üzerindeki üstünlüğü azalmış olacak, ombudsman yardımıyla vatandaşlarda vergi bilinci oluşacak, idarenin hatalarına karşı şikayette bulunabilecekleri ve onların arkasında olan bir kurumun varlığı devlete olan güven duygusunu arttıracaktır.

## B. ÖNLEYİCİ (CAYDIRICI) İŞLEVİ

Şikayetçi bireylerin açıkça esastan yoksun olan veya yargı yolu dışında başka bir şekilde giderilmesi mümkün olan şikayetlerini yargı önüne götürmesine engel olmak ombudsmanın önleyici (caydırıcı) işlevini ifade etmektedir<sup>40</sup>.

Ombudsmanın önleyici işlevi, ombudsman tarafından sıkı bir denetime tabi tutulacağını bilen idarenin eylem, işlem ve davranışlarında daha dikkatli davranması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Sadece, dava açmak konusunda cesur davranan yurttaşlarca harekete geçirilebilecek, biçimci ve yavaş çalışan yargı mekanizması tarafından değil, çok daha hızlı hareket edebilen ombudsman tarafından da denetlenebileceğini bilen idarenin,

<sup>39</sup> Sezen, a.g.m., s.80.

<sup>40</sup> Erhürman, "Ombudsman", a.g.m., s.101.

hukuka aykırı olan veya yerinde olmayan bir işlem, eylem ya da davranışta bulunurken bir kez daha düşünmek zorunda kalacağı kesindir. Ayrıca, ombudsmanın sadece şikayet üzerine değil, kendiliğinden de harekete geçme olanağına ve özellikle denetim gezilerine çıkma ve idareyi her an yerinde denetleme yetkisine sahip olması, ombudsmanın önleyici etkisini önemli ölçüde arttırmaktadır. Güçlü ve etkili bir ombudsmanın yaratabileceği caydırıcı etki, sorunları daha doğmadan ortadan kaldıracak için son derece önemlidir<sup>41</sup>.

Örneğin verginin hesaplanması aşamasında, idare çalışanlarının keyfi hareketleri, kötü niyeti ya da yoğun iş yükünden dolayı gelişigüzel vergi tarhi yapılması sonucu idare ile mükellef arasında uyuşmazlık ortaya çıkacaktır. Ombudsmanın varlığı ise; vergi idaresi üzerinde bir baskı yaratacak ve işlemlerini gerçekleştirirken daha dikkatli davranmalarına neden olacaktır. Böylelikle mükellef yargı yolunu kullanmadan sorun çözülmüş olacaktır.

### C. DÜZELTİCİ İŞLEVİ

Hukuka aykırı eylem veya işlemlerde bulunan idareyi, işlemini geri almaya veya eylemden doğan zararı gidermeye ikna etmesi ombudsmanın düzeltici işlevini ifade etmektedir. Bu yolun gerçekleşebilmesi için yurttaşların yargıya başvurmadan önce uyuşmazlığı ombudsmana götürmüş olmaları gerekmektedir<sup>42</sup>.

Ombudsman bir yandan halkı yönetimin hukuk dışı, keyfi uygulamalarına karşı korurken diğer yandan da yönetimin kendi yanlışlarını düzeltmesi için bir fırsat yaratmaktadır. Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde bilerek ya da bilmeyerek yapılan yanlışlıkların farkına varılmasına ve düzeltilmesine olanak tanımaktadır<sup>43</sup>.

Ombudsman, kamu makamlarınca işlemlerin yapılması sırasında, gözden kaçan veya bir memurun kötü niyeti yüzünden oluşan yanlışlıkların düzeltilmesine olanak veren ek bir filtre olarak düşünülebilir. Yönetimin çoğu zaman büyük bir özveriyle yerine getirdiği kamu hizmetinin doğurduğu sonuçlar üzerindeki yanlış anlamalar, kötü niyetli yorumlar da kamu denetçisinin incelemesi sonucu ortadan kaldırılabilir<sup>44</sup>.

---

<sup>41</sup> Stüler, a.g.m., s.162.

<sup>42</sup> Erhürman, "Ombudsman", a.g.m., s.101.

<sup>43</sup> Sezen, a.g.m., s.79.

<sup>44</sup> Hancı, a.g.m.

İdarece yapılan tarhiyat mükellef tarafından fazla bulunması, bundan dolayı da düzeltme, uzlaşma gibi idari çözüm yollarını tüketmesine rağmen bir sonuç alamaması durumunda yargı yolunu kullanmak isteyen mükellefin yargıya gitmeden bir alternatifi daha bulunmaktadır. Bu durumda ombudsman, vergi idaresi tarafından hesaplanan matrahın tekrar incelenmesi bir yanlışlık varsa düzeltilmesi önerisinde bulunması imkanını yeniden doğurmuş olacaktır.

#### D. KORUMA İŞLEVI

Ombudsmanlar, kurumu uygulayan ülkelerde genellikle vatandaşları kötü yönetime karşı korumak ve sahip oldukları hak ve özgürlükleri güvence altına almak gibi önemli bir işlev üstlenmektedir<sup>45</sup>. Çünkü kişi devlet kurumları karşısında korunmasız bir konumdadır. Kurumla ya da kurumda çalışan bir kişiyle ilgili şikayetini yine kurumun başında bulunan veya kurumun bağlı bulunduğu üst merciye yapmak durumundadır<sup>46</sup>.

Ombudsmanlar, yönetimin sahip olduğu kamu gücünü suistimal ederek kötüye kullanılmasına karşı yönetilenleri koruma mekanizması olarak görev yapmaktadır. Ombudsmanlar, halkı yerel yönetimlerin kötü yönetiminden kaynaklanan işlem ve eylemlere karşı koruduğu gibi, aynı zamanda yönetimi de bazı durumlarda haklı bularak koruma altına almaktadır. Bir şikayet üzerine veya kamuoyunda yaygınlaşan yolsuzluk söylentileri üzerine yürüttükleri soruşturmalar sonucunda şikayetin veya söylentilerin asılsız olduğunun tespit edilmesi durumunda ilgili yönetimin aklanmasına ve kamuoyuna ve vatandaşlara karşı güven tazeleyerek korunmasına vesile olmaktadır<sup>47</sup>.

Vatandaş, idareye onunla ilgili şikayette bulunduğu idare çoğu kez kendini haklı göstermeye çalışmakta ve bu durum vatandaşın yönetime olan güvenini zedelemektedir. Hatta yönetim, bazen de tehdit ve şantaj gibi sindirme yollarına giderek, kişinin haklı olduğu konularda hakkını aramasına engel olmaya dahi kalkışmaktadır. Ombudsman bu durumlarda da, kararlı bir şekilde yönetimin üzerine gidecek, halkın güvenini tesis edecek bir güçtür. Toplum gözünde sahip olduğu saygınlık sayesinde, mağdur olan kişinin hakkının elde edilmesinde büyük bir rol üstlenmektedir<sup>48</sup>.

---

<sup>45</sup> Temizel, a.g.e., s.41.

<sup>46</sup> Arklan, a.g.m., s.92.

<sup>47</sup> Ünal, a.g.tz., s.140.

<sup>48</sup> Arklan, a.g.m., s.92.

## E. ARAŞTIRMA, İNCELEME VE DENETLEME İŞLEVİ

Kamu denetçisinin araştırma, inceleme ve denetleme işlevi de bulunmaktadır. Bu yönüyle kamu denetçisi, yasal düzenlemelerdeki eksiklikleri ve aksaklıkları yasama organına ve ilgili idareye bildirerek önlem alınmasını sağlamaktadır. Yaptığı çalışmalar (araştırma, inceleme ve denetim faaliyetleri) sonucunda hukuksal güvenliği sağlayamadığına, adalete uygun çözüm üretemediğine kanaat getirdiğinde, yıllık ve dönemsel raporları aracılığıyla yasama organını uyarılmaktadır<sup>49</sup>.

Araştırma, inceleme ve denetleme işlevi ombudsmanın üstlendiği görevleri layıkıyla gerçekleştirebilmesi ve varoluş amacının gereğini yerine getirebilmesi için vazgeçilmezdir. Çünkü yaptığı araştırmalar neticesinde, kendisine gelen şikayetlerin doğruluk ve haklılık derecelerini öğrenebilecek ve hakkaniyete uygun çözümler önererek, mağdur olan kimselerin haklarının korunmasını sağlayabilecektir<sup>50</sup>.

Oluşturulacak bir vergi ombudsmanıya, vergi idaresine karşı güveni kalmamış ve kendini mağdur gören vatandaşların kamuoyu desteğine sahip, bağımsız ve güvenilir bir kurum olan Ombudsmana başvurarak hakkını koruma isteme talebine sahip olması mükellefin psikolojik olarak rahatlanmasını sağlayacak ve sisteme muhalif bir hale gelmesini engelleyecektir. Ancak mükellefin ombudsmana olan güvenlerini yitirmemeleri için, şikayetçi oldukları konularda ombudsmanın her türlü bilgi ve belgeyi incelemeye, vergi idaresini denetlemeye hakkı bulunması gerekir.

## F. KAMU YÖNETİMİNİ İYİLEŞTİRİCİ İŞLEVİ

Ombudsmanlık kurumu, vatandaşların yönetime karşı sahip oldukları haklar ve bunların korunması konusunda eğitici bir rol üstlendiği gibi, yönetime de faaliyetlerindeki aksamaları ve bunları düzeltici önlemleri nasıl alması gerektiği konusunda yol gösterici bir rol üstlenmektedir<sup>51</sup>.

Ombudsman, hazırladığı bireysel ve yıllık raporlarda gördüğü aksaklıkların giderilmesi yollarını göstermek suretiyle, kamu yönetiminin iyileştirilmesine yönelik bir etki yaratma olanağına sahiptir. Ombudsmanın kamu yönetiminin iyileştirilmesi

---

<sup>49</sup> Hancı, a.g.m.

<sup>50</sup> Arklan, a.g.m., s.93.

<sup>51</sup> Ünal, a.g.tz., s.142.

konusundaki en önemli olanağı, talep üzerine ya da kendiliğinden hazırladığı özel raporlardır. Ombudsman, bu raporlarında, özellikle yoğun olarak şikayet konusu olmakta olan kamu kurumlarını ele almakta ve bu kurumlarla ilgili olarak, aksamaların nerelerde olduğuna ve bu aksamaların nasıl giderilebileceği, gereksinim duydukları yapısal ve yönetsel değişikliklere ilişkin ciddi saptamalarda bulunmaktadır. Bunun yanında kamu yönetiminin geneline yönelik önerilerde bulunma imkanı da vardır. Böylece kamu idareleri de vatandaşlarla aralarındaki sorunları yetkili bir ağızdan öğrenme olanağına kavuşacaklardır<sup>52</sup>.

Vergisel açıdan da konuya yaklaştığımızda, çoğu vatandaş yapılan işlemlerden dolayı yeterli bilgiye sahip değildir. Mükellef ile vergi idaresi arasında çıkan bir uyuşmazlık için mükellef, önceden ezberlenmiş aşamaları gerçekleştirmekte ama çoğu zaman bunların neden gerekli olduğunu, neden yapılması gerektiğini bilmemektedir. Çünkü idarenin iş yükünden dolayı sadece vergi uyuşmazlığına yönelik işlemleri gerçekleştirmekte, mükellefi bilgilendirme kısmını atlamaktadır. Bu durumda ombudsman bir kamu kurumu olarak, mükellefin sorunlarına ilişkin açıklayıcı bilgiler vermektedir. Böylelikle de vatandaşların kamu kurumlarına bakış açıları değişmektedir.

## G. İDARİ YARGIYA KATKI SAĞLAMA İŞLEVİ

Ombudsmanlar idari yargının yükünü, ön denetim benzeri bir işlevle azaltmaktadır. Böylelikle, idareye yönelik olarak ortaya çıkacak uyuşmazlıkların sayısını azaltmış olmaktadır. Yani, idare ile vatandaş arasındaki uyuşmazlıklar yargı aşamasına gelmeden ombudsman kurumu tarafından halledilmesi, idari yargının yükünü büyük ölçüde azaltacaktır.

Ombudsman idari yargıya katkı sağlama işlevini hem vatandaş hem de idare kanalıyla sağlamaktadır. Eğer idare açısından olaya bakacak olursak; ombudsman yaptığı idari eylem veya işlemle vatandaş zarar uğratan idareyi işlemi geri almaya veya eylemden doğan zararı gidermeye ikna ederek uyuşmazlığın mahkeme aşamasına gelmeden çözümlenmesini sağlamaktadır. Eğer vatandaş açısından olaya bakacak olursak; vatandaşın esastan yoksun ve haksız yere başvuruda bulunması durumunda, vatandaşa neden asılsız yere başvuruda bulunduğu açıklanarak ve dava aşamasına gitmesinin zaman

---

<sup>52</sup> Süler, a.g.m., s.163.

ve para kaybı olduğu konusunda ikna edilerek idari yargının yükü de hafifletilmiş olacaktır<sup>53</sup>.

Gaziantep Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler odasına kayıtlı bulunan 1056 muhasebeciden fiilen çalışan 500 muhasebeciden rastgele seçilen 100 muhasebeciye göre; vergi idaresiyle mükelleflerinizi arasında bir vergi ihtilafı olduğunda, bu ihtilafın çözümü için aşağıdaki çözüm yollarından hangisi daha çok tercih edersiniz sorusuna deneklerin %18'i idari aşamada çözüm yollarını, %1'i yargısal aşamadaki çözüm yollarını, %81'i önce idari aşamada çözüm yollarına; bu aşamada bir çözüm bulamazsam yargısal aşamada çözüm ararım şeklinde cevap vermiştir<sup>54</sup>. Bu anketten yola çıktığımızda ombudsman kurumu idarenin üzerindeki yükü önemli ölçüde hafifletecek ve daha doğru kararların verilmesine neden olacaktır.

#### H. YÖNETİMİN SAYDAMLIĞINI SAĞLAMA İŞLEVİ

Ombudsmanın bir başka işlevi de günümüzde giderek önem kazanan “şeffaf yönetimi”, yönetimde saydamlığı sağlamaya katkıda bulunmasıdır. Ombudsmana tanınan araştırma, inceleme ve her türlü bilgi ve belgeye ulaşma yetkisi, sıradan yurttaşın kolayca ulaşamayacağı belgelere, bilgilere ombudsmanın ulaşmasına imkan tanımaktadır. Diğer yandan kimi ombudsmanlar, resmi bilgi ve belgeye ulaşmada güçlük çeken yurttaşların yakınmalarını çözüme bağlamakla da yetkilidir. Örneğin, İngiltere’de parlamento komiseri, 1994’ten itibaren bu tür yakınmaları da kabul etmektedir<sup>55</sup>.

#### IV. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU’NUN UYUŞMAZLIKLAR AÇISINDAN İŞLEVİ

Türkiye’de 1990’lı yıllardan itibaren ombudsmanlığın kurulması konusunda somut bir takım girişimlerde bulunulmuştur. Ülkemizde ombudsmanlık kurumunun oluşturulabilmesi yönünde önemli bir adım Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ile

---

<sup>53</sup> Süler, a.g.m., s.163.

<sup>54</sup> Mehmet Civan ve İsmail Kutlar, “İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Bir Örnek Uygulama”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:71, s.170, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/71MaliCozum/15%20Mehmet%20civan.pdf> (Erişim Tarihi: 16.04.12)

<sup>55</sup> Sezen, a.g.m., s.80.

atılmıştır. Söz konusu Planda, bir Kamu Denetleyicisi sisteminin Türkiye’de kurulmasının önemi vurgulanmıştır. Ombudsman kurumunun ülkemizde de kurulmasını öngören Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planında, Türkçe karşılık olarak “kamu denetçisi” terimi tercih edilmiştir<sup>56</sup>.

55. Hükümet döneminde, Adalet Bakanlığı bünyesinde “*Ombudsman Yasa Tasarısı Taslağı Hazırlama Komisyonu*” oluşturulmuştur. Oluşturulan bu komisyon tarafından çeşitli ülkelerin ombudsman mevzuatı incelenmiş, bununla da yetinilmeyip ülkelerin ombudsmanları Türkiye’ye davet edilmişlerdir. Yapılan bu görüşmelerde hem ülkelerindeki ombudsman kurumunun işleyişi hakkında bilgi alınmış, hem de Türkiye için düşünülen ombudsman kurumu ile ilgili görüşlerde bulunulmuştur.

Komisyon, bu görüşmeler sonucunda konuyla ilgili “*Kamu Sözcülüğü Kanun Tasarısı Taslağı*”nı hazırlamış ve çalışmalarını 12 Ağustos 1998 tarihinde tamamlamıştır. Bununla birlikte, bu öntasarı da kanunlaşmamıştır<sup>57</sup>.

Daha sonra, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında, kamu yönetimi-vatandaş ilişkilerinde karşılaşılan uyuşmazlıkların etkin ve hızlı bir şekilde çözümü amacıyla, halkın şikayetleriyle ilgili konularda, yönetimi denetleyen ama yönetime bağlı olmayan bir Kamu Denetçisi (ombudsman) sistemi kurulması öngörülmüştür<sup>58</sup>. Nihayet, Adalet Bakanlığı bünyesinde başlatılan çalışmaların neticesi olarak hazırlanan Kamu Denetçiliği Yasa Taslağı’nın “Genel Gerekçe” kısmında, 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 çıkan ve halkın şikayetleri ile ilgilenen bir kamu denetçiliği sisteminin Türkiye’de de kurulması gereği vurgulanmıştır<sup>59</sup>.

Ombudsmanın yasalaşması, ancak, 2006 yılında sağlanmış ve 28.9.2006 tarih ve 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile ombudsmanlık düzenlenmiştir. Ancak bu kanunun tümünün Anayasaya aykırılığı savıyla Anayasa Mahkemesine iptal ve yürürlüğünün durdurulması davası açılmış ve Anayasa Mahkemesi, 25.12.2008 tarih ve E.

---

<sup>56</sup> Kestane, a.g.m., s.137.

<sup>57</sup> Erhürman, “Türkiye İçin...”, a.g.m., s.156.

<sup>58</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, “Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci...”, a.g.e., s.239.

<sup>59</sup> Kestane, a.g.m., s.138.



2006/140, K. 2008/185 sayılı kararıyla da 5548 sayılı Kanunun tümünü, Anayasanın 6., 87., ve 123. maddelerine aykırı görerek iptal etmiştir. İşte, tüm bu anayasal sorunları aşabilmek için 12 Eylül 2010 tarihinde halkoylamasına sunulan Anayasa Paketinde “ombudsmanlık” kurumuna yer verilmiştir. Halkoylamasında evet kararının çıkmasıyla, söz konusu paketin 8. maddesiyle, Anayasanın 74. maddesinin kenar başlığı “VII. Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı” şeklinde değiştirilmiş, 74. maddenin üçüncü fıkrası kaldırılmış ve söz konusu maddeye aşağıdaki fıkralar eklemiştir<sup>60</sup>:

*“Herkes bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler. Kamu Başdenetçisi Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından gizli oyla dört yıl için seçilir. İlk iki oylamada üye tamsayısının üçte iki ve üçüncü oylamada üye tamsayısının salt çoğunluğu aranır. Üçüncü oylamada salt çoğunluk sağlanamazsa, bu oylamada en çok oy alan iki aday için dördüncü oylama yapılır; dördüncü oylamada en fazla oy alan aday seçilmiş olur. Bu maddede sayılan hakların kullanılma biçimi, Kamu Denetçiliği Kurumunun kuruluşu, görevi, çalışması, inceleme sonucunda yapacağı işlemler ile Kamu Başdenetçisi ve kamu denetçilerinin nitelikleri, seçimi ve özlük haklarına ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.”*

Anayasal engelin ortadan kalkmasıyla birlikte 5548 sayılı Kanun hükümlerinin çoğunluğuyla aynı hükümleri taşıyan yeni bir Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı hazırlanmış ve 5 Ocak 2011 tarihinde Meclise sunulmuştur. TBMM'de de 14 Haziran 2012 tarihinde kabul edilerek 29 Haziran tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Ombudsmanlık Kurumunun amacı; kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmaktır (6328 Sayılı KDKK, Md.1). Bu maddeden yola çıkarak baktığımızda Ombudsman, idarenin vergilendirme ile ilgili işlemlerini de incelemektedir. Çünkü vergilendirme işlemi de tek yanlı ve bireysel bir idari işlemdir.

<sup>60</sup> Hasan Dursun, “Türkiye’de Ombudsmanlığın (Kamusaylığın) Etkin Olarak İşleyebilme Yetkisi Yoktur”, **TBB Dergisi**, Sayı:95, 2011, ss.383-384. [http://portal.ubap.org.tr/App\\_Themes/Dergi/2011-95-729.pdf](http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2011-95-729.pdf) (Erişim Tarihi: 20.11.11)

Vergilendirme işlemi idari bir işlem olduğundan genel anlamda uyuşmazlık konusu yapılan ikmalen, re'sen ve idarece verginin tarh edilmesi ve usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyanının kesilmesi de idari işlem niteliğindedir. Anayasa'nın 74. maddesi gereğince "Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikayetleri inceler". İdarenin işleyişi, idari işlem ve eylem şeklinde gerçekleşeceğinden kamu denetçiliği kurumu aslında idari işlemler ve eylemler sonucu haksız uygulamalara maruz kalan bireylerin şikayetlerini inceleyecektir. Bu durumda vergi uyuşmazlıkları da kural olarak Kamu Denetçiliği Kurumu'nun görev kapsamına girmektedir<sup>61</sup>.

Ombudsmannın önemi ve gereği, diğerlerine göre daha hızlı işletilebilecek bir denetim mekanizması olmasından ve yargının yapamadığı yerindelik denetimini de yapabilmesinden dolayı ortaya çıkmaktadır. Çünkü hukuk devletinde, idarenin sadece yasalara uygun olması yetmemekte; hukuka da uygun olması gerekmektedir. Hukukun temelinde de insan hak ve özgürlükleri, adalet ve eşitlik ilkeleri yattığına göre, idareyi bu açılardan da denetleyecek ve özellikle kitabına uydurulmuş bir haksızlığı ya da adaletsizliği saptayıp kamuoyuna duyuracak bir mekanizmanın gerekliliği ortaya çıkacaktır<sup>62</sup>.

Yargı denetimi, Anayasanın 125. maddesinde belirtildiği gibi, "idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır." Yargı, çeşitli ölçülerde, dolaylı biçimde de olsa, takdir hakkını sınırlasa bile, hiçbir biçimde bu yoldan yerindelik denetimi yapamamaktadır. Ama bir işlem hukuka uygun olsa da; ombudsman, hukuka uygun bu işlemi, daha farklı ama hukuka uygun diğer bir işlemi önermek suretiyle, kamu yararı açısından "yerinde" bulmayabilir. Dolayısıyla bu noktada da ombudsman devreye girmiş olmaktadır. Ombudsman, bir işlem hukuka uygun olsa da haksız olabileceği veya en doğru çözüm olmayabileceği düşüncesinden hareket ederek denetim yapmaktadır. Şüphesiz, idare aynı konuda hukuka uygun çeşitli işlemler yapabilmektedir. Ama somut bir durumda böyle bir işlem belli bir insana, belli bir vatandaşa uyguladığında bu, onun durumuna en uygun çözüm olmayabilir. İşte ombudsman, bu durumda da idari işlemin hedef aldığı insan için en uygun çözümün, en uygun işlemin, en yerinde işlemin yapılmasını ve bir haksızlık, bir hata yapılmamasını sağlamaya çalışmaktadır<sup>63</sup>.

<sup>61</sup> Mehmet Yüce - Ezel Altunay, "Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:355, Mart 2011, s.185.

<sup>62</sup> Esgün, a.g.m., s.269.

<sup>63</sup> Işıkay, "Ombudsmanlık Kurumunun Avrupa...", a.g.m.

Ombudsmannın görevi uyuşmazlıkları çözmek değil, kendisine yapılan şikayetleri incelemektir. Bununla beraber, ombudsmannın işlevi araştırma yapmayı ve mümkün olduğu ölçüde tarafları uzlaştırmayı da içermektedir. Ombudsman, uyuşmazlık çözümünde kolaylaştırıcı olarak hizmet etmesi ve tarafları bağlayıcı bir karar verme gücünden mahrum olması nedeniyle arabulucuya benzemektedir<sup>64</sup>. Bu açıdan kurumunun sadece denetimle değil, aynı zamanda yönetim ile kişiler arasında hakemlik ya da arabuluculuk görevleri ile donatılıp donatılmaması da düşünülmelidir<sup>65</sup>. Ancak, ombudsmannın arabulucudan ayrıldığı nokta, uyuşmazlığın çözümü konusunda bir hükümet kuruluşuna veya bir işverene tavsiyede bulunma yetkisine sahip olmasıdır. Bu merci ve kişiler de ombudsmannın tavsiyesi doğrultusunda hareket edebilirler. Nitekim ombudsmannın tavsiyeleri idari merciler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar üzerinde etkili olmakta, özel sektörde de ihtilafların adil ve ucuz bir şekilde çözülmesini sağlamaktadır<sup>66</sup>.

Her ne kadar ombudsman mükellefin yanında da olsa, mükellefe tavsiyelerde de bulursa, idare ile mükellef arasında bir nevi arabuluculuk yapmış olmaktadır. Çünkü bir uyuşmazlığın yargıya gitmesi demek, hem mükellef hem de idare için zaman ve masraf demektir. Bunları iyi bilen ombudsman da idare ile mükellefi uzlaştırma yoluna giderek bir bakıma arabulucu rolü üstlenmektedir.

Türkiye’de köklü bir idari yargı geleneği bulunmasına rağmen vatandaşların yönetim karşısında korunmasında idari yargının işlevselliği konusunda sorunlar yaşanmaktadır. Yönetimle vatandaşlar arasındaki sorunların kısa sürede çözülememesi, sorunların çözümünde etkili çözümler üretilmemesi ve yönetimin işleyişinin günün koşullarına uyarlanamaması konusunda idari yargının başarısız kaldığı düşünülmektedir. Yargı denetiminin hukuka uygunluk denetimiyle sınırlı kalması nedeniyle yönetimin kararlarının yerindeliği denetim dışında kalmaktadır. Yönetimin hukuka uygun ama karar alma ve uygulama aşamalarındaki tercihlerindeki isabetsizlikleri vatandaşların mağduriyetlerine neden olabilmektedir. İdari yargının işleyişinde uyuşmazlık çoğunlukla dosya üzerinden çözümlendiğinden yargı organları iş yükü nedeniyle yönetimin sunduğu belgeler üzerinden karar vermekte ve ayrıntılı bir inceleme yapamamaktadır. Ayrıca

<sup>64</sup> Mustafa Özbek, “İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usuller I”, **TBB Dergisi**, Sayı:56, 2005, s.123. [http://portal.ubap.org.tr/App\\_Themes/Dergi/2005-56-105.pdf](http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2005-56-105.pdf) (Erişim Tarihi: 27.12.2011)

<sup>65</sup> Ramazan Cengiz Derdiman, “Anayasa Değişikliği Taslağı Üzerine Düşünceler”, <http://www.anayasa.gen.tr/derdiman.htm> (Erişim Tarihi: 01.10.12)

<sup>66</sup> Özbek, a.g.m., s.123.

yönetim, uyuşmazlığı ilgilendiren bilgi veya belgeleri yargı organlarına iletmede her zaman istekli olmamaktadır<sup>67</sup>.

Yönetimden kaynaklanan şikayetlerin artması ve çoğalması karşısında yargı sürecinin hukuki uyuşmazlıkları çözmesinin gecikmesi bireyler açısından mağduriyetler yaratabilmektedir. Yargının geç işlemesi aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin zedelenmesi sonucunu doğurabilmektedir. Dolayısıyla Türkiye’de kurulacak işlevsel bir ombudsman kurumunun temel hak ve özgürlükleri koruma ve hukuk devletini gerçekleştirme araçlarından biri olacağı düşünülmektedir<sup>68</sup>.

İsveç’te bazı durumlarda, hukukun diğer alanlarında olduğu gibi, vergi mükellefleri ve idare arasında anlaşmazlıklara neden olan hatalar bulunmaktadır. Mükellefler de bu hataların gözden geçirilmesi için ombudsmana şikayette bulunabilmektedirler. Eğer ombudsman bir sorun olduğunu tespit ederse, işlemi yapan vergi memuru hakkında kovuşturma açabilmektedir. Ayrıca İsveç ombudsmanları gelecekte bu gibi durumlar ortaya çıktığında nasıl davranacağı konusunda kılavuzlar da geliştirmektedir. Geliştirilen bu kılavuzlar Ombudsman Yıllığı’nda yayımlanmakta ve idari işlemler sırasında vergi mükelleflerinin hakları olarak ifade edilebilir idari uygulamalar oluşturulmaktadır<sup>69</sup>.

Bununla birlikte İsveç’te, idari mahkemelerin hatta Yüksek İdari Mahkemenin varlığı ve bu mahkemenin üyelerinin de sadece İsveç Ombudsmanı tarafından soruşturulabilmesi, bu kurumun idari yargı sistemine sahip diğer ülkeler açısından önemini bir kat daha arttırmaktadır. Yargı organları açısından bakıldığında İsveç’te mahkemelerin ombudsmanı kontrol etmesine yönelik bir kanun bulunmamaktadır. Ombudsman hakkındaki suçlama Parlamentonun ilgili komisyonu tarafından yerine getirilmekte ve dava Yüksek İdari Mahkeme’de görülmektedir. Ombudsman mahkemelerin ve dolayısıyla yargıçların vermiş oldukları kararlarla ilgilenmemekte ve bu kararları değiştirmek için etkide bulunamamaktadır. Onların ilgilendiği husus hakimlerin önlerine gelen davalar karşısındaki tavırları ile davaları ele alış biçimlerinin kanuni olup olmadığıdır<sup>70</sup>.

---

<sup>67</sup> Şengül, “Türkiye’de Kamu...”, a.g.m., s.134.

<sup>68</sup> Arslan, a.g.m., s.172.

<sup>69</sup> Anders Hultqvist, “Taxpayers’ Right In Sweden”, Revenue Law Journal, Vol.7:Iss.1, Article:4, 1997, p.55, <http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol7/iss1/4/> (Erişim Tarihi: 07.02.12)

<sup>70</sup> Tevfik Bora Erdengi, Ombudsman: Dünya Uygulamaları ve Türkiye, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2009, s.43.

İngiltere’de de vergi idaresinin modernizasyonu ile ilgili yapılan çalışmalarda Ombudsmanlık kurumunun vergi alanında da işletilmesi benimsenmiştir. “Vergi Ombudsmanı” veya “Parlamento Vergi İdaresi Komisyonu Üyesi”, gelir idaresinin haksız işlemlerine karşı mükelleflerin düzeltme taleplerinin veya şikayetlerinin önceden belirlenmiş süreler içinde çözümlenmemesi halinde, bu uyuşmazlıkları çözümlenmektedir. Mükelleflerin, şikayet yoluyla Ombudsmana başvurmadan önce, gelir idaresiyle olan uyuşmazlıklarını çözmek amacıyla ilgili gelir idaresine başvurmaları ve bunları idari prosedür içinde çözmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla Ombudsmana ancak idari aşamada çözümlenemeyen uyuşmazlıklar için başvurulmaktadır. Ombudsman mükellefin şikayetinin haklı olduğunu görürse, ilgili idareye şikayetle ilgili işlemlerin düzeltilmesini tavsiye eder. Ombudsman’ın kendi tavsiyesinin yerine getirilmesi hususunda idareyi zorlamaya yetkisi yoktur, ancak idareler Ombudsman’ın hemen hemen bütün tavsiyelerini yerine getirmektedirler. Bu durumda Ombudsman ilgili idareye takip ettikleri prosedürü gözden geçirmeleriyle ilgili rapor sunmakta ve böylece diğer mükelleflerin aynı zorluklarla karşılaşmalarını da önlemektedir<sup>71</sup>.

Avustralya da ise; Federal Vatandaş Temsilcisi (Commonwealth Ombudsman), vergi mükellefleri ile vergi dairesi arasında ortaya çıkan sorunlara odaklanan uzman bir ekibe sahiptir. Ombudsman ofisi bünyesindeki uzman vergi ekibi, vergi uyuşmazlıkları incelemek ve çözmek için gerekli uzmanlık ve kaynaklara sahiptir. Avustralya’da ortaya çıkan sorunların çözümü için; ombudsman ofisi ile temasa geçmeden önce, daima vergi dairesi ile sorun çözülmeye çalışılmaktadır<sup>72</sup>. Ombudsmandan önce vergi dairesine başvurulmasının nedeni; vergi dairesi ile mükellef arasındaki ilişkinin güçlendirilmesi, vergi mükellefinin endişelerini gidermek için üçüncü bir tarafın katılımına gerek kalmadan doğrudan bir sonuca ulaşılmasını sağlamaktır<sup>73</sup>.

Türkiye’de, uzlaşma, hataların düzeltilmesi ve üst makamlara başvuru vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarıdır. Mükelleflerin bu yolları kullanma zorunlulukları bulunmamaktadır. Mükellefler isterlerse doğrudan yargı yoluna da

<sup>71</sup> Adnan, Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/> (Erişim Tarihi: 20.11.11); Yüce-Altunay, a.g.m., ss.185-186.

<sup>72</sup> Commonwealth Ombudsman , <http://www.ombudsman.gov.au/pages/making-a-complaint/complaints-the-ombudsman-can-investigate/taxation.php> (Erişim Tarihi: 10.02.12)

<sup>73</sup> “Taxation Ombudsman Activities 2008”, Commonwealth of Australia, 2009, p.5.

başvurabilmektedirler. Yani ilk olarak idari yola gitmek gibi bir ön şart yoktur. Önce idari aşamadaki çözüm yoluna gidip sonrasında yargı yoluna da başvurabilmektedirler<sup>74</sup>.

Türkiye’de vatandaşların vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili sorunlarını idareden önce yargıya taşınmasının nedenleri şu şekilde sıralanabilir<sup>75</sup>:

- İdarenin risk almaktan kaçınmasından dolayı, çözüme pek yanaşmayıp ihtilafın yargıda çözümlenmesini istemesi,
- Mükelleflerin idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları,
- Uzlaşma komisyonlarında mükellefler ile idare arasındaki ilişki de, idarenin üstünlüğünün olması,
- Uzlaşma komisyonlarının etkin çalışmaması,
- Mükelleflerin, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı aşamasında verilen kararları daha hukuki görmeleridir.

Bu gibi durumları önlemek, mükelleflerin vergi idaresine olan güvenini kazanmak, yargının yükünü azaltmak, idare çalışanlarının işlerini düzgün ve etkin bir şekilde yapmalarını sağlamak için ombudsman kurumunun kurulması yararlı olacaktır.

Türkiye’de Kamu Denetçisi Kurumu’nun oluşturulmasıyla vergi sorunlarının çözümü bağlamında mükellefler; idari çözüm yollarına, Kamu Denetçiliği Kurumu’na veya yargı yoluna başvurma hakkına sahiptirler. Türkiye’de de İngiltere’deki sistemde uygulandığı gibi Kamu Denetçiliği Kurumu’na başvuru için öncelikle sorunun idari aşamadaki çözüm yollarına başvurulup sonuç alınamaması şartı getirilmesi uygun olacağı düşünülmektedir. Aksi takdirde yargı yolunun da masraflı ve yargılama sürecinin uzun olması sebebiyle mükellefler doğrudan Kamu Denetçisi’ne başvuru yapacak bu da Kurumda iş yoğunluğunu artırarak bu kurumun etkinliğinin azalmasına neden olacaktır. Diğer taraftan yargı önünde olan bir konu için Kamu Denetçiliği Kurumu’na başvuru yolu da kapalı olması gerekmektedir. Aksi takdirde bu durum yargı organının işleyişini zedeleyecektir<sup>76</sup>.

Burada amaç hiç kuşkusuz ki, ombudsman kurumunun doğasına uygun ve idari yargıdan farklılaşan özelliklere sahip bir yapının ortaya çıkarılmasıdır. Ombudsmana

<sup>74</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.66-67.

<sup>75</sup> Civan-Kutlar, a.g.m., s.171.

<sup>76</sup> Yüce-Altunay, a.g.m., s.186.

başvuru, kurumun doğası gereği, idari yargıda dava açmaktan daha kolay, daha ucuz ve daha az şekilci olmak zorundadır. Unutulmamalıdır ki kurumun demokratik hukuk devletine sağladığı en önemli katkılar, yurttaşların hak arama yollarını kullanmalarını ve idarenin denetimine katılmak yoluyla devlet yönetimine katılmalarını kolaylaştırmaktır. Aksi takdirde idari yargı organlarının yanında ombudsman adında yeni bir organın daha kurulmasının gerekçesini açıklamak mümkün olmayacaktır<sup>77</sup>.

Yapılan bir araştırmaya göre; ülkemizde vergi ihtilaflarını azaltmak için ne yapılmalıdır sorusuna deneklerin %75'i vergi mevzuatımız sadeleştirilerek, herkes tarafından daha kolay anlaşılır bir hale getirilmelidir, %4'ü vergi denetim elamanları etkin bir şekilde çalıştırılmalıdır, %8'i mükellefler vergi konusunda daha bilinçli bir hale getirilmelidir, %13'ü mükelleflerle idare arasındaki ihtilafları karara bağlayacak ayrı bağımsız bir kurul oluşturulmalıdır şeklinde cevap vermiştir<sup>78</sup>. Buradan da anlaşılacağı üzere, aslında uyuşmazlıkların çıkmasında ki en önemli sorunlar vergi mevzuatlarının karmaşık yapısı, sık sık değiştirilmesi, mükelleflerin vergi bilincinden yoksun olmasıdır. Bu açıdan oluşturulacak bir vergi ombudsmanı hem mükelleflerde vergi bilincinin oluşmasını sağlayacak hem de idare ile mükellef arasında orta yol bularak mükelleflerin vergi idaresine olan güveninin zedelenmesinin önüne geçmiş olacaktır.

Özetle diyebiliriz ki; Ombudsman kurumu ön denetim benzeri bir işlevi üstlenerek idari yargının yükünü hafifletmektedir. Ombudsmanın, kamu yönetiminin iyileştirilmesi konusunda yapacağı katkılarla daha az uyuşmazlık çıkmasını sağlaması idari yargının yükünü azaltacak öncelikte katkıdır. Ombudsman diğer taraftan da ortaya çıkmış olan uyuşmazlıkların yargı önüne gelmeden önce giderilmesini sağlayarak yine idari yargının yükünü azaltıcı katkı sağlamaktadır. Ombudsman, ortaya çıkan uyuşmazlıklarla ilgili olarak idari yargının dava yükünün azaltılmasına iki şekilde katkı sağlamaktadır. Birincisi idareyle ilgilidir; 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 çözümlenerek gidermektedir. İkincisi vatandaşla ilgilidir; açıkça esastan yoksun, haksız ve yersiz başvuruda bulunması durumunda, vatandaşları neden haksız oldukları konusunda bilgilendirip, idari yargıda dava açmalarının zaman ve para kaybı olduğuna ikna edip, dava aşamasına gitmelerini

<sup>77</sup> Erhürman, "Türkiye İçin...", a.g.m., s.175.

<sup>78</sup> Civan-Kutlar, a.g.m., s.171.

engelleyerek idari yargını yükünü hafifleterek katkıda bulunmaktadır. Diğer yandan da vatandaşların yargı yolu dışında başka bir şekilde çözülebilmesi mümkün olan şikayetlerini yargı önüne taşımaya engel olarak yönetsel yargının dava yükünün azalmasına katkı sağlamaktadır<sup>79</sup>.

## V. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE VERGİ OMBUDSMANI

Ombudsman kurumunun, vergisel işlemlere ilişkin olarak özel bir alana inmesi, vergi mükellefi yurttaşın haklarının belirli bir uzman Ombudsman tarafından savunulması fikrinin ortaya çıkışı 90'lı yıllara rastlamaktadır. Birçok ülke, vergisel işlemlerin denetimi için, ya genel Ombudsman üzerinden, ya da genel Ombudsman mekanizması içinde oluşturulan özel bir vergi danışmanlığı, ya da ayrı bir Vergi Ombudsmanı kurmak suretiyle kurumu vergi alanında etkin bir mekanizmaya dönüştürmüştür<sup>80</sup>.

Vergi Ombudsmanının yaratılmasında temel etken, genel Ombudsman kurumuna götürülen ihtilaf çeşitliliğine nazaran etkinlik sağlama fikridir. Özellik, çabukluk, serilik ve etkinlik talebi, vergi dava yükünün azaltılması amacı ve vergilendirme alanının kendine has özelliklerinin bulunması, bir Vergi Ombudsmanının kurulmasını gerektiren nedenler olarak sıralanmaktadır<sup>81</sup>.

### A. VERGİ TARHİYATLARINA KARŞI OMBUDSMANIN FONKSİYONU

İdareyi alacaklı statüsüne kavuşturan ve idarenin alacağını miktar itibarıyla tespit eden bir icrai idari işleme tarh işlemi denmektedir. Vergilemede tarh işlemi beyana dayanmaktadır. Beyana dayalı sistem ise, doğal olarak denetimi de içermektedir. Bu durum ise, başka tarh yöntemlerinin varlığını gerekli kılmaktadır. Bu sebeple Vergi Usul Kanunumuzda, beyana dayalı tarh dışında, ikmalen, re'sen ve idarece tarh olmak üzere üç farklı tarh yöntemine daha yer verilmiştir.

VUK'un 29. maddesinde ikmalen vergi tarhi; “her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra ortaya çıkan defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere

<sup>79</sup> Eren, a.g.m., s.94.

<sup>80</sup> Billur Yaltı, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, Mayıs 2012, ss.8-9, <http://www.danistay.gov.tr/billuryalti.pdf> (Erişim Tarihi: 18.06.12)

<sup>81</sup> Yaltı, a.g.m., s.9.



dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi” şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu tanıma göre; ikmalen vergi tarh edilebilmesi için iki ana unsurun birlikte bulunması gerekmektedir. Bu unsurlardan ilki, her ne şekilde olursa olsun daha önce bir verginin tarh edilmiş olmasıdır. Yani daha önce tarh edilmiş bir vergi söz konusu değilse verginin ikmalen tarh edilmesi mümkün değildir. İkincisi ise, daha önce tarh edilmiş olan vergiye ilave olarak bir verginin tarh edilmesini gerektiren matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespit edilmiş olmasıdır<sup>82</sup>.

VUK’un 30. maddesinde re’sen tarh; “verginin tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya yasal ölçülere dayanılarak tespitine olanak bulunmayan durumlarda takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların düzenledikleri vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması” şeklinde tanımlanmıştır.

Yine VUK’un mükerrer 30. maddesinde idarece tarh ise; “ikmalen ve re’sen tarhiyat kapsamı dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhi için vergi kanunları ve belirli tarihlerde müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen yükümlülükleri yerine getirememelerinden dolayı, zamanında normal şekilde tarh edilemeyen vergilerin, kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesi” şeklinde tanımlanmıştır.

Devlet ile mükellef arasında ortaya çıkan vergileme ilişkisinin sağlıklı bir şekilde işlemesi için, mükelleflerin uyması gereken bazı ödevler bulunmaktadır. Vergi idaresi, mükelleflerin bu ödevlere uyup uymadığını çeşitli yöntemlerle (yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama) denetlemektedir. Yapılan denetimler ya da incelemeler sonucunda üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmeyen mükelleflere vergi yasaları çerçevesinde, bulunulan matrah ya da matrah farkları üzerinden ikmalen, re’sen veya idarece tarhiyat yoluna gidilebilmektedir. Mükellefler de doğal olarak yapılan tarhiyata karşı yasal haklarını kullanmaktadırlar<sup>83</sup>.

<sup>82</sup> Bahtiyar Yüksel, “İkmalen, Re’sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin Hakları ve Ödevleri” (e-makale), **Mali Kılavuz Dergisi**, [http://www.malikelavuz.com/index.php?lang=tur&page=30&pluginAnonym\\_v2\\_catID\\_2=0&pluginAnonym\\_v2\\_itemID\\_2=185](http://www.malikelavuz.com/index.php?lang=tur&page=30&pluginAnonym_v2_catID_2=0&pluginAnonym_v2_itemID_2=185) (Erişim Tarihi: 18.06.12)

<sup>83</sup> Yüksel, a.g.m.

Vergi dairesi tarafından ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara karşı mükellef uzlaşma yolunu tercih edebileceği gibi dava açma yoluna da gidebilir. Uzlaşma hakkında birinci bölümde ayrıntılı olarak açıklama yapılmıştır, ancak kısaca özetleyecek olursak uzlaşma, mükellef, adına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza konusunda anlaşmaya varabilmek için başvurabileceği idari bir çözüm yoludur. Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma yolu, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır. Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Mükellefler bunların yalnızca birinden faydalanabilirler.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşmada herhangi bir standart olmayıp, komisyonlar sınırsız yetkiye sahip bulunmaktadır. Aynı konuda İstanbul'daki komisyonların uzlaşma sonuçları ile Ankara veya Bursa'da bulunan komisyonların uzlaşma sonuçları farklı olabilmektedir. Hatta aynı ildeki benzer konudaki komisyonların kararları da birbirinden farklılık gösterebilmektedir. Aslında, her mükellef bazında farklı uygulama yapılmaktadır. Bilindiği üzere, Anayasanın 73'üncü maddesi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağını, değiştirileceğini ve kaldırılacağını düzenlemektedir. Her ne kadar uzlaşma müessesesi yasalara dayanmakta ise de, mükelleflere göre ayrı uygulama olması eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir<sup>84</sup>.

Mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurduğunu ancak vergi idaresi ile anlaşamadığını varsaydığımız bir durumda vergi ombudsmanı ne yapabilir? Böyle bir durumda idareden sonuç alamayan mükellef, vergi ombudsmanın olmadığı durumda yargı yolunu kullanma hakkına sahiptir. Ancak yargıya başvurmadan önce vergi ombudsmanına da başvuru şartı getirilmesi durumunda bu uyuşmazlık yargıya taşınmadan çözüme kavuşmuş olabilecektir. Aslında uzlaşmanın tercih edilmesinin en önemli gerekçesi mükellef yargılama süreci ile uğraşmadan, yargılamanın psikolojik baskısını hissetmeden vakit kaybetmeden sözkonusu uyuşmazlığı çözüme kavuşturmasıdır. Hatta kimi zaman mükellef büyük olasılıkla kazanabileceği bir dava olmasına ve bunu bilmesine karşın sırf bu gerekçelerle belli bir ödemeye katlanarak uzlaşma yoluna gitmektedir.

---

<sup>84</sup> Ekrem Öncü, "Vergisel Uyuşmazlıklarda Ombudsmana Başvurulabilir Mi?", <http://www.thelira.com/yazar/31/ekrem-ocnu/1992/vergisel-uyusmazliklarda-ombudsmana-basvurulabilir-mi> (Erişim Tarihi: 28.07.12)

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilecek bir uyuşmazlık için mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılması gerekmektedir. Çünkü tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamını; vergi incelemesi sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Yapılan vergi incelemeleri sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlık durumunda tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurup sonuç alamayan mükellef vergi ombudsmanına başvurduğunda, ombudsman mükellef nezdinde tekrar bir vergi incelemesi yapılmasını ve yapılan bu ikinci inceleme sonucunda uzlaşma görüşmelerinin tekrarlanması önerilebilir. Eğer buna rağmen sonuç alınamamış ise dava yolunun açılması uygun olacaktır. Yani idari yollar tüketildikten sonra vergi ombudsmanına başvuru şartı getirilmesi hem mükellef, hem idare, hem de yargı açısından oldukça fayda olacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma aşamasında mükellef, idare ve yargı açısından uzlaşma oldukça önemlidir. Mükellef açısından baktığımızda, yargıya başvurusu durumunda yapacağı masraflardan ve zaman kaybindan kurtulmuş olacaktır; idare açısından baktığımızda mükellefin dava açması durumunda belki de alamayacağı paranın en azından bir kısmını da olsa alma imkanına kavuşmuş olacak hem de idarenin uzlaşılması zor kurum olma önyargısı kırıp mükelleflerin güvenini kazanacaktır. Yargı açısından baktığımızda ise; vergi ombudsmanı, yargının üzerine düşen iş yükünü bir nebze de olsa azaltacaktır.

Uygulamaya baktığımızda uzlaşma sırasında mükellef açısından cazip avantajlar sağlandığı pek görülmemektedir. Genellikle cezanın % 90'ına varan bölümünden vazgeçiliyor, ancak vergi aslında herhangi bir indirimle gidilmiyor. Daha ne indirim yapılacak diye düşünülebilir. Ancak vergi aslı üzerinden hesaplanan ve verginin geç tahakkuk ettirilmesi nedeniyle ayrıca ödenmesi gereken gecikme faizi unutulmamalıdır. Vergi aslında bir indirim yapılmadığı için enflasyonun çok üzerinde hesaplanan faiz ile zaten idare alacağını fazlasıyla tahsil etmiş olmaktadır. Bu durumda da ayrıca alınacak olan vergi cezasından %90 oranında indirim yapılması idare açısından mantıklı gözükmemektedir. Gecikme faizini unutup sadece cezada yapılan %90'a varan indirimlere aldanmamak gerekmektedir<sup>85</sup>.

Vergi ombudsmanı; ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar sonucunda ortaya çıkan ve tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinde bir sonuca varılamayan vergi

<sup>85</sup> Ferudun Güngör, "İnceleme Raporlarına Karşı Başvuru Yolları", [http://www.ordusmmmo.org.tr/modul-yazar-inceleme\\_raporlarına\\_kars-detay-12-1.html](http://www.ordusmmmo.org.tr/modul-yazar-inceleme_raporlarına_kars-detay-12-1.html) (Erişim Tarihi: 16.11.12)

uyuşmazlıklarında da yine aynı şekilde bu görüşmelerin tekrar yapılmasını önerebilir. Vergi ombudsmanı, hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma aşamalarında kendisine başvuran mükellefe tavsiyelerde bulunarak hangi yolun onun için faydalı olabileceğini, dava açma yoluna giderse ne gibi durumlarda karşı karşıya kalabileceğini anlatarak bir nevi danışmanlık hizmeti de verebilir. Böylece mükellef kendisi için en uygun yolu seçebilme imkanına sahip olacaktır.

Belli bir limiti geçen uyuşmazlıklar için yapılan uzlaşma görüşmelerinde, mükellef ve uzlaşma komisyonu dışında ombudman adına bir temsilcinin bulunması ve her iki tarafın ortaya koyduğu rakamı ve imzalarını içeren bir raporun tutulması, arkasında medya ve kamuoyu desteği olan ombudsman açısından oldukça faydalı olacaktır. Gerektiğinde raporlarını halka açıklama hakkına sahip olan ombudsman, bu sayede de mükellefin ödemeye razı olduğu tutar konusunda uzlaşmaya varılmasını sağlayabilecektir.

Sonuç olarak; ombudsmanlık sisteminin sadece uzlaşmalarda bile uygulanmasıyla, uzlaşma komisyonları ve mükellefler bakımından farklı uygulamaların önüne geçilebilir. İdareden ve mükelleften bağımsız uzmanların aracılık etmesi durumunda birçok uyuşmazlık olumlu sonuçlanabilir ve vergi yargısı bakımından bu oldukça rahatlatıcı sonuçlar doğurabilir. İdare tarafından salınan vergi ve cezalar için doğrudan dava yoluna gidilmeyip, uzlaşma müessesesinin işletilmesinin zorunlu tutulması ve her uzlaşma için kamu denetçisine başvurulması halinde, hem idareye hem de mükellefe karşı objektif olabilecek kişiler uzlaşmayı kolaylaştırabilecektir. Bu sistem hem uzlaşma komisyonları hem de mükellefler bakımından denetim görevi de görebileceği için Anayasanın eşitlik ilkesine de uyulmuş olunacaktır<sup>86</sup>. Bu açıdan baktığımızda yukarıdaki öneriler doğrultusunda ombudsman müdahalesi ile yapılacak ekstra indirimler mükellefleri vergi ödeme konusunda teşvik edeceğini söyleyebiliriz.

## B. KESİLEN CEZALARA KARŞI OMBUDSMANIN FONKSİYONU

Vergi dairesi tarafından ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda olduğu gibi mükellef adına kesilen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları içinde idari çözüm yollarından birisi uzlaşmadır. Ombudsmanın İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar için başvurulmuş uzlaşma müessesesine olan katkısı cezalar için de geçerlidir.

---

<sup>86</sup> Öncü, a.g.m.

Diğer taraftan kesilen cezalara karşı mükellefin kullanabileceği bir hak da cezalarda indirim kurumudur. Cezalarda indirim, mükellef ile idare arasında herhangi bir pazarlık veya uzlaşma durumunu içermeyen bir yoldur. Uyuşmazlıkların yargı önüne taşınmadan idari aşamada çözümlenmesi mükellefe vergi ve cezalarda indirim olanağı sağlayabilmektedir. Bu kapsamda VUK'un 376. maddesi örnek olarak verilebilir. Bu maddedeki hüküm uyarınca mükellef adına tahakkuk ettirilen vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasında ilgili vergi dairesine başvurarak indirim uygulamasından yararlanma olanağına sahiptir. Mükellef veya vergi sorumlusu indirimli olarak ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmayacağı belirtilmiştir. Bu kanun maddesinde dava açılmamak şartıyla mükellefler adına kesilen cezalar için tanınan indirim nedeniyle çok sayıda vergi uyuşmazlığı yargı aşamasına taşınmadan çözümlenmektedir<sup>87</sup>.

Talepte bulunan mükellefin, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkı ile vergi ziyai cezası ya da usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının indirimden sonra kalan kısmını bağlı olduğu vergi dairesine başvurarak, vadesinde veya 6183 sayılı AATUHK'nun 10. maddesinde sayılan teminatlardan herhangi birini göstermek koşuluyla vadenin bitiminden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirmesi durumunda;

1. Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilmektedir.

Vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesi ile vergi idaresi, salınan vergi ve cezaların bir an önce hazinenin kasasına girmesini sağlayacaktır. Ayrıca uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi ile uyuşmazlığın yargı önüne getirilmesi halinde idarelerin savunma vermek ve davayı takip etmek için harcayacakları emek ve zaman kaybı yaşanmamış olacaktır. Ayrıca yapılan yargılama neticesinde idare haksız çıkarsa davacının avukatının olduğu durumlarda yargılama giderlerinin yanında avukatlık ücreti de ödemek zorunda kalacaktır<sup>88</sup>.

Ombudsman müessesesinin varlığı bu aşamada hem idare hem de mükellef adına faydalı olacaktır. Çünkü ombudsman kendisine başvurulması durumunda, mükellefin yargı aşamasında yapacağı masrafları ve zaman kaybını ortadan kaldıracaktır. Yine aynı şekilde

<sup>87</sup> Fatih Savaşan, M. Emin Altundemir, Aziz Ulupınar, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması", **Maliye Dergisi**, Sayı:162, Ocak-Haziran 2012, s.138.

<sup>88</sup> Savaşan ve diğerleri, a.g.m., s.139.

idare de yargı önüne getirilen uyuşmazlık için savunma vermesi, harcadığı zaman ve davayı kaybetmesi durumunda hem yargılama giderlerinden hem de ödeyeceği avukatlık ücretinden kurtulmuş olacaktır.

Cezalarda indirim yoluna başvuran mükellef, borcunu 1 aylık ödeme süresinde veya teminat göstererek vade bitiminden 3 ay içinde ödemez ise cezalarda indirim imkânından yararlanamamaktadır. Bu durumda indirilmemiş tutar üzerinden ceza ve gecikme zammı (sadece vergi ziyai suçları için) ödemek zorunda kalacaktır.

Bu aşamadan sonra yargı yolunu kullanmayıp ombudsmana başvuran mükellefin dilekçesi doğrultusunda ombudsman, idare ile yaptığı görüşmelerde kanunda belirtilen sürenin biraz daha uzatılmasını (kanunda değişiklik yapılarak sürenin idarenin takdirine bırakılması durumunda), süre uzatıldığı halde mükellef yine borcunu ödemez ise, gecikme zammı oranının uzatılan süreyle orantılı olacak şekilde arttırılmasını önerebilir. Bu öneride bulunurken mükellefin de bunu onaylamasını göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Bu durumda ombudsman hem mükellefin ödemek durumunda olduğu miktarı bulmak için vakit kazanmasına olanak sağlayacak, hem de idarenin alacağını garanti almasına neden olacaktır. Mükellef böylelikle cezalarından kurtulmak için kanunda belirtilen miktarda indirim hakkı kazanmış olacak ayrıca zaman konusunda da rahatlamış olacaktır.

Ombudsmanın sunabileceği bir başka öneri ise, yapılan indirim üzerinden mükellefin gelir durumuyla orantılı olacak 2. bir indirim daha yapma imkânı olabilir. Ancak bunun da idare tarafından kabul edilme şartı, bundan sonraki yıllarda ortaya çıkacak vergi uyuşmazlığı için cezalarda indirim müessesinden yararlanması durumunda, ilkinde yapılan indirimi (aradan geçen zamanı da dikkate alacak şekilde) vergi aslına ilave edip bu şekilde bir indirim gerçekleştirmek olabilir. Böylece mükellef ilk defa vergi cezasına maruz kalması durumunda ekstra bir indirim hakkı kazanmış olacak ve bir daha vergi cezası ile muhatap olursa yapılan bu ekstra indirimi fazlasıyla ödeyeceğini bileceği için tekrar ceza ile yüz yüze kalmak istemeyecektir. Ombudsmanın sunacağı bu öneriyi yine mükellefin onaylaması gerekmektedir.

Bu sayede mükellef indirimin arkasından 2. bir indirime hak kazanacak ve borcunu ödemek daha da kolaylaşmış olurken, idare de alacağının bir kısmına sahip olsa da bu mükellefin bir daha ceza almamak için vergi borcunu düzenli ödeyeceği garantisine sahip

olacaktır. Ayrıca hem idare hem de mükellef yargının yoğun iş yükünden dolayı kaybedecekleri zaman, emek ve bir takım ücretlerden kurtulacaklardır.

Bu önerilerin şu aşamada uygulanması mümkün değildir. Çünkü idarenin kendi kafasına göre böyle bir indirim yapması mümkün değildir. Eğer kanun'da “yapılacak olan indirimlerin idarenin takdir yetkisine bırakılması” şeklinde bir ibare yer alırsa ancak o zaman bu öneriler anlam kazanacaktır.

### C. DÜZELTME VE ÜST MAKAMLARA BAŞVURULMASI HALİNDE OMBUDSMANIN FONKSİYONU

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından uzlaşma ve cezalarda indirimin ombudsman ile ilişkisinden önceki başlıklarda bahsetmiştik. Vergi mükelleflerinin idarenin işlemlerine karşı başvurabileceği mevcut idari yollardan bir diğeri de düzeltmedir.

Düzeltilme vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların giderilmesi amacıyla VUK'da düzenlenmiş bulunan idari süreçtir. VUK 116. maddesinde vergi hatası, “Vergiye müteallik (vergi ile ilgili) hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde düzenlenmiştir. VUK vergi hatalarını iki grupta toplamaktadır. Bunlar hesap hataları ve vergilendirme hatalarıdır.

Vergi hatası türlerinden birini yapısında bulunduran sakat bir vergilendirme işlemine karşı, yargı yoluna gidilebileceği gibi beş yıllık zaman aşımı süresi içinde olmak koşulu ile bu hata vergi dairesince re'sen ya da yükümlünün başvurusu üzerine düzeltilebilmektedir<sup>89</sup>. Düzeltme başvurusu vergi idaresi tarafında reddedilen yükümlü, şikayet yolu ile üst mercilere gidebilir.

İdari bir işlemi yapmış ya da idari kararı almış olan idari makam ya da organ, aksine bir hüküm bulunmadıkça, o idari işlem ya da idari kararı değiştirmeye, kaldırmaya ve geri almaya yetkilidir. Buna yetki paralelliği ilkesi denmektedir. Bu bağlamda vergi uyuşmazlıklarında da dava açılmadan önce uyuşmazlığın idari bünyede çözülmesi amacıyla vergi ödevlisine üst makama başvuruda bulunma hakkı tanınmıştır. Dolayısıyla

---

<sup>89</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Hatalarında Düzeltme...**, a.g.e., s.10.

üst makamlara başvuru vergi idaresi tarafından tesis edilen vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesme işlemlerine karşı kullanılabilecek idari başvuru yolları arasında yer almaktadır<sup>90</sup>.

Üst makamlara başvuru için mükelleflere konu bakımından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Mükellefler vergilemeye ilişkin her türlü işlemleri için üst makamlara başvuruda bulunabilirler. Fakat bu yol, vergi hatası kavramı ile sınırlı olduğundan, hukuki uyuşmazlıkların tamamı için uygulanabilecek bir çözüm mekanizması mahiyetinde değildir. Düzeltme yolunun kapsamının genişletilmesi gibi bir durum söz konusu olduğunda ombudsmana ihtiyaç duyulması kesindir. Çünkü vergi idaresi, pratikliğini ve bağımsız bir kurum olmaması gibi nedenleri göz önünde bulundurursak böylesi bir başvurunun etkin bir çözüm yoluna dönüşebileceği konusunda güven vermemektedir.

Düzeltme talebinde bulunan mükellefin talebi kabul edilmediği takdirde mükellef, şikâyet yoluyla üst mercie gidebilmektedir. İYUK Md. 11 göre ilgililer; idari işlemin kaldırılmasını, geri alınmasını, değiştirilmesini veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan idari dava açma süresi içinde isteyebilir. Eğer üst makamdan'dan da ret cevabı alırsa dava açma hakkına sahiplerdir<sup>91</sup>. Bu aşamada artık uyuşmazlık yargı yoluna intikal etmiş olur.

Dava açma hakkından önce böyle bir durum karşısında ombudsman nasıl bir müdahalede bulunabilir? Mükellef Hakları Bildirgesi'ne<sup>92</sup> baktığımızda mükelleflerin veya tanıkların dinlenmesine ilişkin herhangi bir madde yer almamaktadır. Ancak Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nda mükelleflerin ve/veya tanıkların dinlenmesine ilişkin maddenin var olduğunu görmekteyiz. Bu kanun maddesine göre<sup>93</sup>; "İnceleme ve araştırma konusu ile ilgili olarak Başdenetçi veya denetçiler bilirkişi görevlendirebilir. Başdenetçi, denetçiler ve uzmanlar tanık ya da ilgili kişileri dinleyebilir."

Bu durumda ombudsman, üst makamlara başvuruda bulunup reddedilmiş bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda konunun tekrar görüşülmesini hatta tanıkların dinlenmesini, bilirkişilerin varlığı durumunda da onlardan da faydalanılmasını önerebilir. Buna rağmen mükellef bir sonuç alamamışsa, durmuş olan dava açma süresi tekrar işlemeye başlar ve isterse dava açma yoluna gidebilmektedir.

<sup>90</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., s.82.

<sup>91</sup> Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, a.g.e., ss.81-82-83.

<sup>92</sup> Bknz. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hakları Bildirgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476> (Erişim Tarihi: 15.08.12)

<sup>93</sup> Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Md. 19/1-3.



Üst makamlara başvurunun vergi uyuşmazlıklarında geçerli olmayacağı yönünde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı bulunmaktadır<sup>94</sup>. Bu hüküm fıkrasından alıntı yapılan kararda kullanılan; “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen haller” ifadesiyle vergi hataları ve düzeltme ifade edilmektedir. Anılan karar, vergi hatalarını düzeltme istemiyle yapılan başvurular dışında, üst makamlara başvuru yolunun vergi uyuşmazlıkları bakımından “kapalı” olduğu yolundadır. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü yollarından birisi olan vergi hatalarında düzeltme yolu, sadece VUK’un 117 ve 118. maddelerinde belirtilen hesap hataları ve vergilendirme hatalarına özgü hükümler içeren “kısıtlı nitelikte” bir başvuru yoludur. Vergi hatası kapsamında yer alan hususlarla ilgili olarak VUK’da özel bir başvuru yolu öngörüldüğünden, bu tür hatalara ilişkin, üst makamlara başvuru yolunun kullanılması mümkün değildir. Sonuç olarak, vergi hatası niteliğinde olanlar dışında kalan; vergi idaresinin vergi tarhiyatı ve ceza kesme gibi kesin ve yürütülmesi zorunlu olan işlemleri için üst makamlara başvuru yolunun kullanılmasının mümkün olduğu görülmektedir<sup>95</sup>.

Bu gibi bir durumda ombudsman, vergi hatası niteliğindeki vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de üst makam yolunun kullanabileceği konusunda (düzeltme yolunun kapsamının genişletilmesi durumunda) baskı yaratabilir. Çünkü bu hatalar da (vergilendirme ve hesap hataları) idareden kaynaklanan hatalar olduğundan ombudsman, mükellefin sorununun yargıya gitmeden kurum içinde çözülmesi konusunda ısrarcı olabilir. Yani ombudsman çok da aktif olmayan üst makamlara başvuru yolunu daha aktif hale getirerek yargı yoluna gerek kalmaksızın sorunların çözüme ulaştırılmasını sağlayacaktır. Ayrıca çok basit hataların bile yargıya intikalinin yargının iş yükünü artıracaklarını da göz önünde bulundurursak idari yolların sonuna kadar kullanılıp tüketilmesi adaletin daha aktif işleminde oldukça etkili olacaktır.

---

<sup>94</sup> “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen haller dışında, üst mercii bulunmayan vergi dairelerince düzenlenen ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11. maddesinin uygulanma olanağı bulunmadığından...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun, 18.10.2006 tarih ve E. 2006/75, K. 2006/300 sayılı Kararı.

<sup>95</sup> Metin Taş, “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu ve Bir Yargı Kararı”, <http://www.vergidanismani.com/yazdir.asp?id=587> (Erişim Tarihi: 01.10.2012)

## D. İDARİ YOLLARA BAŞVURULMASI HALİNDE OMBUDSMANIN FONKSİYONU

Vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların, yargılama yoluna başvurulmaksızın idari aşamada çözümlenmesi seçeneği giderek artan oranda rağbet gören bir yaklaşımdır. Çeşitli vergi idarelerinin, vergi mükelleflerinin sahip olduğu dava açma haklarını bertaraf etmeksizin, farklı çözüm yolları sunduğu; itiraz, şikayet, arabuluculuk, tahkim veya ombudsman başvurusu gibi bir dizi müessesenin vergilendirme alanında da uygulandığı bilinmektedir. Bu çözüm yollarında ya idarenin işlemi yeniden gözden geçirmesi veya taraflar arasında bir müzakere sürecine gidilmesi ya da taraflardan bağımsız bir üçüncü kişiye ihtilafın taşınması söz konusudur. Ortak özellik, yargılama aşamasına geçilmeden idari aşamada çözüm üretilmesidir<sup>96</sup>.

Bazı ülkelerde ilk olarak idari başvuru yollarının tüketilmesi eğer sonuç alınmaz ise yargı yolunun kullanılması gerekmektedir. Türkiye’de gümrük vergilerinden doğan uyuşmazlıklar hariç henüz böyle bir durum söz konusu değildir. Eğer sırasıyla idari çözüm yolları, Ombudsman ve yargısal çözüm yolları kullanılırsa Ombudsman kurumu daha etkin olacaktır. Çünkü vergi idaresinin pratikliği, tutulan raporların değerlendirilmesi gibi konularda etkin bir çözüm yoluna dönüşebileceği konusunda güven vermemektedir. Ayrıca etkin idari çözüm için, ilgili çözüm organı vergi idaresinden bağımsız ve özerk olması gerektiği düşünülebilir.

Uygulamada ortaya çıkan uyuşmazlıkların önemli kısmı vergi idarelerinin yapısal sorunlarından kaynaklanmaktadır. Türkiye’de vergi idaresi sorunlarına baktığımızda şu şekilde sıralayabiliriz<sup>97</sup>:

- Organizasyon yapımında hatalar vardır. Bölge teşkilatları kurularak, merkezin bazı görevlerinin taşraya aktarılması gerekmektedir.
- Merkez birçok lüzumsuz hizmeti üstlenmiştir, asıl görevlerini yürütemeyecek bir görev yükü altındadır.
- Vergi memur ve amirlerinin eğitimleri (hizmet öncesi ve hizmet içi eğitim) gerekmektedir.

<sup>96</sup> Yaltı, a.g.m., s.2.

<sup>97</sup> İlhan Özer, “Türkiye’de Vergi Sorunu Üzerine Düşünceler ve Öneriler”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1, 1978, ss.96-97, yayın.todaie.gov.tr/goster.php?Dosya=MDUxMDQ4MDU0 (Erişim Tarihi: 01.06.12)

- Vergi incelemelerinde, vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde hızlı olunması sağlanmalıdır.
- Merkez ile taşra arasında yetki ve görev dağılımı yeniden düzenlenmelidir. (kontrol, planlama, bütçe, araştırma, istatistik vb.)
- İdare ile mükellef ilişkileri iyileştirilmelidir.
- Vergi idaresine yardımcı hizmetlerin, özellikle mali bilgilerin toplanma hizmetinin geliştirilmesi gerekmektedir.

Gerek bu gibi sorunlar gerekse de sorunların çözümünde çabukluk, serilik ve etkinlik talebi, vergi dava yükünün azaltılması amacı ve vergilendirme alanının kendine has özelliklerinin bulunması, bir Vergi Ombudsmanı'nın kurulmasını gerektiren nedenler olarak sıralanmaktadır. Diğer taraftan idarenin yapısal sorunlarından kaynaklanan uyuşmazlıklar hakkında rapor hazırlayan ombudsmanın bu konuya dikkat çekmesi sözkonusu sorunların çözümü konusunda kamuoyunun oluşması ve hükümetin bu sorunları çözmek konusunda harekete geçmesini hızlandıracaktır.

İdari yollara başvurulması durumunda, vergi ombudsmanının varlığı böyle bir kurumun oluşturulmuş olması sorunların daha hızlı bir şekilde çözüme kavuşmasını sağlayacaktır. Çünkü işlemi yapan memur hem yapacağı yanlış, yavaş veya eksik işlem nedeniyle ekstra bir ombudsman denetimine maruz kalmak istemeyecek, hem de bu durum nedeniyle mükellef ile idare arasında oluşacak sorun veya güvensizlikten kendisinin sorumlu tutulmasına fırsat vermemiş olacaktır.

## E. VERGİ YARGISI VE OMBUDSMAN İLİŞKİSİ

Birçok idari uyuşmazlığın tarafsız ve güvenilir yasal kurumlar aracılığıyla çözümlenmesi yolu olan kamu denetçiliği uyuşmazlıkların çözümlenmesinde en önemli alternatif yol olarak görülmektedir. 12.10.2010 tarihinde yapılan referandum sonucu kabul edilen Anayasa değişikliğiyle ombudsmanlık müessesesi kurulmuş<sup>98</sup> ve TBMM'de 14 Haziran 2012 tarihinde kabul edilerek 29 Haziran tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak, başvurular ile ilgili yasal düzenlemeler henüz yapılmadığından<sup>99</sup> bir çeşit idari sorun olan vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasından

<sup>98</sup> Savaşan ve diğerleri, a.g.m., s.141.

<sup>99</sup> Öncü, a.g.m.

önce bu yolla çözümlenme yolu bugün itibarıyla söz konusu olmasa da potansiyel bir çözüm yoludur.

Uygulamada idari başvuru yollarının etkili olmamasından dolayı yargı, tarafların uyuşamadığı aşamada ve en son aşamasında devreye girmesi gerekirken, özellikle idarenin tutumu sonucu adeta vergi idaresinin işlemlerinin ilk denetleyicisi durumuna gelmiştir.

Ombudsmanlık müessesesi idarenin aksayan yönlerini meclise ve kamuoyuna duyurmak gibi yetkilerle donatılmıştır. Bu yüzden de ombudsmanlık müessesinin yapacağı inceleme ve araştırmalar ile tenkitlerin idare üzerinde yaratacağı baskı neticesinde insan haklarına saygılı, demokratik bir hukuk devleti olma idealinin gerçekleşeceği ve idarelerin işlem tanzim ederken hukuka uygun bir yol izleyeceği öngörülmektedir. Bu sayede vergi yargısı önüne gelen dava sayısının azalacağı ve mevcut davalar daha sağlıklı, hızlı ve doğru bir biçimde sonuçlandırılacaktır<sup>100</sup>.

Gereksiz yere açılan davalar, bir taraftan iş yükü her geçen gün artan yargının işleyişini olumsuz yönde etkilerken, diğer yandan haklı olarak dava açan davacıların olumsuz etkilenmesine de neden olmaktadır. Önemli olan uyuşmazlıkların asgari seviyeye indirilmesidir. Bunun yolu idarenin yargı kararlarını daha fazla dikkate alması, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve kamu denetçiliği imkânlarından alternatif çözüm yolu olarak faydalanmasından geçmektedir<sup>101</sup>. Böylece yargılama süreci ve işleyişine müdahale imkânı olmayan ombudsman kurumu yargının yükünü azaltmak suretiyle yargılamanın daha etkin yapılmasına katkı sağlamış olacaktır.

Sonuç olarak diyebiliriz ki; ombudsman idari çözüm yollarının çok daha aktif kullanımına neden olacak ve sorunlar yargıya gerek kalmaksızın idari aşamada çözülecektir. İdari aşamada çözülemeyen bir sorun ortaya çıktığında da yargı bu sorunu hafiflemiş olan iş yükünden dolayı daha etkin ve hızlı bir şekilde çözüme kavuşturacaktır. Yani ombudsman kurumu ile birlikte mükellef gerek idari aşamada gerekse de yargı aşamasında sorunlarını hızlı bir şekilde çözmüş olacaktır. Ombudsman her ne kadar yargıya doğrudan müdahalede bulunamasa da, bu şekilde dolaylı olarak mükellefin yargı aşamasında da sorununu daha hızlı çözmesine katkı sağlayacaktır.

---

<sup>100</sup> Savaşan ve diğerleri, a.g.m., s.141-142.

<sup>101</sup> Savaşan ve diğerleri, a.g.m., s.143.

## VI. TÜRKİYE'DE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN MEVCUT YASAL DURUMU VE VERGİ OMBUDSMANI ÖNERİSİ

Kamu Denetçiliği Kurumu, 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<sup>102</sup>.

Türkiye için Ombudsman uygulaması açısından Fransa özel bir yere sahiptir. Çünkü Fransa, Anglo-Sakson yargı bütünlüğü uygulaması yerine idari ve adli yargı ayırımı yöntemini kabul etmiş ülkelerdendir. Bu açıdan Fransa, Türkiye gibi yargı ayırımı olan ülkelerde ombudsmanın nasıl çalışacağı konusunda iyi bir model olması açısından ayrı bir öneme sahip bulunmaktadır.

Ülkemizde oluşturulacak ombudsman kurumunun başarılı olabilmesi için öncelikle gereken şey uygun bir alt yapı oluşturmaktır. Türkiye'de ombudsmanın olabilmesi için alt yapısının oluşturulması gerektiğini savunanların önemine işaret ettikleri nokta, idari yargı sisteminin uygulandığı ülkemizde öncelikle ombudsmanın anayasal bir kurum olarak ortaya çıkarılmasıdır<sup>103</sup>. Anayasal bir kuruluş olarak yapılanma, Kamu Denetçisinin yönetsel ve siyasal otoriteler karşısında bağımsızlığının ve prestijinin önemli göstergelerinden biri olacak ve hizmetsel etkinlik sağlayacaktır<sup>104</sup>. Bu anayasal oluşum aşaması zaten ülkemiz açısından gerçekleşmiş bulunmaktadır.

### A. TEŞKİLAT YAPISI

Ombudsman kurumu, kurumu uygulayan ülkelerin önemli bir çoğunluğunda tek bir ombudsmanın başkanlığında örgütlenmektedir. Bu durum, hiç kuşkusuz ki, ombudsmanın doğası gereği bireysel olan ve gerek idareyle gerek vatandaş ile birebir iletişim içine girmesi gereken yapısına da uygun düşmektedir. Buna karşın, ombudsmanı uygulamaya geçirecek ülkenin yüzölçümü ve nüfusu büyüdükçe, tek bir ombudsmanın başkanlığında örgütlenmek gittikçe güçleşmektedir. Bu durumda ombudsman makamındaki kişi için iki

---

<sup>102</sup> İnaç-Ünal, a.g.m.

<sup>103</sup> Arklan, a.g.m., s.97.

<sup>104</sup> Kılavuz ve diğerleri, a.g.m., s.66.

seçenek vardır: Ya sadece kurumun başı ve temsilcisi konumuyla yetinerek kendisine yapılan şikayetlerle birebir ilgilenemeyecek, ya da iş yükü altında boğulacaktır. Bunların ikisi de istenmeyen durumlardandır. Ombudsmanın, bir hiyerarşik amirin başkanlığında örgütlenen ve amirin, memurlarının işlemlerini imzalamaktan başka bir işe zaman ayıramadığı devasa bürokratik kurumlardan biri haline dönüşmesi, hiç kuşkusuz ki onun bürokrasinin yaralarına merhem olma amacını güden doğasıyla bağdaşmayacaktır. Bu durumda ombudsmanı daha küçük, daha esnek ve daha dinamik bir kurum haline getirmek zorunludur. Farklı ülkeler bu soruna farklı çözümler üretmişlerdir. İngiltere, yerel yönetim kuruluşlarını Parlamento Komiseri'nin görev alanının dışına çıkararak ayrı bir yerel yönetim ombudsmanı kurmuş, bu arada merkezi yönetimin görev alanı içinde kalan bazı hizmet sektörleri için de ayrı ombudsmanlar kurarak çok-ombudsmanlı bir yapıyı benimsemiştir. Ombudsman, Avusturya'da bir "Ombudsman Kurulu (Ombudsman Board)" olarak örgütlenmiş, Fransa'da illerde temsilciliklere sahip kılınmış, İsveç ve Yeni Zelanda'da ise, bir Baş Ombudsmanın (Chief Ombudsman) idari başkanlığında çalışan, birden çok ombudsmandan oluşan bir yapıya bürünerek, sektörel düzeyde örgütlenmiş bazı ombudsmanlar yanında görev yapmaya başlamıştır<sup>105</sup>.

Türkiye açısından baktığımız da ise, ilk kez oluşturulacak kalabalık bir ombudsman yapısı, sorunların çözümünden ziyade yeni sorunların oluşmasına neden olabilecektir. Ancak Türkiye'deki yurttaşların şikayetlerini göz önüne aldığımızda tek bir ombudsmanın da bu sorunların üstesinden gelebileceğini düşünmek pek mümkün gözükmemektedir. Bu yüzden çözüm olarak merkezi idareyi ve yerinden yönetim kuruluşlarını denetleyen ayrı ombudsmanlar oluşturulmasıdır.

Yerel yönetim ombudsmanı, yerel yönetimlerin işlem ve eylemlerinden yakınan kişileri hangi yargı yerine ve nasıl başvurulacağı konusunda bilgilendirebilir ve yönlendirebilir. Dolayısıyla, uyuşmazlıkların yönetsel yargıya intikalinde şikayetçiler açısından bir tür danışmanlık rolü üstlenerek yargı sürecinin daha hızlı işlemlerini kolaylaştırabilir. Konusunda uzman ve güvenilir bir yerel yönetim ombudsmanının haksız bulunduğu işlem ve eylemlerin yargı denetimine götürülmesi durumunda, ikinci bir denetim olması nedeniyle yönetsel yargı yerlerinin vereceği kararların daha isabetli ve hakkaniyete uygun olması beklenebilir. Yerel yönetim ombudsmanının aldığı karar, bağlayıcı olmasa

---

<sup>105</sup> Erhürman, "Türkiye İçin...", a.g.m., s.161.

da bir görüş bildirmesi ve yol göstermesi nedeniyle yönetsel yargının işini kolaylaştırabilir<sup>106</sup>.

Ancak kısa vadede çözüm, merkezi idareyle yerinden yönetim kuruluşları arasında bir ayırım yapmak ve merkezi idareyi denetleyecek bir ombudsmanın kurulmasına öncelik vermektir. Ombudsmanın oluşturulmasından sonra ki yıllarda ise, Fransa'daki ombudsman yapısından da yola çıkılarak illerde temsilcilikler verilebilir.

Kamuoyu önünde kurumu temsil kabiliyetine sahip ve idare içerisinde sürekliliği sağlayan "Baş Ombudsman"ın olması yararlı olabilir. Türk kamuoyu nezdinde, en azından bir kişinin ombudsman kurumuyla özdeşleştirilerek tanınması, kurumun kamuoyu gözünde somutlaşması açısından önemlidir. Buna karşın, "Baş Ombudsman"ın dışındaki kişilerin de "Ombudsman Yardımcısı" konumunda olmamaları, onların da görev alanları farklı olan, ama statüleri açısından baş ombudsmandan hiçbir farkı bulunmayan kişiler olmaları uygun olacaktır. Böylece "Baş Ombudsman" (Ombudsman Sözcüsü), bir yandan Ombudsman bürosunun personel işlerinden ve kurumun kamuoyu önünde temsilinden sorumlu olacak, öte yandan ise kurum içerisinde görev bölüşümünü gerçekleştirip, diğer görevlerine mani olmayacak, nispeten dar bir alanda ombudsman işlevini yerine getirebilecektir<sup>107</sup>.

---

<sup>106</sup> Ünal, a.g.tz., s.254.

<sup>107</sup> Erhürman, "Türkiye İçin...", a.g.m., s.163.

**Tablo 3: Kamu Denetçiliği Kurumu Merkez Teşkilatı**

<b>İHDAS EDİLEN KADROLAR</b>					
<b>Sınıfı</b>	<b>Ünvanı</b>	<b>Derecesi</b>	<b>Serbest Kadro Adedi</b>	<b>Tutulan Kadro Adedi</b>	<b>Toplam</b>
GİH	Kamu Başdenetçisi	1	1		1
GİH	Kamu Denetçisi	1	5		5
GİH	Genel Sekreter	1	1		1
GİH	Hukuk Müşaviri	1	1		1
GİH	Kamu Denetçiliği Uzmanı	1	20		20
GİH	Kamu Denetçiliği Uzmanı	2	20		20
GİH	Kamu Denetçiliği Uzmanı	3	20		20
GİH	Kamu Denetçiliği Uzmanı	4	20		20
GİH	Kamu Denetçiliği Uzmanı	5	20		20
GİH	Kamu Denetçiliği Uzmanı	7	50		50
GİH	Kamu Denetçiliği Uzman Yrd.	9	50		50
GİH	Mali Hizmetler Uzmanı	4	1		1
GİH	Şube Müdürü	1	2		2
GİH	Şef	3	3		3
GİH	Memur	7	1		1
GİH	Memur	8	2		2
GİH	Memur	9	2		2
GİH	Memur	10	2		2
GİH	Programcı	7	1		1
GİH	Veri Hazırlama ve Kontrol İşt.	7	4		4
GİH	Bilgisayar İşletmeni	7	4		4
GİH	Çözümleyici	2	1		1
GİH	Sekreter	7	2		2
GİH	Sekreter	8	1		1
GİH	Sekreter	9	1		1
GİH	Santral Memuru	9	1		1
GİH	Mutemet	7	1		1
GİH	Şoför	10	4		4
GİH	Kütüphaneci	7	1		1
THS	Teknisyen	8	1		1
YHS	Hizmetli	10	1		1
YHS	Hizmetli	11	2		2
THS	Dağıtıcı	11	1		1
<b>Toplam</b>			<b>246</b>		<b>246</b>

**Kaynak:** 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu.

## B. SEÇİLMESİ VE GÖREV SÜRESİ

Kamu Denetçisi bütün ombudsmanlar da ortak olmazsa olmaz özelliği olan bağımsız bir statüye sahip olması gerekmektedir. Bu bağımsızlık yönetime olduğu kadar



kendisini atayan kuruma veya kişiye yönelik olmalıdır. Kamu denetçisi atanırken iki yol uygulanabilir. Bunlar<sup>108</sup>;

1) Cumhurbaşkanı tarafında atama yolu: Bu yola başvurulduğu takdirde; Cumhurbaşkanı Kamu Denetçisi Tespit Komisyonu<sup>109</sup>,nun tespit edeceği Türk vatandaşı, hukuk, siyasal bilimler alanlarında yüksek öğrenim görmüş, yüksek yargı organlarında veya üst düzey kamu yönetimi görevlerinde bulunmuş olmak veya akademik kariyer sahibi ve akademik kurumlarda yöneticilik yapmış olmak, seçildiği anda hiçbir siyasal üye veya hiçbir siyasal partiden aday olmamış olmak, yüz kızartıcı suçlardan dolayı yargılanmamış olmak ve hüküm giymemiş olmak gibi vasıflara sahip seçilecek ombudsman sayısının üç katı aday arasından yasa ile belirlenen sayıda ombudsman atanmalıdır. Seçilen ombudsman TBMM’de yemin ederek göreve başlamalıdır, ancak ombudsmanların güçlerini parlamentodan almaları zorunluluğundan dolayı görevden alınması parlamentonun yetki ve gücü dahilinde olmalıdır.

2) TBMM tarafından seçimle görevlendirme: Yine aynı şartları taşıyan adayların başvuruları TBMM Dilekçe Komisyonu ve İnsan Hakları Komisyonlarınca ortaklaşa değerlendirmek suretiyle kanunda öngörülen sayının üç katı aday tespit edilip TBMM Genel Kurulu’na sunulur. TBMM Genel Kurulu’nda öngörülen kadar ombudsman seçimini gizli oyla yapmaktadır. Ombudsman seçiminde partilerin bağlayıcı grup kararı almamaları ve konuyu gruplarında değerlendirmemeleri doğru bir tavır ve yaklaşımdır. Bu nedenle, bu husus mutlaka kanunda ifade edilmelidir.

Ulusal düzeyde görev yapan ombudsmanın seçimi konusunda, farklı ülkelerde, parlamento tarafından seçim, devlet başkanı, kral/kraliçe ya da genel vali tarafından atanma ve hükümet tarafından atanma gibi farklı yöntemler uygulanmaktadır. Bu yöntemlerden her birinin kendi içinde avantajları ve dezavantajları vardır. Bununla birlikte, doğası gereği bağımsız olması gereken ombudsmanın seçimi konusundaki en uygun yöntem, hiç kuşkusuz ki, onu yürütmeden ve idareden bağımsız kılmaya en elverişli olan yöntem olacaktır. Ombudsman kurumuna sahip olan ülkelerin ezici bir çoğunluğunda, ombudsmanın yürütmeden ve idareden bağımsızlığı, parlamento tarafından seçim ilkesiyle sağlanmaktadır. Buna karşın ombudsmanın İngiltere’de kral/kraliçe tarafından, Yeni

---

<sup>108</sup> Avşar, a.g.e., ss.169-170.

<sup>109</sup> Kamu Denetçisi Tespit Komisyonu; TBMM Başkanı Başkanlığında Yargıtay, Danıştay, Sayıştay, YÖK, DDK Başkanları ile Başbakanlık, Adalet ve İçişleri Bakanlıkları Müsteşarlarından oluşmaktadır.

Zelanda'da genel vali tarafından ve Fransa'da da hükümet tarafından atandığı görülmektedir<sup>110</sup>.

Ombudsmannın görev süresi genelde ülkelere göre dört ile altı yıl arasında değişim göstermektedir. Ayrıca ombudsmannın tekrar seçilebilmesi genellikle mümkün olmaktadır<sup>111</sup>. Bizde de kanunda ombudsmannın görev süresini dört yıl olarak belirlemiş ve ikinci kez seçilmesinde bir sakınca görmemiştir (6328 Sayılı KDKK, Md.14). Ancak Kamu Denetçisi'nin görev süresinin 6 veya 7 yıl olması, onun mesleğe adaptasyonu ve görevde uzmanlaşması açısından daha mantıklı olacaktır. Ayrıca hükümetlerin tesiri altında kalmasının da önüne geçilmiş olacaktır. Görev süresinin uzunluğu ve görevinin gerektirdiği tam tarafsızlık göz önüne alınarak Kamu Denetçisi'nin ikinci kez seçimine imkan tanınmamalıdır. Çünkü yoğun ve manevi olarak yıpratıcı iş yükü zamanla Kamu Denetçisi'nin şevkinin kırılmasına, birtakım iş ve işleyişin rutinleşmesine neden olacaktır. İşin enerji ve heyecan gerektiren özellikleri göz önünde bulundurulduğunda bu dinamizm yeni kamu denetçileriyle sürdürülmesi sağlanmalıdır<sup>112</sup>.

Bunların dışında iki veya daha fazla kez seçilme imkanı tanınmış bir Kamu Denetçisi, tekrar seçilebilmek adına bazı çevrelere hoş görünmek için özel çaba içine girebileceği de düşünülmelidir. Ayrıca Kamu Denetçisi yanında çalıştıracağı yardımcılarını seçerken eş, dost, akraba gibi tanıdıklarını seçmenin önüne geçilecek kurallarda konmalıdır. Gerçi ombudsmannın medya ile olan ilişkilerini düşündüğümüzde oluşturacağı sekreteryanın tanıdıklarından meydana gelmesi zor gibi gözükse de imkansız değildir.

### C. BÜTÇESİ

Kurumun gelirleri şunlardır: Türkiye Büyük Millet Meclisi bütçesinden alınacak Hazine yardımı, diğer gelirler, kurum bütçesinden bu Kanun kapsamındaki görevlerin gerçekleştirilmesine ilişkin giderler yapılmaktadır (6328 Sayılı KDKK, Md.29/1-2).

Bütçesi yürütme organı ya da yasama organının salt çoğunluğu tarafından belirlenen bir ombudsmannın yürütme organı karşısında gerçek anlamda bağımsızlığından söz etmek mümkün değildir. Bütçesi üzerinde yürütme organının bir biçimde söz sahibi

<sup>110</sup> Erhürman, "Türkiye İçin...", a.g.m., s.165.

<sup>111</sup> Özden, "Ombudsman; Yeni Yönetim...", a.g.e., s.119.

<sup>112</sup> Avşar, a.g.e., s.170.

olduğu ombudsman, zaman zaman, yürütme organının güdümüne girmek veya sıfır bütçeli bir kurum haline gelmek seçenekleriyle karşı karşıya kalabilecektir, Ayrıca, ombudsmanın maaşlarının da, ülke içerisindeki en yüksek maaşlı kamu görevlisinin maaşına denk olması, kurumun başındaki kişinin, yaşam seviyesini yükseltmek için iktidardakilerle pazarlık yapmak ve dolayısıyla onlarla uyumlu olmak zorunda kalmasının önlenmesi açısından yararlı olacaktır<sup>113</sup>.

#### D. YETKİ ALANI

Kamu Denetçisi'nin geniş bir araştırma ve inceleme yetkisinin bulunması gerekmektedir. Her türlü bilgi ve belgeyi inceleyebilmeli, yönetici ve memurları gerekli gördüğü hallerde sorgulama yetkisi olmalıdır. Araştırma ve incelemelerde güçlük çıkaran, savsaklayan, belge ve bilgi gizleyen veya yanıltıcı davranan kamu görevlilerinin yargı yolu ile cezalandırılması kuralı getirilmelidir<sup>114</sup>. Kanuna göre; kurumun inceleme ve araştırma konusu ile ilgili olarak istediği bilgi ve belgelerin, bu isteğin tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde verilmesi zorunludur. Bu süre içinde istenen bilgi ve belgeleri haklı bir neden olmaksızın vermeyenler hakkında Başdenetçi veya denetçinin başvurusu üzerine ilgili merci, soruşturma açabilir. Ancak; Devlet sırrı veya ticarî sır niteliğindeki bilgi ve belgeler, yetkili mercilerin en üst makam veya kurulunca gerekçesi belirtilmek suretiyle verilmeyebilir (6328 Sayılı KDKK, Md.18/1-2).

Yetki alanı konusunda iki farklı yaklaşım bulunmaktadır: Bunlardan birincisi organik yaklaşım, ikincisi fonksiyonel yaklaşımdır. Fonksiyonel yaklaşım, hangi organ tarafından yapıldığına bakılmaksızın, işlem, eylem ya da davranışın niteliğini esas almayı gerektirir. Bu yaklaşım esas alınır, hangi organ tarafından yapılır, yapılsın, idari işlemler, idari eylemler ve idari davranışlar ombudsmanın yetki alanı içerisinde olacaklardır. Organik yaklaşımın esas alınması durumunda ise, sadece idari teşkilat içerisinde yer alan organlar tarafından yapılan işlemler, eylemler ve davranışlar ombudsmanın yetki alanı içerisinde olacak, yasama organının ve yargı organının idari

<sup>113</sup> Erhürman, "Türkiye İçin...", a.g.m., s.170.

<sup>114</sup> Avşar, a.g.e., s.171.

işlem, eylem ve davranış niteliğindeki faaliyetleri kurumun yetki alanı dışında kalacaktır<sup>115</sup>.

Fonksiyonel yaklaşımı ele aldığımızda yargı organlarının, yasama organının ve askeri makamların idari işlem, eylem ve davranışlarının da ombudsmanın yetki alanı içerisinde kalacağı görülmektedir.

Kanuna göre; yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler, yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler, Türk Silâhlı Kuvvetlerinin sadece askerî nitelikteki faaliyetleri, kurumun görev alanı dışında bırakılmıştır (6328 Sayılı KDKK, Md.5/2). Ülkemizde gerek yargı organının gerek askeri makamların idari işlem ve eylemleri yıllardır, hem idari hem de yargısal denetime tabi tutulmaktadır.

Ombudsman tarafından yargı organları üzerinde yapılacak bu denetim, yargının verdiği kararlar üzerinde değil, yargının idari eylem, işlem ve davranışları üzerinde uygulanacaktır. Zaten anayasadaki yargı bağımsızlığı ilkesinden dolayı yargısal kararların ombudsman denetimine tabi tutulması söz konusu değildir. Diğer ülkelerdeki ombudsman uygulamalarına bakıldığında yargısal işlemlerin ombudsman denetimine tabi tutulduğu İsveç ve Finlandiya dışındaki ülkelerde, ombudsmanların yargısal işlemleri denetlemedikleri görülmektedir.

Örneğin; yargıya intikal etmiş ve yargı süreci devam eden konularda ombudsman müdahale de bulunmamalıdır. Yargı sürecinin sonunda doğan tartışmalı yargı kararları da kurumun bir temyiz mahkemesine dönüştürülmemesi ve üzerindeki yükün gereksiz yere arttırılmaması için inceleme, soruşturma alanı dışında tutulmalıdır. Böylece, vatandaşların yargıya götördükleri kararları ombudsmana getirerek bu iki kurumu karşı karşıya getirmeleri de önlenmiş olacaktır<sup>116</sup>.

Askeri makamların ombudsman tarafından denetlenmesinde ise; uzman bir ombudsman tarafından denetlenmesi söz konusu olabilir. Yani askeri makamların denetlenmemesi değil, yapılan işlem, eylem ve davranışların bir ombudsman tarafından denetlenmesi yararlı olacaktır. Türkiye’de idari yargı ve ceza yargısı alanlarına baktığımız zaman da tercih edilen yöntem, asker kişileri ilgilendiren ve askeri hizmete ilişkin olan konularda yargı yetkisi, bu amaçla kurulmuş özel uzmanlık mahkemelerine verilmektedir.

---

<sup>115</sup> Erhürman, “Türkiye İçin...”, a.g.m., s.170; Özden, “**Ombudsman; Yeni Yönetim...**”, a.g.e., s.121.

<sup>116</sup> Avşar, a.g.e., s.171.

Bu açıdan sadece askeri eylem, işlem ve davranışlar üzerinde denetim yapmak için; tamamen ayrı bir ombudsman kurumu oluşturmak ya da birden çok ombudsmandan oluşan bir kurum içerisinde, ombudsmanlardan birini askeri konularda yetkili kılmak ve uzmanlaştırmak yoluna gidilebilir.

Diğer ülke örneklerinde; 1915'te kurulup 1968'de kaldırılan İsveç Askeri Ombudsmanı ve onun yerine askeri konularda uzman bir ombudsmanın getirilmesi, Norveç'te ve Almanya'da halen görev yapmakta olan askeri ombudsmanlar, Finlandiya'da silahlı kuvvetlerin ombudsman denetimine tabi olduğunu, Norveç ve İsrail'de de ayrı bir silahlı kuvvetler ombudsmanı olduğu görülmektedir.

Bunun dışında bazı ülkelerde de mevcut olan bir vergi ombudsmanı ülkemiz için de oldukça önemlidir. Türkiye'de yürürlüğe girmiş olan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nda vergi ombudsmanının kurulmasına ilişkin bir madde bulunmamaktadır. Genel bir ombudsmanın, kendine özgü nitelikler içeren vergi müessesesi için kapsamlı bir bilgiye sahip olması mümkün değildir. Vergiye ilişkin uyuşmazlıkların çözümü için hukuk bilgisinin yanında vergi mevzuatlarına da hakim olmak gerekmektedir. Bu açıdan mutlaka ayrı bir vergi ombudsmanı kurulmalıdır.

## E. HAREKETE GEÇME BİÇİMİ

Ombudsman üç şekilde denetime geçmektedir. Ombudsman ya kendisine başvuru üzerine harekete geçmekte ya da kendi inisiyatifi ile re'sen bir denetim başlatmaktadır. Üçüncü yol ise; herhangi bir kişinin vatandaşların şikayetlerini ombudsmana iletmesidir<sup>117</sup>. Bu kişiler daha çok parlamento üyeleri olmaktadır. Parlamenterlere böyle bir görevin verilmesi hem onların iş yükünü arttıracak, hem de bazı parlamenterlerin konuya hakim olmamasından veya seçmenlerinin gönlünü yapabilmek arzusuyla veya kendine gelen talepleri başından atma kaygısıyla olur olmaz bir çok dilekçeyi kamu denetçisine havale etmelerine neden olacaktır<sup>118</sup>.

Türkiye gibi büroksinin yoğun olduğu ve yönetilenleri bunalttığı bir ülkede, yeni bir bürokratik sorun oluşturulmaması için, elden geldiğince esnek davranılmalıdır. Örneğin İsveç'te olduğu gibi, sözlü ve parlamenter aracısız şikayet ya da re'sen harekete geçip

<sup>117</sup> Özden, "Ombudsman; Yeni Yönetim...", a.g.e., s.122.

<sup>118</sup> Avşar, a.g.e., s.172.

inceleme yapma yetkisi sağlanmalıdır. Burada dikkat edilecek nokta, Türkiye'deki eğitim düzeyi olmalıdır. Birçok ilgisiz başvuru ile ombudsmanı engelleyecek yığılmaların önüne geçilmesi için bir ön büro faaliyeti ile ayıklama işlemi yapılarak, ilgili dilekçeleri gerekli yerlere havale işlemi gerçekleştirilmelidir<sup>119</sup>.

Kanuna göre; kuruma gerçek ve tüzel kişiler başvurabilmektedirler. Başvuru; başvuru sahibinin adı ve soyadı, imzası, yerleşim yeri veya iş adresini, başvuru sahibi tüzel kişi ise tüzel kişinin unvanı ve yerleşim yeri ile yetkili kişinin imzasını ve yetki belgesini içeren Türkçe dilekçe ile yapılmaktadır. Bu başvuru, yönetmelikte belirlenecek şartlara uyulmak kaydıyla elektronik ortamda veya diğer iletişim araçlarıyla da yapılabilir. Yapılan başvurulardan; belli bir konuyu içermeyenler, yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarınca karara bağlanmış uyuşmazlıklar, dilekçenin yazımındaki şartları taşımayanlar, sebepleri, konusu ve tarafları aynı olanlar ile daha önce sonuçlandırılanlar incelenmemektedir. Kuruma, illerde valilikler, ilçelerde kaymakamlıklar aracılığıyla da başvurulabilmektedir. Başvurulardan herhangi bir ücret alınmaz. Kuruma, idarî işlemlerde tebliğ tarihinden, idarî eylem, tutum ve davranışlarda öğrenme tarihinden itibaren doksan gün içinde başvurulabilmektedir. Kurum, başvuru süresi geçtikten sonra yapılan başvuruları kabul edip etmemeye yetkilidir. Başvuru tarihi, dilekçenin Kuruma, valilik veya kaymakamlıklara verildiği, diğer hallerde başvurunun Kuruma ulaştığı tarihtir. Dava açma süresi içinde yapılan başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmaktadır (6328 Sayılı KDKK, Md.17/1-2-3-4-5-6-7-8).

Ombudsman Kurumu'nun etkili olması ve herkes tarafından bilinmesi için, valilikler veya kaymakamlıklara başvuru yapılması yerine, illerde ve ilçelerde ombudsman ofisleri oluşturulmalıdır. Böylelikle mükellefler, ombudsmanın idareden bağımsız bir kurum olduğunu kabul edecek ve ombudsmana olan güven duyguları artacaktır. Ayrıca bu ombudsman ofisleri vergi idaresi ile birbirine yakın konumda olmalıdır. Böylelikle idareyle olan sorun karşısında mükellef hiç zaman kaybetmeden ombudsmana başvurabilecektir.

Eğer ombudsmanlık kurumu idare ile aynı bina içinde yer alacaksa, bu kaymakamlık ve valilikler içinde geçerli olmak üzere, mutlaka ayrı bir ofis şeklinde oluşturulmalıdır. Ombudsmanın vergi idaresi ile aynı bina içerisinde yer almasının en

---

<sup>119</sup> Esgün, a.g.m., s.274.

büyük avantajı, işlemi yapan memurun yaptığı bir hata varsa bu hatayı anında tespit edebilecek, duruma o anda müdahalede bulunabilecektir.

Ombudsmana başvuru süresi konusunda birçok ülkede, şikayete konu olan işlem, eylem ya da davranıştan itibaren bir ya da iki yılın geçmemiş olması aranmaktadır. Bu sürelerin geçirilmesi durumunda ombudsmanlara, başvuruyu kabul edip etmemek konusunda bir takdir yetkisi tanınmaktadır.

Ombudsmana başvuru konusunda farklı ülkelerin uygulamalarında söz konusu olan bir başka koşul ise, idari başvuru yollarının tüketilmiş olmasıdır. Özellikle idari usul yasasına sahip olan ülkelerde söz konusu olan bu uygulamayla bazı uyuşmazlıklar ombudsmanın önüne getirilmelerine gerek kalmaksızın idari denetim yoluyla sonuçlandırılmakta, bu yolla ombudsman kurumunun iş yükünün azaltılması hedeflenmektedir. Türkiye açısından duruma yaklaştığımızda, başvuru süresi konusunda bir yıllık süre esas alınmalı, ancak ombudsmana, başvuruyu incelenebilir bulması halinde, bir yıllık başvuru süresinin aşıldığı durumlarda da inceleme ve araştırma yapabilme yetkisi tanınmalıdır. Ayrıca, ombudsmana başvurulmadan önce, zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi koşulunun aranması ombudsmanın iş yükünün azaltılması açısından önerilmeye değer bir koşul olarak görülmektedir<sup>120</sup>.

Ombudsmanın re'sen harekete geçebilme yetkisiyle, hak arama yollarını bilmeyen veya bunları kullanmaktan çekinen vatandaşlar için, takip edilmeyen hukuka aykırı uygulamaları takip etme, hem de medyanın zaman zaman gündeme getirdiği, fakat kimsenin yargı organları önüne taşımaya cesaret edemediği olayların üzerine gidebilme olanağına kavuşturulmuş olacaktır.

Re'sen ya da başvuru üzerine harekete geçen ombudsman ilk olarak şikayete konu olan eylem, işlem veya davranışın gerçekleştiği idareye giderek ilgili bilgi ve belgeleri istemekte ve idarenin de konuyla ilgili görüşlerini dinlemektedir. Her iki tarafıda dinleyen ombudsman gerekli bilgi belgeleri de temin ederek konuyu açıklığa kavuşturmaya çalışmaktadır. Eğer bu yeterli gelmezse tanıkların da dinlenmesi yoluna gitmektedir. İsteddiği bilgi belgeler ombudsmana ulaştırılmazsa, çeşitli ülkelerde de uygulandığı gibi idari yaptırım yetkisiyle donatılmalıdır.

---

<sup>120</sup> Erhürman, "Türkiye İçin...", a.g.m., ss.174-175.

Kanunda bu konuyla ilgili şu ifade yer almaktadır. Kurumun inceleme ve araştırma konusu ile ilgili olarak istediği bilgi ve belgelerin, bu isteğin tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde verilmesi zorunludur. Bu süre içinde istenen bilgi ve belgeleri haklı bir neden olmaksızın vermeyenler hakkında Başdenetçi veya denetçinin başvurusu üzerine ilgili merci, fiilin niteliğine uyan disiplin soruşturması açabilmektedir. Ancak; Devlet sırrı veya ticarî sır niteliğindeki bilgi ve belgeler, yetkili mercilerin en üst makam veya kurulunca gerekçesi belirtilmek suretiyle verilmeyebilir (6328 Sayılı KDKK, Md.18/1-2).

#### F. KARARLARIN SONUÇLARI

Ombudsman sisteminin uygulandığı ülkelerde görüldüğü üzere, Ombudsman'ın araştırmaları sonucunda ulaştığı netice ve kararların doğrudan yaptırım özelliği bulunmamaktadır. Ancak bu, alınan kararların hiç dikkate alınmadığı anlamına gelmemektedir. Çünkü hem dünyadaki örneklerine hem de Türkiye'deki taslaklara bakıldığında, Ombudsman kamu kurumlarından bilgi ve belge alma, soruşturma açma gibi yetkileri bulunmamaktadır<sup>121</sup>.

Ombudsman kendisine yapılan başvuruyu olumsuz bulduğunda bu durumu hem kendisine başvuran vatandaşa hem de ilgili idareye bildirip dosyayla ilişkisini kesmektedir. Ombudsmanın red kararına karşı herhangi bir üst mahkemeye başvurma yolu bulunmamaktadır. Bu durumda vatandaşın yapabileceği şey eğer dava süresi geçmemişse yargı yoluna başvurmaktadır. Vatandaşın ombudsmanın gereksiz bir başvuru yolu olduğu düşüncesine kapılmaması için ombudsmana başvurunun dava açma süresini durdurması yararlı olacaktır.

Ombudsmanın şikayetçinin başvurusunu haklı bulması durumunda yapılacak ilk iş, şikayet konusu eylem, işlem ya da davranışı gerçekteşiren idareye başvurarak kararın gereğinin yapılmasını istemektir. İdare, işlemine kaldırarak, geri alarak, değiştirerek, işlem veya eyleminden doğan zararı gidererek, ya da bazen başvurucudan eylem, işlem veya davranışı için özür dileyerek ve bunu tekrarlamayacağını taahhüt ederek kararın gereğini yerine getirebilecektir. Bazı ülkelerde ombudsman, kararın gereğinin yerine getirilmesi için idareye belli bir süre vermekte, idarenin bu süre sonunda gerekeni yapmaması durumunda bir sonraki aşamaya geçmektedir. İdarenin, kararın gereğini yerine

<sup>121</sup> Özden, "Ombudsman; Yeni Yönetim...", a.g.e., s.125.



getirmemesi durumunda ombudsman, önce işlem, eylem ya da davranışı gerçekleştiren idari makamın hiyerarşik üstüne başvurarak sonuç almaya çalışacaktır; buradan da sonuç çıkmaması durumunda, hazırlanacak özel raporun parlamentoya sunulması suretiyle parlamento denetiminin harekete geçirilmesi sağlanacaktır<sup>122</sup>. Bu raporlarla ombudsman, ilgili devlet kurumunu, istediği düzeltmeyi yapmadığı takdirde bir üst birimine ve parlamentoya bildirmiş olmaktadır<sup>123</sup>. TBMM, yapacağı incelemelerle kamu denetçisinin haklı olduğu konularda hükümetin lakaytlığını ve ya sorunun giderilmemiş olduğunu tespit ederse ve gerekli görürse Bakanlar Kurulu veya ilgili bakan hakkında kendi denetim yollarına başvurabilecektir<sup>124</sup>. Bu mekanizmadan da sonuç almak mümkün olmazsa, geriye kamuoyu denetiminin harekete geçirilmesi olanağı kalacaktır<sup>125</sup>.

Ombudsmanın aldığı kararların etkililiği açısından medyanın büyük önemi vardır. Ombudsman aldığı kararlarının yaptırım gücünün artması için kamuoyu oluşturması gerekmektedir. Arkasına kamuoyunu alan ombudsman çok daha etkili olabilecektir.

Çünkü kamuoyunu oluşturan vatandaşlar, tek tek veya toplu olarak, yazılı, sözlü ya da gösteri yaparak çeşitli imkanlarla fikir ve düşüncelerini, idarede yanlış buldukları işlem ve eylemleri, kendi istekleri doğrultusunda ilgili idareyi uyarma, kınama, protesto ve idareyi etkileme gibi yöntemlerle ombudsmana destek olabilmektedir<sup>126</sup>.

---

<sup>122</sup> Erhürman, “Türkiye İçin...”, a.g.m., s.177

<sup>123</sup> Özden, “**Ombudsman; Yeni Yönetim...**”, a.g.e., s.125.

<sup>124</sup> Avşar, a.g.e., s.174.

<sup>125</sup> Erhürman, “Türkiye İçin...”, a.g.m., s.177.

<sup>126</sup> Köksal, a.g.e., s.90.

## SONUÇ

Ombudsmanlık uygulaması ilk olarak İsveç'te ortaya çıkmış ve gitgide çeşitli ülkeler tarafından benimsenmeye başlamıştır. Ombudsman, yasama ve yürütme organlarından bağımsız olarak çalışmaktadır, tarafsızdır, halk tarafından kolayca bulunabilen ve ulaşılabilen bir kurumdur. Ombudsmanların her türlü dosyaya ulaşabilme, yöneticileri çağırabilme, gerektiğinde birimleri denetleyebilme yetkileri bulunmaktadır. Diğer yandan ombudsman, yönetimin aldığı kararları, işlemleri kaldıramaz, değiştiremez; yönetimin yerine geçerek işlem ve eylem yapamaz. Sadece, araştırma, eleştirme ve düzeltici önlemler önerme ve bulgularını kamuoyuna duyurma yetkisine sahiptir.

Ombudsman hukuk devletinde idari yargının yerini alabilecek bir kurum olarak değil ona destek olacak, onun dava yükünü azaltacak ve daha iyi çalışmasına yardımcı olacak bir kurum olarak düşünülmelidir. İdarenin eylem ve işlemlerinden dolayı ortaya çıkan şikâyetlerde artış, yargı hizmetlerinin masraflı, biçimsel ve zaman alıcı özelliği vatandaşların mağdur olmasına neden olmaktadır. Vatandaşların mağdur olmaması, idare ve yargı üzerindeki yükün azaltılması, idarenin yapacağı işlemlerde daha titiz ve özverili davranması, idare çalışanlarının keyfi kararlar almasının önüne geçilmesi için ombudsmana ihtiyaç vardır. Ombudsmanın kararlarının yaptırımı yoktur. Kararları daha çok tavsiye niteliğindedir. Kuruma yönelik en büyük eleştiri de budur.

Ombudsmanın başarısı, iyi örgütlenmesine, yasama organının ve hükümetin, ombudsmanın önerilerine gerekli ilgiyi göstermesine ve bizzat ombudsmanın gayretine bağlıdır. Bu şekilde, ombudsmanlık kurumunun diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de sadece tavsiye yoluyla, sadece ikna yoluyla da olsa; yaptırım yetkisi sadece yapacağı açıklamalarla kamuoyunu etkileme ve parlamentoya sunacağı raporlarla bilgilendirme biçiminde de olsa; ülkemize yararlı hizmetler yapacağı kuşkusuzdur. Ombudsmanın, kamu kurumlarınca ve kamu personeline yapılan haksız işlem, eylem ve hataları daha iyi yakalayıp ortaya koydukça, kamu bürokrasisinin bunları tekrarlaması da o ölçüde önlenmiş olacaktır.

Ombudsmanın yaptırım gücünün olmaması, parlamento, kamuoyu ve medya desteğini bir kat daha önemli kılmaktadır. Ombudsman kişiliği, kararları itibariyle bağımsız, güvenilir ve tarafsız olarak görevini yerine getirmeye dikkat edecektir. Toplum ile olan ilişkisi ne kadar iyi olursa, kararlarına duyulan itimat da o kadar yüksek olacak ve

diğer kurumlar karşısında da saygınlığı bundan önemli ölçüde etkilenecektir. Ayrıca parlamento ve siyasi unsurlar da halk ve medya desteğini arkasına almış olan bu kurumu rahat bırakacak ve kararlarını hür ve etki altında kalmadan verebilmesine olanak tanıyacaklardır.

Ülkemizde ombudsman benzeri görev yapabilecek bazı kurumlar mevcuttur. Örneğin Danıştay, TBMM Dilekçe Komisyonu ile İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu, Devlet Denetleme Kurulu bunlar arasında sayılabilir. Fakat sayılan kurumların idari yapısı ile görev ve yetkilerine bakıldığında, klasik ombudsman kurumunda olması istenilen bazı özelliklerin bunlarda yer almadığı görülecektir. Öncelikle bu kurumlar, Danıştay haricinde, bağımsız değildirler ve bağlı oldukları merciden aldıkları talimat üzerine harekete geçtiklerinden vatandaşların şahsen başvurusu mümkün değildir. Yapmış oldukları teklifleri bağlı oldukları birime sunmak suretiyle, ombudsmanın elinde bulunan rahat ve özgür rapor düzenleyebilme ve teklifte bulunabilme konularında da aralarında farklılaşma söz konusu olmaktadır. Bir yüksek mahkeme olan Danıştay, ombudsman gibi bağımsız olmakla birlikte, bazı durumlar haricinde şahsi müracaatı kabul etmemekte ve yürütmenin kararlarını ya iptal ya da uygun görmektedir. Oysa ombudsmanın yürütmenin faaliyetlerini yargı gibi hukukilik açısından denetlemesinin yanında anılan kararların yerindelik yönünden de denetimini yapma yetkisi bulunmaktadır.

Ombudsmanlık kurumunun amacı; kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmaktır (6328 Sayılı KDKK, Md.1). Bu maddeden yola çıkarak baktığımızda Ombudsman, idarenin vergilendirme ile ilgili işlemlerini de incelemektedir. Çünkü vergilendirme işlemi de tek yanlı ve bireysel bir idari işlemdir.

Bilindiği üzere idare tarafından ikmalen, resen ya da idarece verginin tarh edilmesi, vergi cezalarının kesilmesi, mükellefin vergi ödevlerini eksik ya da yanlış olarak yerine getirmesi veya eksik beyanda bulunması gibi durumlar vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda da mükellef ya idari çözüm yollarına (uzlaşma, hataların düzeltilmesi ve üst makamlara başvuru) başvurarak bu uyuşmazlığı barışçıl bir ortamda gidermekte ya da yargı yoluna gitmektedir. Ancak vergi

uyuşmazlıkları idarenin katı tutumu nedeniyle her zaman barışçıl yollarla çözümlenmesi mümkün olmadığından ya da mükellef açısından beklenen sonucu yaratmadığından, yargı yolu tercih edilmekte ve bu durum doğal olarak yargının yükünü arttıracaktır. Bu durum hem mükellef hem de idare açısından zaman kaybına yol açacağı gibi taraflar için meşakkatli bir sürecin işlemesine de neden olacaktır.

İşte bu gibi durumlarda ombudsmanın devreye girmesi hem idare açısından hem de mükellefler açısından oldukça önemlidir. Çünkü yargıya taşınmış bir vergi uyuşmazlığı, vatandaşların idareye olan güvenini sarsacağı gibi vergi psikolojisi açısından da mükellefte olumsuz bir davranışın oluşumuna neden olacaktır. Ombudsmana başvuru ile idarenin saygınlığı korunmuş olacaktır. Mükellefler açısından ombudsmana başvuru ise, yargı yolunda yapacağı masrafları en aza indirmek demektir.

Ancak bu konuda Ombudsmanın seçimi de önem arz etmektedir. Ombudsmanın sadece vergilendirme işleminin hukuki boyutuna hakim olması yetmez, aynı zamanda vergilemenin teknik yönüne de hakim olması gerekir. Ancak bu şekilde uyuşmazlıkların çözümünde etkin ve doğru kararlar alınabilir. Bunun dışında Fransa'daki gibi ayrı bir vergi ombudsmanı biriminin oluşturulmasının da gerektiği söylenebilir. Böylelikle oluşturulan vergi ombudsmanı sadece vergisel işlemleri ele alacağından hata yapma payı en aza inecek ve uyuşmazlıkları çözmedeki başarısı artacaktır. Ayrıca, ombudsmana başvuru için idari aşamadaki çözüm yollarına başvurunun yapılmış ve sonuç alınamamış olması ön şart olarak belirlenmelidir. Bu durum kurumun iş yoğunluğu azaltmasına ve ombudsmanın daha etkin bir şekilde çalışmasına neden olacaktır.

Sonuç olarak; Ombudsman kurumuna hayatiyet verilmesi ile idarenin etkinliğinin ve verimliliğinin artmasına, kalite ve standartların yükselmesine, idari yargının yükünün bir ölçüde olsa azalmasına, bilgi edinme ve dilekçe hakkı çerçevesinde iş yükü artan TBMM Dilekçe Komisyonu başta olmak üzere birçok kurumun iş yükünün hafiflemesine, en önemlisi ise toplumun idareye olan güveni artacağı için, saydam, güvenilir ve her an hesap verilebilir bir kamu yönetiminin oluşmasına neden olacaktır. Vergisel işlemlerin kendine özgü yapısından dolayı, vergi mevzuatlarına genel bir ombudsman tarafından yeterince hakim olunamayacağı düşünüldüğünde mutlaka vergi kanunlarına hakim ayrı bir Vergi Ombudsmanı oluşturulmalıdır. Günümüzde Sağlık Ombudsmanı ve Aile Ombudsmanı için adım atılmıştır. Bu adım mutlaka Vergi Ombudsmanı için de atılmalıdır.

## KAYNAKLAR

### Kitaplar

- AKSOY, Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi Yayınları, İstanbul, 1999.
- AKINCI, Müslüm. **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1999.
- ALTUĞ, Yılmaz. **Kamu Denetçisi (Ombudsman)**, İstanbul Üniversitesi Rektörlük Yayını, İstanbul, 2002.
- AVŞAR, B. Zakir. **Ombudsman; İyi Yönetilen Türkiye İçin Kamu Hakemi**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2007.
- CANDAN, Turgut. **Vergileme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- DERDİMAN, R. Cengiz. **Hukuk Başlangıcı**, Alfa Akademi Basım Yayım, Bursa, 2010.
- DERDİMAN, R. Cengiz. **İdare Hukuku**, 4. Baskı, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2011.
- FENDOĞLU, Hasan Tahsin. **Kamu Denetçiliği (Ombudsman)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.
- GÖZLER, Kemal. **İdare Hukuku Dersleri**, 9. Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2010.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref-Güven DİNÇER. **İdari Yargılama Usulü**, 1.bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.
- HEPER Fethi-Recai Dönmez (Ed.). **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2006.
- KARAKOÇ, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995.
- KIZILOT, Şükrü-Zuhal KIZILOT. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık**, Ankara, 2008.
- KIZILOT, Şükrü-Doğan ŞENYÜZ-Metin TAŞ-Recai DÖNMEZ. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- KÖKSAL, Mustafa. **Ombudsman; Kamu Hakemi**, Işık Eğitim Kültür Hizmetleri, Ankara, 2007.
- KÖSE, Ömer. **Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay 145. Yıl Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Mayıs 2007.
- KUMRULU, Ahmet. **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara, 1989.
- ODYAKMAZ, Zehra. **Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1993.

- ÖNCEL, Mualla-Nami ÇAĞAN-Ahmet KUMRULU, **Vergi Hukuku**, Cilt:1, 2.b., Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Basın Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara, 1985.
- ÖZDEN, Kemal. **Ombudsman (Kamu Denetçisi) ve Türkiye’deki Tartışmalar**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010.
- ÖZDEN, Kemal. **Ombudsman; Yeni Yönetim Anlayışı İçin Bir Model**, Tasam Yayınları, İstanbul, 2005.
- ŞENYÜZ, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, 3. Baskı, Bursa, 2005.
- YAZICI, Serap. **Yargısal Düğüm: Türkiye’de Anayasa ve Reformuna İlişkin Değerlendirme ve Öneriler**, ed. Serap Yazıcı, Tesev Demokratikleşme Programı Siyasa Raporları Serisi, Yargı Reformu-1, Tesev Yayınları, Mayıs 2010.
- TAŞ, Metin. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1997.
- TAŞ, Metin. **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.
- TEMİZEL, Zekeriya. **Yurttaşın Yönetime Karşı Korunmasında Bağımsız Bir Denetim Organı: Ombudsman**, IULA-EMME Yayınları, İstanbul, 1997.
- TOSUNER, Mehmet-Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Neşa Yayınları, İzmir, 2008.
- YÜCE, Mehmet. **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2010.
- YÜCE, Mehmet. **Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler**, Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya (Ed.), Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011.

## Makaleler

- ABDİOĞLU, Hasan. “Yönetişim İlkelerinin Uygulanmasında Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumu ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Açısından Önemi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:6, Sayı:11, Bahar 2007/2, ss.79-102, <http://www.iticu.edu.tr/Kutuphane/dergi/s11/M00161.pdf> (Erişim Tarihi: 25.10.10).
- AKMAZ, Kemal-Öznur Akyol. “Vergi Uyuşmazlıkları, Uyuşmazlıkların Nedenleri ve Çözüm Mercileri”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2007, Sayı:46. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007059269.htm> (Erişim Tarihi: 04.04.11).
- AKYAR, Özkan. “Türk Vergi Yargı Sisteminin Çalışma Düzeni”. <http://emrahbakar.com/makaleler/001.pdf> (Erişim Tarihi: 03.04.11).
- ARKLAN, Ümit. “Bir Kamu Denetim Sistemi Olarak Ombudsman ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Selçuk İletişim Dergisi**, Cilt:4, Sayı:3, 2006, ss.82-100, [www.iletisim.selcuk.edu.tr/dergi/gs/2006\\_cilt4s3.pdf](http://www.iletisim.selcuk.edu.tr/dergi/gs/2006_cilt4s3.pdf) (Erişim Tarihi: 31.07.11).
- ARMAĞAN, Ramazan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı 153, Temmuz-Aralık 2007, ss.160-178.

- ARMAĞAN, Ramazan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı 156, Ocak-Haziran, 2009, ss.199-218.
- ARSLAN, Murat. “Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:53, ss.99-114.
- ARSLAN, Süleyman. “İngiltere’de Ombudsman Müessesesi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:19, Sayı:1, Mart 1986, ss.157-172.
- AYAZ, Garip-Erdal SÖNMEZ. “Vergi Yargısı Kararlarının Açıklanması ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi Talebi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:214, Haziran 1999, ss.101-108.
- BABÜROĞLU, Oğuz–Nevra HATİBOĞLU, “Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi: Devlette Bir Toplam Kalite Mekanizması Örneği”, **TÜSİAD Yayınları**, Yayın No:206, İstanbul, Ocak 1997.
- BAHADIR, Oktay. “Ombudsmanlık Kurumunun İsveç, İngiltere ve Fransa ile Karşılaştırmalı İncelenmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:1, Nisan 2010, ss.363-384, <http://www.humanlawjustice.gov.tr/Upload/Dergiler/taad1/151.pdf> (Erişim Tarihi: 05.06.11).
- BOZKURT, M. Kerem. “Ombudsmanlık Kurumu”, <http://www.ombudsman.gen.tr/makale/detay.asp?id=27> (Erişim Tarihi: 16.07.11).
- BÜYÜKAVCI, Mustafa. “Ombudsmanlık Kurumu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:66, Sayı:4, 2008, ss.10-13, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/1944-2010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2008-4.pdf> (Erişim Tarihi: 05.06.11)
- CANDAN, Turgut. “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü”, ss.1-23. [www.muhasabenet.net/makale\\_turgut%20candan\\_vergi%20uyusmazliklari%20idari%20islemler%20%20ve%20sureler.doc](http://www.muhasabenet.net/makale_turgut%20candan_vergi%20uyusmazliklari%20idari%20islemler%20%20ve%20sureler.doc) (Erişim Tarihi: 04.04.11)
- CİVAN, Mehmet-İsmail KUTLAR. “İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Bir Örnek Uygulama”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:71, ss.165-.173, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/71MaliCozum/15%20Mehmet%20ci van.pdf> (Erişim Tarihi: 16.04.12).
- ÇETİNKAYA, Oğuz. “Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsamı”. <http://www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Uyu%20C5%9Fmazi%20C4%B1klar%20C4%B1n%20C4%B1n%20Kapsam%20C4%B1.pdf> (Erişim Tarihi: 03.05.11).
- DERDİMAN, R. Cengiz. “Anayasa Değişikliği Taslağı Üzerine Düşünceler”, <http://www.anayasa.gen.tr/derdiman.htm> (Erişim Tarihi: 01.10.12).
- DURSUN, Hasan. “Türkiye’de Ombudsmanlığın (Kamusaylığın) Etkin Olarak İşleyebilme Yetkisi Yoktur”, **TBB Dergisi**, Sayı:95, 2011, ss.377-418. [http://portal.ubap.org.tr/App\\_Themes/Dergi/2011-95-729.pdf](http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2011-95-729.pdf) (Erişim Tarihi: 20.11.11).
- DURSUN, Hasan. “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **TBB Dergisi**, Sayı:78, 2008, ss.227-286. [http://portal.ubap.org.tr/App\\_Themes/Dergi/2008-78-457.pdf](http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2008-78-457.pdf) (Erişim Tarihi: 29.01.12).

- EKEN, Musa – Ferrah Tuzcuoğlu. “Kötü Yönetimi Tedavi Etmek”, ss.113-125. <http://www.etikturkiye.com/etik/kyonetim/Eken.pdf> (Erişim Tarihi: 07.08.2011).
- EREN, Hayrettin. “Ombudsman Kurumu”, **AÜEHF Dergisi**, Cilt: IV, Sayı: 1-2, 2000, ss.79-96, [http://hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2000\\_1\\_6.pdf](http://hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2000_1_6.pdf) (Erişim Tarihi: 02.10.10).
- ERHÜRMAN, Tufan. “Ombudsman”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:31, Sayı:3, Eylül 1998, ss.87-102.
- ERHÜRMAN, Tufan. “Türkiye İçin Nasıl Bir Ombudsman Formülü?”, Cilt:49, Sayı:1-4, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara 2000, ss.155-180. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/292/2661.pdf> (Erişim Tarihi: 01.09.2011).
- ERKAL, Hamza. “Yeni Bir Anayasal Kurum Ombudsman”, **İdarecinin Sesi Dergisi**, Mayıs-Haziran 2011, ss.57-61, [http://www.tid.web.tr/ortak\\_icerik/tid.web/145/16-%20hamza%20erkal.pdf](http://www.tid.web.tr/ortak_icerik/tid.web/145/16-%20hamza%20erkal.pdf) (Erişim Tarihi: 06.09.11).
- ERYILMAZ, Bilal.“Kamu Bürokrasisinin Denetlenmesinde Yeni Gelişmeler”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:26, Sayı:4, Aralık 1993, ss.81-106.
- ESGÜN, İbrahim Uğur. “Ombudsman Kurumunun Türkiye İçin Gerekliliği Üzerine Bir Değerlendirme”, **AÜHF Dergisi**, 45/01, Ankara, 1996, ss.251-278, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/297/2711.pdf> (Erişim Tarihi: 04.10.10).
- FENDOĞLU, Hasan Tahsin. “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık), **SDE Analiz**, Aralık 2010, ss.1-20, <http://www.sde.org.tr/userfiles/file/Ombudsman.pdf> (Erişim Tarihi: 01.08.11)
- GERÇEK, Adnan. “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/> (Erişim Tarihi: 20.11.11).
- GÖLÖNÜ, Sirel. “Ombudsman ve Yönetimde Halkla İlişkilerin Gelişmesine Etkisi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:27, Ekim-Aralık 1997, ss.3-14.
- GÜNGÖR, Ferudun. ”İnceleme Raporlarına Karşı Başvuru Yolları”, [http://www.ordusmmmo.org.tr/modul-yazar-inceleme\\_raporlarına\\_kars-detay-12-1.html](http://www.ordusmmmo.org.tr/modul-yazar-inceleme_raporlarına_kars-detay-12-1.html) (Erişim Tarihi: 16.11.12).
- HEPAKSAR, Engin-Betül HAYRULLAHOĞLU. “E-devlet Kapsamında Vedop Uygulamaları ve E-haciz”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt:3, No:2, 2011, ss.109-120. [http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi\\_SBD/arsiv/2011\\_2/engin\\_hepaksar.pdf](http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi_SBD/arsiv/2011_2/engin_hepaksar.pdf) (Erişim Tarihi: 30.01.2012).
- HULTQVİST, Anders. “Taxpayers’ Right In Sweden”, **Revenue Law Journal**, Vol.7:Iss.1, Article:4, 1997. <http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol7/iss1/4/> (Erişim Tarihi: 07.02.12).
- IŞIKAY, Mahir. “Ombudsmanlık Kurumunun Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Konumu”. <http://archiv.jura.uni-saarland.de/turkish/MIsikay.html> (Erişim Tarihi: 04.10.10).
- IŞIKAY, Mahir. “Avrupa Birliği Ombudsmanı”, İzmir, Kasım 2001, <http://www.belgeler.com/blg/7ch/avrupa-birligi-ombudsmani> (Erişim Tarihi: 21.07.11).



- İNAC, Hüsamettin-Feyzullah Ünal. “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesinde Yönetimde Açıklığın Önemi ve Uygulanma Düzeyi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:18, Ağustos 2007, <http://sbe.dpu.edu.tr/18/41.pdf> (Erişim Tarihi: 15.12.11).
- KARAKOÇ, Yusuf. “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:212, Nisan 1999, ss.88-98.
- KESTANE, Doğan. “Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)”, **Maliye Dergisi**, Sayı:151, Temmuz-Aralık 2006, ss.128-142.
- KILAVUZ, R., YILMAZ, A., İZCİ, F., “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, <http://eskidergi.cumhuriyet.edu.tr/makale/162.pdf> (Erişim Tarihi: 04.05.11).
- 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, ss.3-37.
- KUMRULU, Ahmet. “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, Sayı:72-73, Ankara, 1989, ss.8-26.
- KÜÇÜKÖZYİĞİT, H. Galip. “ Ombudsmanlık Kurumu -Hukuksal ve Siyasal Bir İnceleme-“, **Uluslararası Hukuk ve Politika**, Cilt:2, No: 5, 2006, ss.90-111, <http://www.usak.org.tr/dosyalar/dergi/TPyfKAtfek4fey0XLffkuI6l6js06F.pdf> (Erişim Tarihi: 26.10.10)
- MAGNETTE, Paul. “Between Parliamentary Control And The Rule Of Law: The Political Role Of The Ombudsman In The European Union” **Journal of European Public Policy** 10:(5), October 2003, pp.677-694, [http://dev.ulb.ac.be/sciencespo/dossiers\\_membres/magnette-paul/fichiers/magnette-paul-publication12.pdf](http://dev.ulb.ac.be/sciencespo/dossiers_membres/magnette-paul/fichiers/magnette-paul-publication12.pdf) (Erişim Tarihi: 21.07.11).
- ÖNCÜ, Ekrem. “Vergisel Uyuşmazlıklarda Ombudsmana Başvurulabilir Mi?”, <http://www.thelira.com/yazar/31/ekrem-ocnu/1992/vergisel-uyusmazliklarda-ombudsmana-basvurulabilir-mi> (Erişim Tarihi: 28.07.12)
- ÖZBEK, Mustafa. “İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usüller I”, **TBB Dergisi**, Sayı:56, 2005, ss.90-132. [http://portal.ubap.org.tr/App\\_Themes/Dergi/2005-56-105.pdf](http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2005-56-105.pdf) (Erişim Tarihi: 27.12.2011).
- ÖZER, Akif. “Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:59, ss.3-46.
- ÖZER, İlhan. “Türkiye’de Vergi Sorunu Üzerine Düşünceler ve Öneriler”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1, 1978, ss.84-105. [yayin.todaie.gov.tr/goster.php?Dosya=MDUxMDQ4MDU0](http://yayin.todaie.gov.tr/goster.php?Dosya=MDUxMDQ4MDU0) (Erişim Tarihi: 01.06.12).
- ÖZTÜRK, İlhami. “İdari Yargıda Temyiz İncelemesinin Usuli Kazanılmış Haklar Açısından Sınırlanması”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XII,

Sayı:1-2, 2008, ss.1027-1043. [http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/12\\_38.pdf](http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/12_38.pdf) (Erişim Tarihi: 30.01.2012).

PİCKL, Victor J. “Ombudsman ve Yönetimde Reform”, çev. Turgay Ergun, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:19, Sayı:4, Aralık 1986, ss.37-46.

SAĞLAM, Abdi. “Ombudsman Kurumu ve Türkiye Macerası”, [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_1197.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_1197.htm) (Erişim Tarihi: 26.10.10).

SAVAŞ, Abdullah. Vergi Yargılama Hukukunda Yasa Yararına Temyiz ve Açıklama, ss.1-10.  
[www.muhasabenet.net/makale\\_abdullah%20savas\\_yasa%20yararina%20temyiz.doc](http://www.muhasabenet.net/makale_abdullah%20savas_yasa%20yararina%20temyiz.doc) (Erişim Tarihi: 26.06.11).

SAVAŞAN, Fatih - M. Emin ALTUNDEMİR - Aziz ULUPINAR. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, **Maliye Dergisi**, Sayı:162, Ocak-Haziran 2012, sS.126-144.

SÜLER, Gamze Yudum. “Ombudsmanlık Kurumu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı:34, 2010/2, ss.157-167.

ŞAFAKLI, Orhan Veli. “Kamu Denetiminde Etkinlik Aracı Olarak Ombudsman ve AB Sürecinde KKTC’deki Uygulamaya Karşılaştırmalı Bir Bakış”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: XI, Sayı: II, 2009, ss.161-197, ,  
[http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/11\\_2/8-safakli.pdf](http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/11_2/8-safakli.pdf) (Erişim Tarihi: 04.10.10).

ŞENGÜL, Ramazan. “Avrupa Birliği Yönetim Alanında Kötü yönetimle Mücadele Eden Bir Kurum: Avrupa Birliği Ombudsmanı”  
[http://akademikpersonel.kocaeli.edu.tr/ramazan.sengul/bildiri/ramazan.sengul10.06.2010\\_17.05.18bildiri.pdf](http://akademikpersonel.kocaeli.edu.tr/ramazan.sengul/bildiri/ramazan.sengul10.06.2010_17.05.18bildiri.pdf) (Erişim Tarihi : 02.10.11).

ŞENGÜL, Ramazan. “Ombudsman Kurumu Kötü Yönetime Çare Olabilir Mi?”, <http://www.etikturkiye.com/etik/kyonetim/Sengul.pdf> (Erişim Tarihi: 30.05.11).

ŞENGÜL, Ramazan. “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Etkin Denetlenmesinde Yeni Bir Kurum: Kamu Denetçiliği Kurumu”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:14, 2007/2, ss.126-145,  
<http://kosbed.kocaeli.edu.tr/sayi14/sengul.pdf> (Erişim Tarihi: 05.10.10).

TAŞ, Metin. “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Kullanılabilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, Ağustos, 2009, ss.22-25.

TAŞ, Metin. “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu ve Bir Yargı Kararı”, <http://www.vergidanismani.com/yazdir.asp?id=587> (Erişim Tarihi: 01.10.2012).

TAYŞI, İsmet. “Ombudsman Kurumu ve Ülkemizde Uygulanabilirliği”, **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran Özel Sayı, Sayı 25, 1997, ss.106-123.

YALTI, Billur. “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, Mayıs 2012, ss.1-16,  
<http://www.danistay.gov.tr/billuryalti.pdf> (Erişim Tarihi: 18.06.12).

YILMAZ, Elif. “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:

XIII, Sayı:1-2, 2009, ss.321-351.  
[http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/13\\_14.pdf](http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/13_14.pdf) (Erişim Tarihi: 14.04.11).

YILMAZ, Reha. “Mukayeseli Hukuk Açısından Ombudsmanlık Kurumunun Temelleri ve Azerbaycan Varyantı”, **Journal of Qafqaz University**, Spring 2002, Number:9, ss.65-85, [http://journal.qu.edu.az/article\\_pdf/1028\\_324.pdf](http://journal.qu.edu.az/article_pdf/1028_324.pdf) (Erişim Tarihi: 03.08.2011).

YÜCE, Mehmet-Ezel ALTUNAY. “Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:355, Mart 2011, ss.177-188.

YÜKSEL, Bahtiyar. “İkmalen, Re’sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin Hakları ve Ödevleri” (e-makale), **Mali Kılavuz Dergisi**, [http://www.malikelavuz.com/index.php?lang=tur&page=30&pluginAnonym\\_v2\\_cattID\\_2=0&pluginAnonym\\_v2\\_itemID\\_2=185](http://www.malikelavuz.com/index.php?lang=tur&page=30&pluginAnonym_v2_cattID_2=0&pluginAnonym_v2_itemID_2=185) (Erişim Tarihi: 18.06.12).

### **Diğer Kaynaklar**

“About The I.O.I.”, <http://www.theioi.org/the-i-o-i/about-the-i-o-i> (Erişim Tarihi: 04.10.11)

BAKİ, Mehmet Hanifi. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi : Örnek Olay Çalışması, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Adana, 2008.

COMMONWEALTH OMBUDSMAN. <http://www.ombudsman.gov.au/pages/making-a-complaint/complaints-the-ombudsman-can-investigate/taxation.php> (Erişim Tarihi: 10.02.12)

DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI. **Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalınma Planı 2001-2005**, Haziran 2000.

ERDENGİ, Tefik Bora. Ombudsman: Dünya Uygulamaları ve Türkiye, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2009.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. **Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Uygulanması**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 66, Ankara, Haziran 2008.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22, Ankara, 2007.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 92, Ankara, Mayıs 2009.

KÜÇÜKKAYA, Mehmet. Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2008.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hakları Bildirgesi. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476> (Erişim Tarihi: 15.08.12).

PAZARLIOĞLU, Elif. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2010.

SELÇUK, Engin. **Anayasa Değişiklik Paketini Anlama Kılavuzu**, Stratejik Rapor No:36, Tasam Yayınları, Ağustos 2010.

“Taxation Ombudsman Activities 2008”, Commonwealth of Australia, 2009, [http://www.ombudsman.gov.au/files/taxation\\_ombudsman\\_activities\\_2008.pdf](http://www.ombudsman.gov.au/files/taxation_ombudsman_activities_2008.pdf) (Erişim Tarihi: 10.02.12).

Türkiye Büyük Millet Meclisi İç Tüzüğü.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

UNITED STATES OMBUDSMAN ASSOCIATION. **Governmental Ombudsman Standards**, , October 2003, <http://www.docstoc.com/docs/52834076/USOA-Governmental-Ombudsman-Standards> (Erişim Tarihi: 02.10.10).

ÜNAL, Feyzullah. Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Yerel Yönetim Ombudsmanı, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2008.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

2575 Sayılı Danıştay Kanunu.

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeler, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.

5548 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanun Tasarısı.

6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu.

6332 Sayılı İnsan Hakları Kurumu Kanunu.

<http://www.ombudsman.gen.tr/sag/detay.asp?id=29> ( Erişim Tarihi: 16.07.11).

<http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/dilekce/tarihce.htm> (Erişim Tarihi: 03.09.2011).

[http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/dilekce/komisyon\\_hakkinda.htm](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/dilekce/komisyon_hakkinda.htm) (Erişim Tarihi: 03.09.2011).

<http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/bilgi.htm> (Erişim Tarihi: 03.09.2011).

<http://www.mess.org.tr/ab/absol/Avrupa%20Ombudsmani.pdf> (Erişim Tarihi: 08.12.11).

[http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/dilekce\\_komisyonu\\_web.dilekce\\_istatistik2](http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/dilekce_komisyonu_web.dilekce_istatistik2) (Erişim Tarihi: 13.09.12).

<b>ÖZGEÇMİŞ</b>			
<b>Adı, Soyadı</b>	ATANUR		BEYCE
<b>Doğum Yeri ve Yılı</b>	BİLECİK		12.12.1984
<b>Bildiği Yabancı Diller</b>	İNGİLİZCE		
<b>ve Düzeyi</b>	ORTA		
<b>Eğitim Durumu</b>	<b>Başlama - Bitirme Yılı</b>		<b>Kurum Adı</b>
<b>Lise</b>	1998	2002	Bilecik Ertuğrulgazi Lisesi (Yabancı dil ağırlıklı)
<b>Lisans</b>	2003	2007	Uludağ Üniversitesi/İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi/Maliye/Bursa
<b>Yüksek Lisans</b>	2009	2012	Uludağ Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü/Bursa
<b>Doktora</b>			
<b>Çalıştığı Kurum (lar)</b>	<b>Başlama - Ayrılma Yılı</b>		<b>Çalışılan Kurumun Adı</b>
1.			
2.			
<b>Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar</b>			
<b>Katıldığı Proje ve Toplantılar</b>			
<b>Yayımlar:</b>			
<b>Diğer:</b>			
<b>İletişim (e-posta):</b>	atanur_beyce@hotmail.com		
		<b>Tarih</b> <b>İmza</b> <b>Adı Soyadı</b>	