

VERGİ OMBUDSMANLIĞI

Arş. Gör. Çağrı BAYER*

TAX OMBUDSMAN INSTITUTION

* Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi
E-mail Adresi: cbayer@konya.edu.tr

ÖZ

Modern anlamda İsveç'te doğan ombudsmanlık kurumu Türkiye'de 14.06.2012 kabul tarihli ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile kabul edilmiştir. Genel olarak ombudsmanın idarenin haksız eylem ve işlemlerine karşı bireylerin korunması, idarî yargının yükünün azaltılması, idare ve bireyler arasındaki ilişkinin geliştirilmesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında etkinlik sağlama işlevleri veya görevleri vardır.

Ombudsmanlık kurumunun yanında bazı ülkelerde ihtisaslaşmış özel bir Vergi Ombudsmanlığı müessesesi de kurulmuştur. Genel olarak ombudsman, vatandaşları idarenin yanlış işlem, eylem ve davranışlarına karşı savunuyorsa, Vergi Ombudsmanı da mükellef haklarının korunmasında etkili işlevler görebilir. Türkiye'de vergi mevzuatının karışıklığı ve çok sık değişmesi, vergilendirme işlemlerinin daha ziyade genel tebliğlerle yürütülmesi gibi bize özgü özellikler, ayrı bir vergi ombudsmanının gerekliliğini ortaya koymaktadır.

ANAHTAR KELİMELEER: İdare, Gelir İdaresi, Ombudsman (Kamu Denetçisi), Vergi Ombudsmanı, Vergi Mükellefi

ABSTRACT

Ombudsman Institution born in Sweden in modern sense, has been accepted by Ombudsman Institution Law No. 6328 dated 14.06.2012 in Turkey. In general, the ombudsman has functions or tasks, the protection of individuals against unjust actions and acts of administration, reduction of administrative jurisdiction burden, the development of the relationship between administration and individuals, providing efficiency in protecting the fundamental rights and freedoms of persons.

In some countries, a specialized Tax Ombudsman Institution is well established, Besides the classical Ombudsman Institution. In generally Ombudsman protects citizens against unjust actions, actions and behaviors. The Tax Ombudsman Institution can also have effective functions in protecting taxpayer rights. The features unique to our country such as frequent change and confusion of tax legislation, execution of taxation procedures with general communications, demonstrate the necessity of a separate Tax Ombudsman Institution.

KEYWORDS: Administration, Revenue Administration, Ombudsman, Tax Ombudsman Institution, Taxpayer.

GİRİŞ

İdarenin sağlıklı bir şekilde işlemesi açısından yasama, yürütme ve yargı olarak adlandırdığımız üç kuvvetin dengesi çok önemlidir. Demokratik devletlerde yönetimin (idarenin) sınırsız yetkilere sahip olması demokratik uygulamaların sonu anlamına gelir. Buna karşılık idarenin yargı yoluyla denetimi, hukuk devletlerinin en büyük güvencesidir. Fakat bu denetim yolu da daima vatandaşları tatmin edici sonuçlar doğurmaz¹.

Ombudsmanlık kurumu idarenin işlem ve eylemlerinde adaletin sağlanması açısından önemli bir gelişme evresidir. Bu kurum, hantallaşmış bürokrasinin aksine, bazı araçlarıyla her türlü idareyi sorgulayarak, her türlü bilgi ve belgeye ulaşarak idarenin iyi işlemesine yardımcı olmaktadır.

Bu çalışmamızın konusu; genel olarak ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği) kurumunun ve bu kurum ile birlikte gelişme ve yayılma içerisinde olan Vergi Ombudsmanlığı kurumunun incelenmesidir. Çalışmamızda ombudsmanlık kurumunun tamamını incelemeyeceğiz. Ancak kısaca ve genel hatlarıyla açıklamaya çalışacağız. Ardından asıl konumuz olan Vergi Ombudsmanlığı müessesesini, bu müessesenin ne gibi işlevler gördüğünü (görebileceğini) ve bu müessese ile ilgili olarak Türkiye için önerimizi dile getireceğiz.

Çalışmamızın amacı ise; ombudsmanlık kurumunun yanında neden ayrı bir Vergi Ombudsmanlığı müessesesinin kurulması gerektiğini, özellikle Vergi Ombudsmanının fonksiyonları aracılığıyla açıklamaktır. Modern anlamda Finlandiya’da kurulan müessese önce İskandinav ülkelerine ve oradan da tüm Avrupa ülkelerine yayılmıştır². Bu kurum sadece diğer ülkelere yayılmakla kalmamış bir değişim ve gelişim içerisine girmiştir. Vergi Ombudsmanlığı kurumunda da bu durum görülmektedir. Üçüncü bölümde açıklayacağımız üzere Vergi Ombudsmanlığı kurumu 1980’li yıllardan itibaren farklı ülkelerde farklı isimler adı altında yayılmaya başlamıştır. Ombudsmanlık kurumundan ayrı olarak Vergi Ombudsmanlığının kurulması özellikle vergi hukukçuları tarafından desteklenmekte ve kurumun hem mükellefler hem de idare açısından faydalı olacağı görüşü ileri sürülmektedir.

¹ KÜÇÜKÖZYİĞİT, H. Galip, (2006), “Ombudsmanlık Kurumu-Hukuksal ve Siyasal Bir İnceleme”, Uluslararası Hukuku ve Politika Dergisi, C. 2, No. 5, s. 91.

² ODYAKMAZ, Zehra, (2013), “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Tanıtılması ve 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Bazı Maddelerinin Değerlendirilmesi”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Türkiye Adalet Akademisinin 10. Kuruluş Yılı Armağanı, S. 4, Y. 4, s. 7.

Bu çalışmamızda özellikle vurgulamak istediğimiz husus; Türkiye’de vergi mevzuatı ve vergilendirme işlemlerinin bu alanda uğraşanların bile tam olarak hakim olamayacağı ölçüde karışık olmasından dolayı bu konuda sağlayacağı faydalar dolayısıyla Vergi Ombudsmanlığı kurumunun kurulması gerektiğidir.

I. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU (OMBUDSMANLIK)

İdarenin kendi organ ve vasıtaları ile yaptığı denetiminin³ ve yargısal denetiminin⁴ sınırlı oluşu⁵ ve bu denetimin geç işlemesi gibi eksiklikler ve yetersizlikler, İsveç’te doğan ve gelişen bir denetim sistemi olan ombudsmanlık müessesesini geçerli bir duruma getirmiştir⁶.

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak, ülkemizde halkın idareden kaynaklanan şikâyetlerini en aza indirmek, birey ve idare arasındaki ilişkilerde karşılaşılan uyuşmazlıkları hızlı bir şekilde çözmek amacıyla ve yargının sert işleyiş kurallarına bağlı oluşu, oldukça zaman alması karşısında idareyi yargı dışında denetleyen fakat idareye de bağlılığı olmayan bir

³ “Denetim”, “denetimin temel işlevi” ve “idarî denetim” kavramları için bkz. TUTAL, Erhan, (2013), “İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S. 13, Y. 4, s. 514-519.

⁴ Mevzuatın çizdiği çerçeve içinde idarî yargı pasif bir konumdadır. Sadece idarî eylem, idarî işlem veya sözleşmenin denetimi ile harekete geçebilmektedir. Daha fazla bilgi için bkz. DEMİRKOL, Selami, (2012), “Kamu Denetçisi (Ombudsman) Kurumunun Etkinliğinin Sağlanması ve Yargıyla İlişkisi Hakkında Kıyaslamalı Bir Çalışma Taslağı”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, C. 15, S. 2, s. 73-74.

⁵ Yargısal denetim bir uyuşmazlık halinde gerçekleşecektir.

⁶ EROĞLU, Hamza, (1978), İdare Hukuku Genel Esaslar, İdarî Teşkilât ve İdarenin Denetlenmesi, 3. Bası, Kalite Matbaası, Ankara, s. 361-362; ODYAKMAZ, Zehra / KAYMAK Ümit / ERCAN İsmail, (2014), İdari Yargı, 10. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, s. 15; ERCAN, Tayfun / YAMAN Can, (2014), “İdari Usûl Açısından Ombudsmanlık ve Avrupa Birliği Uygulaması”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 88, S. 3, s. 174; SAYGIN, Engin, (2008), “Ombudsmanı Beklerken: Anayasa Mahkemesi’nin Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu İptaline Dair Gerekçeli Kararı Üzerine Bir İnceleme”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XII, S. 1-2, s. 1045; FENDOĞLU, Hasan Tahsin, (2013), “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Anayasa Mahkemesine Başvuru Hakkı”, Ankara Barosu Dergisi, S. 2013/4, Y. 71, s. 28.

denetim sistemi ihtiyacı sonucunda ortaya çıkmış olan ombudsmanlık sisteminin⁷ Türkiye’de de kurulması kararlaştırılmıştır⁸.

A. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN TANIMI

Ombudsman sözcüğü, İsveççe kökenli bir kelime olup, aracı manasına gelen “ombuds” ve kişi anlamına gelen “man” kelimelerinden oluşmuştur. Bu sözcük dilimize “*kamu denetçisi*” olarak aktarılmıştır. Ayrıca ombudsman; “*delege*”, “*temsilci*”, “*madiator*”, “*parlâmento komiseri*”, “*halk avukatı*”, “*yurttaş sözcüsü*”, “*kamu hakemi*”, “*arabulucu*” ve “*koruyucu*” anlamlarına da gelmektedir⁹.

⁷ Ombudsmanlık denetimi 1809 yılında İsveç’te anayasal bir kurum haline gelmiştir. 1950’lere kadar İsveç ve Finlandiya’da uygulanmıştır. Bugün çoğu Avrupa ülkesinde (dünyada toplam 100’ü aşkın ülkede) uygulanmaktadır. Daha fazla bilgi için bkz. NOHUTÇU, Ahmet, (2015), İdare Hukuku, 17. Basım, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara, s. 627.

⁸ ODYAKMAZ, Zehra / KAYMAK Ümit / ERCAN İsmail, (2015), İdare Hukuku, 16. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, s. 457-458.

⁹ ÖZCAN, Onur, (2017), Vergi Ombudsmanı, Birinci Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul, s. 43-44; GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref / TAN Turgut, (1998), İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 747-748; EROĞLU, s. 361; GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, (2000), Yönetim Hukuku, 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 312; YILDIRIM, Ramazan, (2014), Türk İdari Rejimi Dersleri C. 1, 1. Baskı, Mimoza Yayıncılık, Konya, s. 77; YILDIRIM, Ramazan, (2014), Türk İdari Rejimi Dersleri C. 2, 1. Baskı, Mimoza Yayıncılık, Konya, 302-303; NOHUTÇU, s. 626; KÜÇÜKÖZYİĞİT, s. 92, 94; EFE, Haydar / DEMİRCİ Murat, “Ombudsmanlık Kavramı ve Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler”, Sayıştay Dergisi, S. 90, s. 51; KÖSEOĞLU, Özer, (2010), “Avrupa Ombudsmanının Hukukî Statüsü, İşleyişi ve Kurumsal Etkinliği”, Sayıştay Dergisi, S. 79, s. 32; DURSUN, Hasan, (2011), “Türkiye’de Ombudsmanlığın (Kamusaylığın) Etkin Olarak İşleyebilme Yetkisi Yoktur”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 95, s. 378; EREN, Hayrettin, (2000), “Ombudsman Kurumu”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 4, S. 1-2, s. 81; KESKİN, İbrahim, (2013), “Temel İnsan Hakları Bağlamında Ombudsmanlık Kurumunun Hukuk Devletindeki Yeri ve Önemi”, Adalet Dergisi, S. 45, s. 119; ÖZGÜL, Mecit, (2006), “Demokratik Hukuk Devletine Bir Katkı: Ombudsman”, Adalet Dergisi, S. 24, s. 179-180; ARIKAN, Mustafa İberya, (2007), “Avrupa Birliği Ombudsmanı”, Adalet Dergisi, S. 29, s. 129; ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 19; ERHÜRMAN, Tufan, (1998), “Ombudsman”, Amme İdaresi Dergisi”, C. 31, S. 3, s. 88.

Ombudsmanlık, genel olarak bireyi devletin diğer kurumlarından koruyan bir devlet kurumudur¹⁰. Ombudsman daha çok, çeşitli idarî birimlerce kendi işlerine ilişkin işlemler hakkında halkın şikâyetlerini götürdüğü özel bir birim ya da özel bir memuru ifade eder¹¹. Başka bir tanıma göre ombudsman; *“ilke olarak parlâmento tarafından atanan, ancak hükümete karşı olduğu kadar parlâmentoya karşı da bağımsız olan, yönetimin mağdur ettiği bireylerin hiçbir şekilde bağlı olmaksızın yaptıkları şikâyetler 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, icrâ karakter taşımayan önerilerde bulunmak, hakkaniyet tedbirleri salık vermek ve nihayet kamu hizmetlerinin daha iyi görülmesi için gerekli reformların yapılması önerilerinde bulunmak amaçlarını güden bir ya da birkaç kamu görevlisidir.”*¹²

Ombudsmanlık kurumu, kurulduğu her ülkede o ülkenin sosyal, kültürel, dinî vs. özellikleri ve idarî yapılarına göre farklı şekillerde uyarlanmaktadır. Ortak bir tanım yapılması bu yüzden zorlaşmaktadır. Ombudsman kurumlarının ortak özelliklerinden yola çıkarak bazı tanımlamalar yapılmaktadır. Bu doğrultuda Uluslararası Barolar Birliği'nin 1974'te yaptığı ve kabûl gören tanım şöyledir: *“Ombudsman, anayasaya, yasaya veya parlâmentonun aldığı bir karara göre kurulan, parlâmentoya karşı sorumlu, devlet dairelerindeki memurlar ve çalışanlar hakkındaki şikâyetleri alan, bu şikâyetler üzerine veya kendi isteğiyle harekete geçen, araştırma soruşturma yapma, yanlışlıkların düzeltilmesi için tavsiyelerde bulunma, rapor hazırlama yetkisine sahip, bağımsız bir idaredir.”*¹³

¹⁰ ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 4-5; ODYAKMAZ, Zehra / BOSTANCI Yalçın / GÜZEL Oğuzhan, (2012), “6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Çerçevesinde Kamu Başdenetçisine İlişkin Yaş Şartının Değerlendirilmesi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 103, s. 14-15.

¹¹ ÇAĞLAYAN, Ramazan, (2013), İdare Hukuku Dersleri, Birinci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, s. 469.

¹² KÜÇÜKÖZYİĞİT, s. 95.

¹³ EFE / DEMİRCİ, s. 52.

B. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN TARİHSEL GELİŞİMİ VE KURULUŞU¹⁴

İsveç Kralı (Kral 12. Charles ya da Demirbaş Şarl) 1709'da Paltova Savaşı'nda yenildikten sonra Osmanlı İmparatorluğu'na sığınmıştır. Demirbaş Şarl, Osmanlı İmparatorluğu'nda geçirdiği yıllarda (1709–1714) Kadı-ülKudat kurumundan etkilenmiştir. O dönemlerde Osmanlı Devleti'nde Kadı-ülKudatlık makamı öğrenim rütbesi yüksek kişilere veriliyordu. Bu kişilerin diğer kadılar gibi azlolunmaları söz konusu değildi¹⁵. Ayrıca bu kadılar, devletin en büyük kadısı sayılıyor ve bütün kadıların üstü sayılıyorlardı. Kadı-ülKudat'ın görevi İslâm Hukukunun, padişah dâhil, memurlar tarafından, halkın birbiriyle ve devletle olan ilişkilerini düzenlerken uygulanmasını güvence altına almaktı. Demirbaş Şarl da kurumun bu özelliklerinden etkilenerek 1713 yılında çıkardığı bir emirname ile yönetici ve yargıçların yasalara uyup uymadıklarını Kral adına denetleyecek “HögsteOmbudsmannen” adında bir memur atadı. Ancak bu denetçi, yönetilenler için değil, bizzat yönetimin başı olan Kral için etkinlik gösteriyordu. Yine de bu denetçi memurun atanması, idarenin ve yargının denetimi açısından ilk adımı oluşturmuştur¹⁶. Bu gelişmelerin ardından kamu denetçiliği yolu ile idarenin denetlenmesi Avrupa ülkelerinde hızlı bir şekilde yayılmıştır. Ombudsmanlık kurumu genellikle yargı birliği sisteminin uygulandığı ülkelerde uygulanır. Ancak idarî rejimi uygulayan ülkelerde de uygulanmaya başlanmıştır. Ombudsmanlık Kurumu benzeri kurumlar özellikle 1970'li yıllarda çoğalmıştır. Örneğin Avustralya'da 1976,

¹⁴ Ombudsmanlık müessesesinin kökenine ilişkin görüşler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. COŞKUN, Burak / GÜNAYDIN Hamza, (2015), “Ombudsmanlığın Kökeni Meselesi Bağlamında Türk-İslâm Devlet Geleneğinde Şikâyet Hakkının Kurumsal Tekâmülü”, Ombudsman Akademik Dergisi, S. 3, Y. 2, s. 14-22; DOĞAN, Kadir Caner, (2015), “Ahilik Teşkilatı, Ombudsman ve Etik İlişkisi”, Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi, C.4, S.7, s. 31-33; ÖZDEMİR, Birol, (2015), Kamu Denetçiliği Kurumunun İşlevi, Yapısı ve Devlet Teşkilatındaki Konumu, Birinci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, s. 9-13.

¹⁵ ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 5.

¹⁶ ESGÜN, İbrahim Uğur, (1996), “Ombudsman Kurumunun Türkiye İçin Gerekliliği Üzerine Bir Değerlendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 45, S. 1, s. 255.

Avusturya'da 1977, İspanya'da 1976, Portekiz'de 1975, İrlanda'da 1984, Hollanda'da 1982 yıllarında kurulmuştur¹⁷.

Ombudsmanlık müessesinin, bu isimle, ilk kez 1713 yılında İsveç'te kurulduğu kabul edilmektedir. Kurum, İsveç'te iki yüzyıla yakın uygulanmasından sonra, öncelikle İskandinav ülkelerince benimsendi¹⁸. Daha sonra İsveç Anayasası'nda anayasal bir kurum olarak yer aldı¹⁹. İsveç'ten sonra ombudsmanlığı uygulayan ilk ülke 1919 yılında Finlandiya olmuştur. Finlandiya'yı 1955'te Danimarka takip etmiş ve 1963'te Norveç'te ve Yeni Zelanda'da da kurum kabul edilmiştir. Bugün ombudsmanlık kurumu İngiltere, Fransa, Portekiz, Güney Afrika gibi 100'ün üzerinde ülkede uygulanmaktadır²⁰.

Türkiye'de ise ombudsmanlık müessesesi üzerine yapılan ilk girişim 15.07.2004 tarih ve 5227 sayılı Kamu İdaresinin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun'la yapılmıştır. Kanununun 42. maddesinin 1. fıkrasına göre, her ilde, mahallî idareler ve bunlara bağlı kuruluşlar ile bu idareler tarafından kurulan birlik ve işletmelerin, kurum dışı gerçek ve tüzel kişilerle ilgili işlem ve eylemlerinden kaynaklanan anlaşmazlıkların çözümüne yardımcı olmak üzere bir halk denetçisi seçilir. Menfaati ihlâl edilen gerçek veya tüzel kişiler, işlem ve eylemden haberdar olduktan sonra veya yaptıkları başvuruya süresi içinde cevap verilmemesi üzerine otuz gün içerisinde halk denetçisine başvurabilirler. Halk denetçisine başvuru süresi, eylem ve işlemin tekemmül tarihinden itibaren altı ayı geçemez²¹.

Dava açma süresi içinde halk denetçisine yapılan başvuru, dava açma süresini durdurur. Halk denetçisinin tavsiye kararının verilen süre içinde yerine getirilmemesi veya başvuru sahibini tatmin etmemesi halinde, kararda belirtilen sürenin bitiş tarihinden itibaren, talep sahibinin dava açma süresi yeniden işlemeye başlar. Dava konusu edilmiş veya üçüncü kişilere

¹⁷ Daha fazla bilgi için bkz. GÖZÜBÜYÜK, s. 312; EROĞLU, s. 361; GÖZÜBÜYÜK / TAN, s. 748.

¹⁸ BÜYÜKAVCI, Mustafa, (2008), "Ombudsmanlık Kurumu", Ankara Barosu Dergisi, S. 4, s. 10.

¹⁹ KÜÇÜKÖZYİĞİT, s. 91.

²⁰ KÜÇÜKÖZYİĞİT, s. 92; EFE / DEMİRCİ, s. 52; KÖSEOĞLU, s. 32-34.

²¹ KAYAR, Nihat, (2013), İdarî Yargı-Kuruluş ve İşleyiş, 2. Baskı, Ekin, Bursa, s. 25-26; KÖSEOĞLU, s. 32.

dönük karar ve işlemler sebebiyle halk denetçisine başvurulamaz. Halk denetçisine başvuru, idarî yargıya müracaat hakkının ön şartı değildir²².

Söz konusu halk denetçisi düzenlemesi, bu özellikleriyle ombudsmanlık kurumunun Türk Hukukuna girmesi konusundaki ilk girişim sayılmaktadır. Bu kanun Cumhurbaşkanlığı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne geri gönderilmiş, tekrar Türkiye Büyük Millet Meclisi gündemine gelmemiş ve kadük²³ olmuştur²⁴.

Kamu Denetçiliği Kurumu, Türkiye'de ilk defa 28.09.2006 tarihli ve 5548 sayılı Kanun ile kurulmuştur. Ancak kurum faaliyete geçmeden 5548 sayılı kanun, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir²⁵.

12 Eylül 2010 tarihli 5982 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu ile Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kurulması öngörülmüş ve Anayasa'nın 74. maddesi de "*Dilekçe, bilgi edinme, kamu denetçisine başvurma hakkı*" şeklinde değiştirilmiştir. En nihayetinde 14.06.2012 kabul, 29.06.2012 yayım tarihli ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile birlikte bu kurumun kuruluşu²⁶ ve çalışma usulleri düzenlenmiştir²⁷.

Türkiye Büyük Millet Meclisi başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu, kamu tüzel kişiliğine sahip ve özel bütçesi olan bir

²² Başvuru konusu 5227 sayılı Kanununun 42. maddesinin 12. fıkrasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

²³ Kadük terimi TDK'ya göre "*değerini, önemini yitirmiş, geçerliliği kalmamış, eskimiş*", Kadük olma veya kadük kalma fiili ise "*yasama meclisinin değişmesi ile önceden sunulan yasa tasarıları değerini yitirmek*", anlamındadır, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&kategori1=veritbn&kelimesec=177093, (E.T. 12.07.2018).

²⁴ KAYAR, s. 26.

²⁵ YILDIRIM, C. 1, s. 76; EFE / DEMİRCİ, s. 57; DURSUN, s. 383; DEMİRKOL, s. 75; SAYGIN, s. 1047; KESKİN, s. 123.

²⁶ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun "Kuruluş, Görev ve Çalışma İlkeleri" başlıklı ikinci bölümü ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 29-57.

²⁷ GÖZLER, Kemal / KAPLAN Gürsel, (2014), İdare Hukuku Dersleri, Onbeşinci Baskı, Ekin, Bursa, s. 810; GÖZLER, Kemal / KAPLAN Gürsel, (2013), Kısa İdare Hukuku, 5. Baskı, Ekin, Bursa, s. 221; ÇAĞLAYAN, s. 473-475; KÖSEOĞLU, s. 33; EFE / DEMİRCİ, s. 59; DURSUN, s. 384; DEMİRKOL, s. 76.

kuruluşur²⁸. Merkezi Ankara’da bulunur. Kurum, başdenetçilik ve genel sekreterlikten oluşur.²⁹ Kurumda, bir baş denetçi ve genel sekreter ve diğer personel görev yapar. Başdenetçi³⁰ ve denetçiler Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından gizli oyla 4 yıl için seçilir³¹. İlk iki oylamada üye tamsayısının üçte iki ve üçüncü oylamada salt çoğunluk sağlanamazsa, bu oylamada en çok oy alan aday seçilmiş olur. Denetçiler, Türkiye Büyük Millet Meclisi Dilekçe Komisyonu ve İnsan Hakları İnceleme Komisyonu üyelerinden oluşan karma komisyon tarafından başdenetçinin seçildiği usûle benzer bir usûlle seçilir³²³³.

Başdenetçi ve denetçilerin görev süreleri 4 yıldır. Ancak bir kez daha seçilebilirler.

C. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN BAĞIMSIZLIĞI VE TARAFSIZLIĞI

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 12. maddesine göre; Başdenetçi ve denetçilere görevleriyle ilgili olarak hiçbir organ, makam, merci veya kişi, emir ve talimat veremez, genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz. Başdenetçi ve denetçiler, görevlerini yerine getirirken tarafsızlık ilkesine uygun davranmak zorundadır.

Ombudsmanın kararlarını alırken bağımsızlığından söz edebilmek için hem karar alma sürecinde hem de sonrasında yasama veya yürütme

²⁸ Kamu tüzel kişiliğine sahip olmasından dolayı Kamu Denetçiliği Kurumu diğer yardımcı kuruluşlardan ayrılmaktadır. Bu konu ile ilgili açıklama için bkz. YILDIRIM, C. 1, s. 76.

²⁹ Bazı ülkelerde ombudsman, bir veya birkaç kişiden oluşur. Kurul veya örgüt şeklinde oluşturulmamıştır. Örneğin Fransa’da mediateur bir kişidir. İsveç’te ise 3 tane ombudsman bulunmaktadır. Daha fazla bilgi için bkz. YILDIRIM, C. 2, s. 302; ÇAĞLAYAN, s. 473-475.

³⁰ Başdenetçi seçilebilmenin şartları ve görev süresi ile ilgili bilgi için bkz. ODYAKMAZ / BOSTANCI / GÜZEL, Yaş Şartı, s. 18-19.

³¹ GÖZLER / KAPLAN, Kısa İdare, s. 221; ODYAKMAZ / KAYMAK / ERCAN, İdare Hukuku, s. 458.

³² Adaylık ve seçim konusu 6328 sayılı kanunun 11. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

³³ Ombudsman, bazı ülkelerde yürütme organı tarafından seçilse de çoğunlukla yasama organı tarafından seçilmektedir. Fransa’da Bakanlar Kurulu, İsveç’te parlamento tarafından seçilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. YILDIRIM, C. 2, s. 303; DURSUN, s. 386.

organlarından herhangi bir müdahale olmamalıdır³⁴. Aksi takdirde yürütmeden ve idareden bağımsız olmayan böyle bir kuruma ombudsman adını vermek hata olacaktır. Zira idarenin ve yürütmenin etkilerinden tamamen arındırılmış olan bir kurum, idarenin üzerinde etkili bir denetim uygulayabilir³⁵. Ancak bu durum, ombudsmanlığın hiçbir konuda denetlenemeyeceği anlamına gelmez. Çünkü ombudsmanlığın yaptığı işlemler ve ona ayrılan bir bütçe vardır. Bunların bir şekilde denetiminin yapılması gerekir. Buna karşılık Kurumun verdiği tavsiye kararlarına karşı yargısal denetim söz konusu olmaması gerekir³⁶.

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 30. maddesi ve Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Usûl ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 47. maddesinde, bağımsızlığı ve tarafsızlığı sağlamaya yönelik yasaklar ve yükümlülükler düzenlenmiştir³⁷.

Buna göre başdenetçi, denetçiler, genel sekreter, kamu denetçiliği uzman ve uzman yardımcıları ile diğer personel;

a.) *Siyasî partilere üye olamazlar; herhangi bir siyasî parti, kişi veya zümrenin yararının ve zararını hedef alan bir davranışta bulunamazlar.*

b.) *Görevlerini yerine getirirken dil, din, ırk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ayrımı yapamazlar.*

c.) *Görevleri sebebiyle herhangi bir şekilde öğrendikleri meslekî veya ticarî sırları görevlerinden ayrılmış olsalar bile açıklayamazlar, kendilerinin veya başkalarının yararına kullanamazlar.*

d.) *Kendilerinin, eşlerinin ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve kayın hısımlarının şikâyetlerini inceleyemezler.*

³⁴ Kamu Denetçiliği Kurumunun nitelikleri için bkz. ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 6; ODYAKMAZ / KAYMAK / ERCAN, İdarî Yargı, s. 16; EFE / DEMİRCİ, s. 60; EREN, s. 84; ERHÜRMAN, Tufan, (2000), "Türkiye İçin Nasıl Bir Ombudsman Formülü", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 49, S. 1-4, s. 158.

³⁵ ERHÜRMAN, Ombudsman, s. 89.

³⁶ Konu ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZDEMİR, s. 130-138.

³⁷ Kamu Denetçiliği Kurumunun bağımsızlığının sağlanması konusunda daha fazla bilgi için bkz. ODYAKMAZ, Zehra / GÜZEL Oğuzhan, (2014), "Kamu Başdenetçisi ve Kamu Denetçileri Hakkında Disiplin Soruşturması Açılması Usûlü", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 113, s. 145-146.

e.) Görevleri süresince resmî veya özel hiçbir görev alamazlar, ticaretle uğraşamazlar.³⁸

Ayrıca Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 13. maddesinin 3. fıkrasında “seçilen Kamu Başdenetçisi ve denetçilerin bir dönem daha başdenetçi veya denetçi olarak seçilebileceği” hükmü yer almaktadır. Bu hükmün, “seçilen ombudsmanın bir daha seçilemeyeceği” şeklinde değiştirilmesinin ombudsmanlık kurumunun bağımsızlığının arttırılması açısından faydalı olacağı kanaatindeyiz³⁹.

D. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN GÖREVİ VE DENETİM ALANI⁴⁰

Yargı yükünün azaltılması⁴¹, idare ve bireyler arasındaki ilişkinin geliştirilmesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında etkinlik sağlama ve özellikle idarenin haksız işlem ve eylemlerine karşı bireylerin korunması⁴², ombudsmanlık kurumunun kurulma amaçlarından ve görevlerindedir⁴³.

³⁸ ÇAĞLAYAN, s. 473.

³⁹ EFE / DEMİRCİ, s. 60; ERHÜRMAN, Ombudsman Formülü, s. 168.

⁴⁰ Kamu Denetçiliği Kurumunun genel olarak görevleri ve görev kapsamı için bkz. ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 7-11.

⁴¹ Ombudsmanın idarî yargının yükünün hafifletilmesi konusundaki katkıları için bkz. ERHÜRMAN, Ombudsman, s. 101; TUTAL, s. 536-537.

⁴² Kamu Denetçiliği Kurumunun şu kararı, idarenin haksız eylem ve işlemine karşı bireylerin korunmasına örnek gösterilebilir: “Zonguldak'ta yaşayan ve 31 yıldır silâh taşıma ruhsatı bulunan işadama, geçen yıl silâh ruhsatının yenilenmesi için Zonguldak Valiliği'ne başvuruda bulundu. Ancak Zonguldak Valiliği, bu kişinin vergiyle ilgili bir konudan dolayı yargılanmasının sürdüğü için silâh ruhsatını yenilemedi. Bunun üzerine bu kişi, Kamu Denetçiliği Kurumu'na şikâyette bulundu. Dosyayı inceleyen ombudsman Nihat ÖMEROĞLU'nun tavsiye kararında şu ifade yer aldı:

Kaçakçılık suçlarında, ithalâtı veya ihracatı özel kanunlarla veya ithalât veya ihracat rejimi kararlarıyla yasaklanmış ya da tekele tâbi eşya ve maddelerin suça konu olmasının esas unsur olduğu görülmekte olup, konusu eşya ve madde olmadıkça kaçakçılık suçundan söz edilmesi olanaklı değildir.

Bir eşya veya maddeye bağlı olmayan, sadece vergi hukuku yönünden ve vergi ziyasına sebebiyet vermeyi önleme amacıyla getirilmiş vergi cezalarına esas olan fiillerin genel ceza hukuku terminolojisi anlamında kaçakçılık olarak nitelendirilmesi ve yorumlanması hukuka ve hakkaniyete uygun değildir.

Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumunun görevini Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun hem birinci maddesinden hem de beşinci maddesinden çıkarabiliriz. Kanunun birinci maddesinde bu kurumun amacı belirtilmiştir. Buna göre kurumun 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 bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumunu oluşturmak*” tır.

Kanunun 5. maddesine göre Kamu Denetçiliği Kurumunun görevi, idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet⁴⁴ üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını⁴⁵; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek⁴⁶, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmaktır⁴⁷.

Sonuç itibarıyla, şikâyetçinin yargılandığı eylemin Ateşli Silâhlar ve Bıçaklar ile Diğer Aletler Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesinin (d) bendinde belirtilen, “O her türlü kaçakçılık suçları kapsamında olduğu söylenemeyeceğinden, şikâyete konu işlemde bu şekilde yapılan yorumda hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” Söz konusu karar için bkz. “Ombudsmandan Vergi Kaçakçılığı Yorumu”, <http://www.memurlar.net/haber/419777/>, E.T. 10.03.2018.

⁴³ ERCAN / YAMAN, s. 176; BÜYÜKAVCI, s. 11; KESKİN, s. 124-126.

⁴⁴ Ülkemizde kurumun şikâyet üzerine harekete geçmesi yerine bazı ülkelerde olduğu gibi “re’sen harekete geçmesi” düzenlemesinin neden yapılmadığı için bkz. ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 34.

⁴⁵ Kurumun görev alanına, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışları girmektedir. Buna göre eylem ve işlem niteliğinde olmayan davranış ve tutumlar da kurumun görev alanına girmektedir. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. ÇAĞLAYAN, s. 476.

⁴⁶ Hukuka ve hakkaniyete uygunluk kavramı için bkz. ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 23.

⁴⁷ Burada şu hususa dikkat etmek gerekir. Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin her türlü eylem, işlem, tutum ve davranışlarını sadece hukuka uygunluk bakımından değil, aynı zamanda insan haklarına saygı, hakkaniyete uygunluk ve adalet anlayışı yönlerinden de inceler. Bu konuda daha fazla açıklama için bkz. ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 11; GÖZLER / KAPLAN, İdare Hukuku, s. 811; ODYAKMAZ / KAYMAK / ERCAN, İdare Hukuku, s. 458; NOHUTÇU, s. 627; ÇAĞLAYAN, s. 475-476.

Yönetmeliğin 6. maddesinde⁴⁸ de “iyi yönetim ilkeleri”⁴⁹ başlığı altında, kurumun görevini yerine getirirken yani inceleme ve araştırma yaparken uyacağı kurallar daha ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir⁵⁰.

Buradaki “idare” den ne anlaşılması gerektiği ve kapsamı yine kanunda belirtilmiştir. Buna göre idare: “Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, mahallî idarelerin bağlı idarelerini, mahallî idare birliklerini, döner sermayeli kuruluşları, kanunlarla kurulan fonları, kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşları, kamu iktisadî teşebbüslerini, sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait kuruluşlar ile bunlara bağlı ortaklıklar ve müesseseleri, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarını, kamu hizmeti yürüten özel hukuk tüzel kişilerini” ifade eder⁵¹. Yönetmeliğin dördüncü maddesinde bu idarelere ek olarak “Kamunun ortak, sürekli ve kamusal bir ihtiyacını karşılayan ve idarî düzenleme, denetim ve gözetim altında kamu hizmeti yürüten özel hukuk tüzel kişileri” de sayılmaktadır⁵².

Ancak; Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler ile re’sen imzaladığı kararlar ve emirler, yasama⁵³ ve yargı yetkisinin kullanılmasına

⁴⁸ 28601 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 6. maddesi: “Kurum, inceleme ve araştırma yaparken idarenin, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde; kanunlara uygunluk, ayrımcılığın önlenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmaması, eşitlik, tarafsızlık, dürüstlük, nezaket, şeffaflık, hesap verilebilirlik, haklı beklentiye uygunluk, kazanılmış hakların korunması, dinlenilme hakkı, savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, makûl sürede karar verme, kararların gerekçeli olması, karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi, kişisel verilerin korunması gibi iyi yönetim ilkelerine uygun işlem ve eylem ile tutum veya davranışta bulunup bulunmadığını gözetir ve iyi yönetim ilkelerine uyar.”

⁴⁹ “İyi yönetim ilkeleri” konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. KARAKUL, Selman, (2015), “Hukukî ve İdarî Denetim Ölçütü Olarak İyi Yönetim İlkeleri”, Ombudsman Akademik Dergisi, S. 3, Y. 2, s. 61-105.

⁵⁰ ÇAĞLAYAN, s. 476.

⁵¹ ODYAKMAZ / KAYMAK / ERCAN, İdare Hukuku, s. 458.

⁵² ÇAĞLAYAN, s. 478.

⁵³ Yasama organının kendine özgü faaliyetleri dışında kalan idarî işlem, eylem, tutum ve davranışları ombudsmanın görev alanı içine girecektir. Ayrıntılı bilgi için bkz. ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 36.

ilişkin işlemler⁵⁴, kararlar ve Türk Silâhlı Kuvvetlerinin sırf askerî nitelikteki faaliyetleri⁵⁵ kurumun görev alanı dışındadır⁵⁶. Anayasa Mahkemesi, “*Türk Silâhlı Kuvvetlerinin sırf askerî nitelikteki faaliyetleri*”⁵⁸ ibaresinin belirsiz olduğuna ve iptaline ilişkin istemi reddetmiştir⁵⁹. Mahkemeye göre bu ibare ile Türk Silâhlı Kuvvetlerinin sırf askerî nitelikteki eğitim, talim, tatbikat gibi sadece askerî nitelikteki faaliyetleri anlaşıldığından dolayı Anayasa’ya aykırı bir durum yoktur⁶⁰.

E. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNA BAŞVURU

- ⁵⁴ İsveç Ombudsmanı yargı organlarını da denetlemektedir. ODYAKMAZ’a göre Türkiye’deki ombudsmanın denetim alanına, İsveç’teki gibi ombudsmanın yetkisine giren yargı organlarının yaptıkları yargısal işlemler dâhil edilmemeli, yargı organlarının yalnızca yargı kararları dışında kalan idarî işlemleri, eylemleri, tutum ve davranışları dâhil edilmelidir. Daha fazla açıklama için bkz. ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 7.
- ⁵⁵ Bu faaliyetlere örnek olarak silâh alımları, tatbikatlar gösterilebilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 38.
- ⁵⁶ Kural olarak ombudsman, özel hukuk uyumsuzlukları ve yargı işlemleri kapsamı dışındadır. Ancak yetki alanı ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Örneğin İsveç ve Finlandiya’da ombudsman, idareden başka mahkemeleri de denetlemektedir. Ayrıca İsveç’te asker kişiler dâhil bütün kamu kurum ve kuruluşları denetlemektedir ve yerindelik denetimi de yapabilmektedirler. Norveç ve Danimarka’da ombudsmanın mahkemeleri denetleme yetkisi yoktur. İngiltere’de ombudsman sadece merkezî idarenin denetimini yapar, yerel idarelerin denetimini yapmaz. Polonya’da ise ombudsman, kanunların Anayasa’ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne başvurabilir. Bu konu ile ilgili daha fazla bilgi için bkz. GÖZÜBÜYÜK, s. 313; YILDIRIM, C. 2, s. 303; ÇAĞLAYAN, s. 470; ERCAN / YAMAN, s. 174.
- ⁵⁷ Örneğin Fransa’daki ombudsman (mediateur), kamu personeli ile idare arasındaki uyumsuzlukların çözümünde görevli değildir. Ayrıntılı bilgi için bkz. ERCAN / YAMAN, s. 185.
- ⁵⁸ Bu alanın tamamen ombudsmanın yetki alanı dışında kalmasını hukuk devleti ilkesi çerçevesinde açıklamak hiçbir şekilde mümkün değildir. Bu konuda daha fazla açıklama için bkz. ERHÜRMAN, Ombudsman Formülü, s. 172.
- ⁵⁹ Türk Silâhlı Kuvvetleri’nin salt askerî hizmete ilişkin faaliyetlerinin kurumun görev alanı dışında bırakılırken daha net ifadeler kullanılması gerektiği görüşü için bkz. DEMİRKOL, s. 97.
- ⁶⁰ KAYAR, s. 27-28; DURSUN, s. 395.

Kamu Denetçiliği Kurumuna başvuru 29.03.2013 tarihinden itibaren yapılmaya başlanmıştır⁶¹.

Yukarıda da değindiğimiz üzere Kamu Denetçiliği Kurumu, kendiliğinden denetime başlamaz, idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet⁶² üzerine denetimini yapar⁶³. Kuruma gerçek ve tüzel kişiler başvurabilirler. Başvuru sahibinin talebi üzerine başvuru gizli tutulur. Ancak kuruma başvuruya ciddiyet kazandırmak ve gereksiz başvuruları önlemek amacıyla başvuran kişinin kimliğini ortaya koyan bilgilerin gösterilmesi zorunluluğu getirilmiştir⁶⁴.

Yapılan başvurulardan; belli bir konuyu içermeyenler, yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarınca karara bağlanmış uyuşmazlıklara ilişkin olanlar, sebepleri, konusu ve tarafları aynı olanlar ile daha önce sonuçlandırılanlar incelenmez. Kuruma illerde valilikler, ilçelerde kaymakamlar aracılığıyla da başvurulabilir. Başvurulardan herhangi bir ücret alınmaz⁶⁵. Görüldüğü üzere başvuru ve usûlünü düzenleyen 17. madde hem

⁶¹ GÖZLER / KAPLAN, Kısa İdare, s. 221; TEZİÇ, Erdoğan, (2012), Anayasa Hukuku, Onbeşinci Baskı, Beta, İstanbul, s. 283.

⁶² Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Usûl ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik, belirtilen zorunlu bilgi ve belgelerin bulunması koşuluyla form kullanmadan da şikâyet başvurusu yapılabileceği, sözlü şikâyet başvurularının da kabul edileceği belirtilmiştir. Yine, kuruma başvuru yapacak kişilerde ilgili kamu kurumunun yaptığı işlem ve eylemde menfaat ihlâli aranır. Ancak, şikâyetin insan hakları, temel hak ve özgürlükler, kadın hakları, çocuk hakları ve kamuyu ilgilendiren genel konulara yönelik olması halinde menfaat ihlâli aranmaması olumlu bir durumdur. Konu ile ilgili açıklamalar için bkz. EFE / DEMİRCİ, s. 62.

⁶³ İsveç sisteminde ombudsman, şikâyet üzerine veya re'sen harekete geçmektedir. İngiltere'de ise yalnız parlamento üyelerinin isteği üzerine harekete geçer. Daha fazla bilgi için bkz. EROĞLU, s. 364; GÖZÜBÜYÜK, s. 313; YILDIRIM, C. 2, s. 303; ERCAN / YAMAN, s. 181, 184; DEMİRKOL, s. 78; ERHÜRMAN, Ombudsman Formülü, s. 173.

⁶⁴ ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 58.

⁶⁵ İdarenin özellikle yargısal denetiminde yargı giderleri, harçlar vb. çok pahalıdır. Bu bakımdan ombudsmanlık müessesesi idarenin denetim yollarından biri olarak çok daha avantajlıdır.

herkesi kapsayacak şekilde hem de en kolay yoldan başvurulacak şekilde düzenlenmiştir⁶⁶.

Kuruma başvuruda bulunulabilmesi için, 06.01.1982 tarihli ve 2577 sayılı İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nda öngörülen idarî başvuru yolları (madde 10, 11, 12 ve 13) ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idarî başvuru yollarının tüketilmesi gereklidir⁶⁷. İdarî başvuru yolları tüketilmeden yapılan başvurular ilgili kuruma gönderilir. Ancak kurum, telâfisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimâli bulunan hallerde, idarî başvuru yolları tüketilmese dahi başvurular kabul edebilir. Kuruma, bu fıkra uyarınca yapılacak başvuruya idare tarafından verilecek cevabın tebliği tarihinden, idare başvuruya altmış gün içinde cevap vermediği takdirde bu sürenin bitmesinden itibaren altı ay içinde başvurulabilir⁶⁸. Yine yönetmeliğin 12. maddesine göre idarî başvuru yollarının tüketilmesi zorunluluğunun üç istisnası bulunmaktadır.

- *Telâfisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimâli bulunan hallerde idarî başvuru yolları tüketilmese dahi şikâyet başvurularını kabûl edilir.*

- *İdarenin tutum ve davranışına karşı idarî başvuru yollarının tüketilmesi şart değildir.*

- *İdarenin, kanunlarda açıkça kesin olduğu belirtilen işlemlerine karşı doğrudan kuruma şikâyet başvurusu yapılabilir⁶⁹.*

Kuruma şikâyet başvuru süresi 6 ay olarak öngörülmüştür. Bu süre hesaplanırken şu hususlara dikkat edilmelidir.

- *İdareye yapılacak başvuruya, idare tarafından verilecek cevabın tebliği tarihinden itibaren 6 ay içinde şikâyet başvurusu yapılabilir.*

- *İdareye yapılacak başvuruya, idare tarafından altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten 6 ay içinde şikâyet başvurusu yapılabilir.*

⁶⁶ ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 59.

⁶⁷ İsveç'te ombudsmanlığa başvuru için iç hukuk yollarının tüketilmesi şartı bulunmamaktadır. Daha fazla bilgi için bkz. ERCAN / YAMAN, s. 181.

⁶⁸ İngiltere'de 12 aylık süre ve İsveç'te süre olmaması karşısında ülkemiz için düzenlenmiş olan 6 aylık süre tartışılabilir.

⁶⁹ ÇAĞLAYAN, s. 480; ERCAN / YAMAN, s. 179-180.

• İdarenin tutum ve davranışları ile kanunlarda kesin olduğu belirtilen işlemlere karşı, tutum ve davranışın gerçekleştiği veya öğrenildiği tarihten veya işlemin tebliği tarihten itibaren altı ay içinde şikâyet başvurusunda bulunabilir⁷⁰.

Başvuru tarihi, dilekçenin kuruma, valilik veya kaymakamlıklara verildiği, diğer hâllerde başvurunun kuruma ulaştığı tarihtir⁷¹.

Kanunun yanı sıra yönetmeliğin 8. ve 11. maddelerinde de kuruma başvuru usûlü daha ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

Dava açma süresi içinde yapılan başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur⁷². Başvurunun kurum tarafından reddedilmesi halinde, durmuş olan dava açma süresi gerekçeli ret kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlar. Başvurunun kurum tarafından yerinde görülerek kabul edilmesi halinde, ilgili merci kurumun önerisi üzerine otuz gün içinde herhangi bir işlem tesis etmez veya eylemde bulunmaz ise durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar. Kurumun, inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden itibaren altı ay içerisinde sonuçlandırmaması halinde de durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar.

F. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN İNCELEME VE ARAŞTIRMA YAPMASI

Başdenetçi ve denetçilere denetim işlevini sağlıklı yerine getirmeleri için bilgi ve belge istenmesi (madde 18), bilirkişi görevlendirilmesi ve tanık dinlenmesi (madde 19), inceleme ve araştırma yapmak (madde 20) gibi yetkiler tanınmıştır⁷³.

Kurumun inceleme ve araştırma konusu ile ilgili olarak istediği bilgi ve belgelerin, bu isteğin tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde

⁷⁰ ÇAĞLAYAN, s. 480; ERCAN / YAMAN, s. 179-180.

⁷¹ Kuruma başvurmak için, idarî başvuru yollarının tüketilmesi zorunluluğu tutulması tartışılabilir. Bu durum, kurumun şikâyet konusu işe müdahil olmasını ister istemez geciktirecek ve hak kaybına bile yol açabilecektir. Bu konuda açıklama için bkz. ODYAKMAZ / KAYMAK / ERCAN, İdare Hukuku, s. 459-460.

⁷² Dolayısıyla kuruma başvuru idarî yargının bir alternatifi değildir ve birine yapılacak başvuru diğerini engelleyecek bir süreç oluşturmayacaktır. Bu konu ile ilgili daha fazla bilgi için bkz. ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 9, 61-63, 66, 71.

⁷³ KAYAR, s. 30-31.

verilmesi zorunludur. Bu süre içinde istenen bilgi ve belgeleri haklı bir neden olmaksızın vermeyenler hakkında başdenetçi veya denetçinin başvurusu üzerine ilgili merci soruşturma açar⁷⁴. Devlet sırrı veya ticarî sır niteliğindeki bilgi ve belgeler başdenetçi veya görevlendireceği denetçi tarafından yerinde incelenebilir.

Kamu Denetçiliği Kurumu, inceleme ve araştırmasını başvuru tarihinden itibaren en geç 6 ay içinde sonuçlandırır. Kurum, inceleme ve araştırma sonucunu ve varsa önerilerini ilgili mercie ve başvurana bildirir. Başvurana, işleme karşı başvuru yollarını, başvuru süresini ve başvurulacak makamı da gösterir. İlgili merci, kurumun önerileri doğrultusunda tesis ettiği işlemi veya kurumun önerdiği çözümü uygulanabilir nitelikte görmediği takdirde bunun gerekçesini **otuz gün** içinde kuruma bildirir.

G. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN KARARLARININ NİTELİĞİ

Kamu Denetçiliği Kurumunun kararları tavsiye niteliğindedir ve kurumun bağlayıcı karar alma yetkisi yoktur⁷⁵. Dolayısıyla kurumun kararları icraî işlem niteliği taşımadığı için bu kararlara karşı dava da açılmaz⁷⁶. İdarenin ombudsmanın kararlarına uymamasının hiçbir yaptırımı yoktur⁷⁷. Ancak idarenin bu tavsiye niteliğindeki kararları dikkate alması kendisini bireylerin gözünde temiz çıkarır ve bu durumda idare itibar kazanabilecektir⁷⁸.

Ombudsmanın bağlayıcı kararlar alma yetkisi olmamasına rağmen bazı ülkelerde bu sistem başarı ile uygulanmaktadır ve sistem idarenin denetiminde etkili bir işlev görmektedir. Özellikle İskandinav ülkelerinde bu sistemin başarılı olmasının nedeni bu ülkelerdeki halkın eğitim ve kültür düzeyinin yüksek olması ve bu ülkelerin kapladığı coğrafi alanların küçük olmasıdır⁷⁹. Ayrıca bu ülkelerde ombudsmanın etkinliğini arttıran faktörler;

⁷⁴ Dolayısıyla ombudsman, idarenin bünyesine daha kolay ve daha hızlı girebilecek, daha iyi bilgi sahibi olabilecektir.

⁷⁵ GÖZLER / KAPLAN, Kısa İdare, s. 221.

⁷⁶ GÖZLER / KAPLAN, İdare Hukuku, s. 811; EFE / DEMİRCİ, s. 55; ERCAN / YAMAN, s. 175.

⁷⁷ ERHÜRMAN, Ombudsman Formülü, s. 159.

⁷⁸ ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 7.

⁷⁹ GÖZÜBÜYÜK, s. 313.

“finansal kaynaklar⁸⁰, bağımsızlık, toplum ve hükümet kuruluşlarının ombudsmana duyduğu saygı⁸¹, demokratik hükümet” sağlamdır. Dolayısıyla ülkemiz açısından yeni olan bu müessesenin, ülkemizin büyüklüğü ve kültür ve eğitim seviyesinin bu ülkeler kadar yüksek olmaması dolayısıyla Avrupa ülkelerindeki gibi iyi bir denetim işlevi göreceğini beklemek hata olur⁸².

Elbette ombudsman, ancak halk tarafından kabul edildiği ve desteklendiği zaman işlevini yerine getirebilir. Halk bu kurumu belli çıkar odaklarının veya iktidarların güdümünde bulunan göstermelik bir kurum olarak algılasa, etkili bir ombudsman kurumundan ve etkili bir denetimden söz edilemeyecektir⁸³.

H. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNUN DEVLET DENETLEME KURULU İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye’de 2443 sayılı ve 01.04.1981 kabûl tarihli kanun ile Devlet Denetleme Kurulu oluşturulmuştur. Kurulun kuruluş amacı, yönetimin hukuka uygun, düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanmasıdır⁸⁴. Hem Kamu Denetçiliği Kurumu hem de Devlet Denetleme Kurulu hukuka ve ihtiyaca uygunluk denetimi yapmaktadır. Ancak Kamu Denetçiliği Kurumu buna ek olarak hakkaniyete uygunluk denetimi de yapmaktadır. Her iki denetleme kurumu da yıllık rapor düzenlemeleri⁸⁵, disiplin ve ceza soruşturması yapma yetkilerinin bulunması

⁸⁰ Ombudsmanın bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması açısından bütçe önemli bir etkidir. Bütçesi sürekli olarak yasama organı tarafından belirlenen veya onun tarafından denetlenen bir ombudsmanın bağımsızlığından söz edilmesi kolay değildir. Bağımsızlığın sağlanması konusunda daha fazla bilgi için bkz. EREN, s. 85; ERHÜRMAN, Ombudsman Formülü, s. 170.

⁸¹ Ülkemizde yargı kararlarının eksik uygulanması veya hiç uygulanmaması sebepleriyle kararları öneri niteliğinde olan ombudsmanlık kurumuna saygı duyulmayacağı sıkça dile getirilmektedir.

⁸² Ombudsmanlığın Türkiye’de etkin işleyebilme yetisini ortadan kaldıran nedenler hakkında daha fazla bilgi için bkz. DURSUN, s. 385-413.

⁸³ ERHÜRMAN, Ombudsman, s. 96.

⁸⁴ ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 10.

⁸⁵ Devlet Denetleme Kurulu hazırladığı yıllık raporunu sadece Cumhurbaşkanına sunar. Ancak Ombudsman yıllık raporunu parlâmentoya sunar.

ve bilgi ve belge istemeleri⁸⁶ gibi benzer nitelikteki yetkilerle donatılmış olsalar da bu kurumların bariz farklılıkları mevcuttur⁸⁷⁸⁸.

Öncelikle Devlet Denetleme Kurulu bağımsız, özerk bir denetleme kurulu değildir. Üyelerini Cumhurbaşkanı belirler, üyeler Cumhurbaşkanına bağlı olarak faaliyetleri sürdürür ve üyeler sadece Cumhurbaşkanının emri üzerine harekete geçer. Ancak Türkiye Büyük Millet Meclisi başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu, kamu tüzel kişiliğine sahip ve özel bütçesi olan bir kuruluştur. Kamu Denetçiliği Kurumuna hiçbir makam, organ, merci ya da kişi görevleriyle ilgili olarak emir ve talimat veremez, genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz.

Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının talebi üzerine harekete geçebilir, ancak Kamu Denetçiliği Kurumu şikâyet üzerine harekete geçer. Dolayısıyla Devlet Denetleme Kurulu vatandaşların şikâyetlerine açık değildir. Sadece idarenin iyi işlemlerini gözetmesi için Cumhurbaşkanına yardımcı olmak üzere vardır⁸⁹.

Devlet Denetleme Kurulunun faaliyetlerinde gizlilik esastır. Kamu Denetçiliği Kurumunun faaliyetlerinde ise başlangıçta gizlilik prensibi uygulanmakta ise de daha sonra bu durum ortadan kalkar. Kararlarının herkese açık olması Kamu Denetçiliği Kurumunun prensipleri arasındadır. Çünkü bu sayede parlamentonun ve halkın bilgilendirilmesi sağlanabilir.

Devlet Denetleme Kurulu'nun denetim alanına yargı ve silâhlı kuvvetler istisna olmak üzere tüm kamu ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, her türlü işveren ve işçi meslek teşekkülleri, kamuya yararlı dernekler ve vakıflar girer. Ancak Kamu Denetçiliği Kurumu istisnalar hariç idarenin her türlü eylem ve işlemlerini denetler.

⁸⁶ Her iki müessesenin de görevlerini yerine getirirken, idarî makamlardan bilgi ve belge istediklerinde, bu istekleri yerine getirilmek zorundadır. Bu isteklerin idarî makamlar tarafından geri çevrilmesi mümkün değildir.

⁸⁷ ERHÜRMAN, Ombudsman Formülü, s. 155.

⁸⁸ Kamu Denetçiliği Kurumu ile Devlet Denetleme Kurulunun karşılaştırılması konusunda daha fazla bilgi için bkz. ONAT, Onur, "İdareyi Denetleyen İki Anayasal Kuruma İlişkin Kısa Bir Değerlendirme: Devlet Denetleme Kurulu – Kamu Denetçiliği Kurumu", Ombudsman Akademik Dergisi, S. 2, Y. 1, Temmuz 2015, s. 135-138.

⁸⁹ ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 10.

Devlet Denetleme Kurulunun hazırladığı rapor, denetlediği kurum veya kuruluş açısından bağlayıcı değildir. Raporun onaylanıp onaylanmaması ve sonucunda işleme konulup konulmaması Cumhurbaşkanının takdirine bağlıdır. Dolayısıyla bu raporlar bir ihbar niteliğinde değerlendirilip kanunî bir soruşturma başlatılmasında işlev görebilir⁹⁰. Ombudsmanlık kurumunun kararları da öneri niteliğindedir ve kurumun bu kararları icraî bir nitelik taşımadığından dolayı bu kararlara karşı dava da açılmaz. Ancak ombudsman, hatalı veya hukuka aykırı gördüğü bir idarî işlemin düzeltilmesini doğrudan doğruya ilgili idareye gönderir. Ayrıca ombudsman, parlâmento ve basın aracılığıyla kamuoyunu harekete geçirebilir ve idareyi hukuka, hakkaniyete, ihtiyaca uygun davranmaya zorlar.

II. VERGİ OMBUDSMANLIĞI

A. GENEL OLARAK

Ombudsman, idarenin eylem, işlem, eylem ve davranışları üzerinde hukuka uygunluk ve yerindelik denetimi yapmaktadır. Tabii olarak vergilendirmenin⁹¹ de bir idarî işlem olması sebebiyle ombudsman denetimine tâbi olması mecburidir. Bu denetim, bazı ülkelerde genel ombudsman üzerinden gerçekleştirilirken, bazılarında ise vergi hukukuna veya vergilendirmeye özel olarak mütehassıslanmış Vergi Ombudsmanı tarafından gerçekleştirilmektedir⁹².

Ombudsmanlık kurumu vatandaşların idare karşısında şikâyetlerini iletebilecekleri ve idare ile ilişkilerinde karşılaştıkları sorunları yargıya gitmeden çözebilecekleri bir kurum olmanın ötesine geçmiştir. Vergi Ombudsmanı da; idare ve vergi mükellefleri arasındaki uyuşmazlıkları çözen, mükellef haklarının korunmasına yardımcı olan, mükellefe danışmanlık

⁹⁰ ATAY, Ender Ethem, (2009), İdare Hukuku, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 248-249.

⁹¹ Vergilendirme işlemi genel manada idarî işlem olduğundan genel anlamda uyuşmazlık konusu yapılan ikmalen, re'sen ve idarece verginin tarh edilmesi ve usûlsüzlük, özel usûlsüzlük ve vergi ziyanının kesilmesi de idarî bir işlem niteliğindedir.

⁹² GERÇEK, Adnan / ÖZCAN Onur, "Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları, Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar", Vergi Sorunları Dergisi, S. 324, Eylül 2015, s. 49-50.

hizmeti veren ve vergi mevzuatının geliştirilmesi konusunda idareye tavsiyelerde bulunan özel bir yapı konumundadır⁹³.

B. AYRI BİR VERGİ OMBUDSMANINA İHTİYAÇ DUYULMASININ NEDENLERİ

Vergi mevzuatı toplumun tümünü doğrudan veya dolaylı olarak etkileyen ve başlı başına bir uzmanlık statüsü gerektiren, iktisadî, mâli ve siyasî yönleri olan bir konudur. Özellikle günümüz devletlerinin görevlerinin artması ve yapılarının karmaşıklaşmasıyla kişiler, hak ve sorumlulukları konusunda idare karşısında güçsüzleşmektedir⁹⁴. Buna ilave olarak vergi yasalarında ve diğer mevzuatta (talî mevzuat) yapılan değişiklikleri izlemek gittikçe zorlaşmaktadır. Dolayısıyla vergi mükellefi olan vatandaşların ve idarenin yani bu yasaları uygulayanların, tüm mevzuata hakim olup buna göre davranmaları zorlaşmaktadır. Bu karışıklık içerisinde mükellef olan vatandaşların haklarını kaybetmemeleri ve devlet hazinesinin zarar etmemesi için Vergi Ombudsmanına ihtiyaç vardır⁹⁵.

Demokrasi ile iyi yönetim arasında sıkı bir bağ olduğu açıktır. İyi yönetimin uygulanmasının ön şartlarından biri demokratik idaredir. Ombudsmanlık kurumu genel olarak vatandaşları idarenin yanlış işlem, eylem ve davranışlarına – kötü yönetim – karşı koruyorsa, özel olarak Vergi Ombudsmanı da vergi mükelleflerinin haklarının korunması konusunda ön plana çıkar⁹⁶. Özellikle vergi idaresi kaynaklı sorunların çözümünde, sorunlara ve şikâyetlere vergi mükelleflerinin bakış açısından bakarak çözmeye çalışacaktır⁹⁷⁹⁸.

⁹³ GERÇEK / ÖZCAN, s. 50; KÖSEOĞLU, s. 36.

⁹⁴ KÜÇÜKÖZYİĞİT, s. 94; EFE / DEMİRCİ, s. 49; KÖSEOĞLU, s. 36; ÖZGÜL, s. 179.

⁹⁵ GERÇEK / ÖZCAN, s. 51.

⁹⁶ ARIKAN, s. 131.

⁹⁷ KESKİN, s. 125; EFE / DEMİRCİ, s. 63.

⁹⁸ Kamu Denetçiliği Kurumu'nun 19/09/2017 tarih ve 2017/2280 başvuru nolu tavsiye kararında; "...İyi yönetim ilkelerine 28/03/2013 tarihli ve 28601 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "İyi yönetim ilkeleri" başlıklı 6 ncı maddesinde yer verilmiş olup; İdarenin Kurumumuz tarafından istenilen bilgi ve belgeleri süresi içinde gönderdiği, ayrıca idarenin başvurularla ilgili işlemlerinde 'makul sürede karar verme', 'hesap verilebilirlik', 'kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi' ilkelerine uygun davrandığı, ancak

İhtisaslaşmış ayrı bir Vergi Ombudsmanı kurumunun oluşturulma nedeni, genel ombudsmanın incelediği konuların çok fazla olması ve çeşitlilik göstermesidir. Bu nedenle serilik, etkinlik, uzmanlık, duyarlılık, vergi davalarının azaltılması ve vergilendirmenin doğasından gelen zorluklar, özel ve ayrı bir vergi ombudsmanı oluşturulmasını gerekli kılmaktadır⁹⁹. Ayrıca vergi ombudsmanının işleyişi esneklik, şeffaflık, bağımsızlık, güvenilirlik, tarafsızlık özellikleri üzerine kurulduğu için vergi mükelleflerine, yargı organı dışında haklarının korunması konusunda daha kapsamlı bir işleyiş sağlamaktadır¹⁰⁰. Ombudsmanın yalnızca vergilendirme işleminin hukuki boyutuna hakim olması yeterli değildir. Aynı zamanda vergilemenin teknik yönüne de hakim olması gerekir. Bu şekilde vergi ombudsmanı sadece vergilendirme ile ilgili uyuşmazlıkların çözümünde görev alacağı için hata yapma olasılığı en aza inecek, uyuşmazlıklar daha doğru ve etkin bir şekilde çözümlenecektir¹⁰¹.

Vergi Ombudsmanının ve buna benzer kurumların uygulandığı çeşitli ülkelerde bir gelişme ve yayılma göstermiştir. Örneğin ABD’de Mükellefin Avukatı İdaresi adıyla 1979 yılında, İngiltere’de Hakem Ofisi adıyla 1993’te, Avustralya’da Vergilendirme Ombudsmanı adıyla 1995’te, İspanya’da Mükellefleri Savunma Konseyi adıyla 1996’da Kolombiya’da Mükellef Avukatı Ofisi adıyla 1998’de, İtalya’da Mükellef Savunucusu adıyla 2000’de Pakistan’da Federal Vergi Ombudsmanı adıyla 2000’de, Bangladeş’te Vergi Ombudsmanı adıyla 2006’da, Meksika’da Mükellefin Savunma Avukatı adıyla 2006’da, Kanada’da Vergi Mükellefi Ombudsmanı adıyla 2007’de, Güney Afrika’da Vergi Ombudsmanı adıyla 2012 yılında kurulmuştur¹⁰². Görüldüğü

idarenin, başvurana hangi sürede hangi mercilere başvurabileceğini göstermediği, bu nedenle ‘karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi’ ilkesine uymadığı anlaşılmış olup, bu ilkelere uyması beklenmektedir...” şeklinde iyi yönetim ilkeleri yönünden değerlendirme yapılmıştır, <https://www.ombudsman.gov.tr/2017-yili-kararlari/index.html>, (E.T. 07.08.2018).

⁹⁹ BEYCE, Atanur. (2012). Vergi Sorunlarının Çözümünde Kamu Denetçiliği Kurumunun İşlevi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bursa, s. 121, GERÇEK / ÖZCAN, s. 52.

¹⁰⁰ KÜÇÜKÖZYİĞİT, s. 96; EFE / DEMİRCİ, s. 54.

¹⁰¹ BEYCE, s. 149.

¹⁰² GERÇEK / ÖZCAN, s. 52.

üzere Vergi Ombudsmanlığı kurumu hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan ülkelerde bir yayılım içerisindedir¹⁰³.

C. VERGİ OMBUDSMANININ FONKSİYONLARI

Vergi Ombudsmanı sahip olduğu bazı işlevlerle görevlerini gerçekleştirir. Genel olarak Vergi Ombudsmanının “*vergi uyuşmazlıklarını çözmek*” ve “*Gelir İdaresi işlemlerini denetlemek*” gibi işlevleri ön planda olsa da “*mükellef haklarını korumak*”, “*mükelleflere danışmanlık hizmet sunmak*”, “*vergi sorunları ile ilgili görüş bildirmek*” ve “*vergi sistemini geliştirmek*” gibi diğer önemli işlevleri de mevcuttur¹⁰⁴.

1. Vergi Uyuşmazlıklarını Çözmek

Bazı mükellefler yasal hak ve yükümlülükleri konusunda hukukî olarak bağlayıcı kararlar almak için mahkemeye başvurmak isterler. Bazı mükellefler ise, mahkemeye gitmek yerine bazı ek olanaklar sağlayan ombudsmana başvurmak isterler. Mükellefler mahkemeye başvururlarsa “*idarî yargı*” devreye girecektir. Ancak idarî yargı sadece idarenin eylem ve işlemlerinin denetler. İdarenin tutum ve davranışları ise denetim dışında kalacaktır. Yargısal denetimin bu özelliği dolayısıyla mükellefler tatmin olmayacak ve belki de idareye ve yargı mercilerine karşı güvenleri azalacaktır¹⁰⁵. Ancak mükellefler ombudsmana başvururlarsa, birçok maliyet ortadan kalkacak ve genellikle daha hızlı sonuçlar alınacaktır¹⁰⁶. Vergi uyuşmazlıkları, bireylerin malî güçlerine yönelik işlemlerden kaynaklandığından, bu uyuşmazlıkların çözümü için maliyetsiz ve kolay bir yol oluşturulmasının yükümlüler tarafından olumlu karşılanacağı kanısındayız¹⁰⁷.

Gittikçe genişleyen ve karmaşık bir yapıya sahip olan devletlerde ortaya çıkan sorunların çözümü açısından kurumun önemi daha da

¹⁰³ Ombudsmanın işlevindeki gelişmeler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZBEK, Mustafa, (2005), “İdarî Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usûller (I)”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 56, s. 128-130.

¹⁰⁴ GERÇEK / ÖZCAN, s. 54.

¹⁰⁵ ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 7.

¹⁰⁶ Ortaya çıkan sorunların hızlı bir şekilde çözümlenmesi hakkaniyetin yerine getirilmesi anlamına gelir. Daha fazla açıklama için bkz. ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 24.

¹⁰⁷ HOŞ MÜFTÜOĞLU, Zeynep, (2014), “Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanması”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 114, s. 302.

artmaktadır¹⁰⁸. Ayrıca ombudsmanın işleyişi mahkemeye göre daha yumuşaktır ve ombudsman tarafından uygulanan “*adalet, hukuk, hakkaniyet, insan hakları*” gibi kriterler daha geniştir¹⁰⁹. İdarî yargının aksine ombudsman hukuka uygunluk denetimine ilave olarak ihtiyaca uygunluk yani yerindelik denetimi de yapar¹¹⁰. Bu özellikleriyle Vergi Ombudsmanı ortaya çıkan vergisel uyuşmazlıklarda daha sağlıklı ve tatmin edici çözümler getirebilecektir.

Vergi Ombudsmanı tarafından verilen kararlar doğudan idareyi bağlayan işlem niteliği taşımasa da bu hal ombudsmanın hiçbir hukukî ehemmiyeti olmadığı manasına gelmez. Ombudsmanın kararları pek tabii kabul edilip esas alınabilir ya da Gelir İdaresinden gereğinin yapılması talep edilebilir¹¹¹. Özellikle Avrupa ülkelerinde, belli bir kültür birikimi olduğu için ombudsmanın vermiş olduğu kararların icra edilmemesi gibi bir durum söz konusu değildir. Neticede Vergi Ombudsmanı ikna, tenkit, kamuoyuna bilgi verme gibi manevî müeyyide usullerini kullanarak, vergisel ihtilaflarda değişik çözüm yolları üretmeye ve hakkaniyeti sağlamaya çalışır¹¹². Ayrıca Vergi Ombudsmanı idare ile vergi mükellefi arasındaki aracılığı, hem vatandaşlar hem de idarece makbul müşterek bir çözüm bulabilmek için kullanır ve meydana gelebilecek muhtemel ihtilâfların çözümünde tarafsız olur¹¹³.

2. Vergi İdaresi İşlemlerini Denetlemek

Ombudsmanın idarenin tüm eylem ve işlemlerini denetleyebileceğine yukarıda değinmiştik. Mükellefler tarafından ortaya konulan şikâyetleri

¹⁰⁸ KÜÇÜKÖZYİĞİT, s. 92; EREN, s. 93.

¹⁰⁹ GERÇEK / ÖZCAN, s. 53-54.

¹¹⁰ ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 9.

¹¹¹ Ülkemizde ombudsmanın verdiği tavsiye kararlarına uyulduğu görülmektedir. 2017 yılında Kamu Denetçiliği Kurumu'nun verdiği tavsiye kararlarına idarelerin uyum oranı yüzde 65 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran Kamu Denetçiliği Kurumunun nispeten yeni kurulmuş olması ve ülkemizdeki demokrasi ve hukuk devleti olma ve demokrasi kültürü değerlendirildiğinde müspet olarak kabul edilmelidir. Kurumun verdiği tavsiye kararlarına uymayan idareler TBMM'ye davet edilip kararlara uymama gerekçeleri dinlenmiştir. <https://www.ombudsman.gov.tr/kdknin-verdigi-tavsiye-kararlarina-uymayan-idareler-tbmmye-cagirildi/index.html>, (E.T. 07.08.2018).

¹¹² GERÇEK / ÖZCAN, s. 54.

¹¹³ EFE / DEMİRCİ, s. 64; GERÇEK / ÖZCAN, s. 55.

çözümlemek adına Vergi Ombudsmanı vergi idaresini denetleyebilecektir. Vergi ombudsmanı vergi mükelleflerinin itirazlarını incelerken idarede mevcut olan birçok bilgiye rahatlıkla erişebilme, tanık, bilirkişi ve ilgili memurlardan istifade etme gibi araçlara sahiptir. Bu tür inceleme ve denetleme yeteneği vergi ombudsmanına ayrı bir güç katar.¹¹⁴ Böylece idareye karşı zayıf konumda bulunan mükellefler korunurken, idarenin yaptığı işleri ve eylemleri daha dikkatli ve disiplinli şekilde gerçekleştirmesini sağlayacaktır¹¹⁵. Örneğin Vergi Ombudsmanı kanuna aykırı davranan Gelir İdaresi için bir kınama yayınlayabilir. Gelir idaresine olan şikâyetlerin zararlarını tazmin edilmesi gerektiği yönünde karar verebilir. Mükellef lehine bir yargı kararı ortaya çıktığında idarenin direnmesi ülkemizde olağan bir durumdur. Bu durumda da daha önce farklı mükellefler lehine verilen kararların örnek gösterilerek idarenin uygulamasını değiştirmesi gibi konularda da Vergi Ombudsmanlığı müessesesi etkili olabilecektir¹¹⁶.

3. Mükellef Haklarını Korumak

İdarenin ve dolayısıyla vergi idaresinin denetlenmesinde, klâsik yollarla yapılan denetimler yetersiz kalabilir. Parlâmento denetimi, iç denetim, yargı denetimi gibi... Örneğin ülkemizde, vergi mükellefleri idarenin işlemlerine karşı Vergi Usûl Kanunu'nda 116'ncı ve 126'nci maddeleri arasında düzenlenen "hata düzeltme" yoluna başvurabilmektedir. Ancak bu başvuru sadece vergi hataları için yapılır. Hukukî uyuşmazlıkların tümü için bu yola başvurulamamaktadır¹¹⁷. Çünkü sadece kanunda belirtilen vergi hataları durumlarında başvurulabilecek bir yoldur. Bu durum mükellef haklarının korunmasına negatif bir etki yaratmaktadır. Özellikle en etkili denetim olan yargı denetiminin ağır işlemesi, pahalı olması, prosedürlerinin fazlalığı, sınırlı bir denetim olması gibi nedenler bu duruma örnek gösterilebilir¹¹⁸.

Vergi Ombudsmanının temel amaçlarından biri de Vergi İdaresine karşı vergi mükelleflerinin haklarının korunması ve vergilendirme sisteminin

¹¹⁴ ÖZCAN, s. 245.

¹¹⁵ EFE / DEMİRCİ, s. 56.

¹¹⁶ ÖNCÜ, Ekrem, "Vergisel Uyuşmazlıklarda Ombudsmana Başvurulabilir mi?", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/025/>, E.T. 10.02.2018.

¹¹⁷ ÖNCÜ, Ekrem, "Vergisel Uyuşmazlıklarda Ombudsmana Başvurulabilir mi?", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/025/>, E.T. 10.02.2018.

¹¹⁸ KÜÇÜKÖZYİĞİT, s. 94; FENDOĞLU, s. 28-29.

uygulamalarına ilişkin şikâyetlerle ilgilenmesidir¹¹⁹. Klâsik denetim yollarının yetersizliği, vergi idaresinin işlemlerinin yerindelığının denetlenmesi açısından Vergi Ombudsmanlığı olumlu etki sağlar¹²⁰. Özellikle Vergi İdaresinin ilgilenmek istemediği, idarenin çözüme kavuşturamadığı problemlere, mükellef haklarının ihlâl edildiği hâllere müdahale ederek onlara haklarının kullanımı hususunda katkı sağlar¹²¹. Vergi Ombudsmanının vergi mükelleflerinin haklarının korunması bağlamında görevli bir merci olarak algılanması vergi yargısının yükünü azaltmasında etkili bir rol üstlenmesine katkı sağlayacaktır¹²².

4. Mükelleflere Danışmanlık Hizmeti Sunmak

Genel olarak ombudsman, kendisine başvuran vatandaşlara problemleri ile ilgili hızlı ve doyurucu bilgi aktarır, demokratik devletlerin bu alandaki eksikliğini gidermeye çalışır¹²³.

Daha önce değindiğimiz gibi vergi kanunlarının karışıklığı, kanunların veya diğer tâli mevzuatın çok sık değişmesi, vergi beyannamelerinin veya diğer vesikaların anlaşılmasının zor olması, vergi idaresine karşı güven eksikliği gibi nedenler, mükellefleri teknik yardıma muhtaç bırakmaktadır. Örneğin ülkemizde vergi mükelleflerinin çoğu beyannamelerinin hazırlığı aşamasında bile vergi alanında yetkin danışmanlardan yardım almaktadır.¹²⁴ Bu tür olası mağduriyetleri gidermek amacıyla, mükelleflere Vergi Ombudsmanı tarafından danışmanlık hizmeti verilmelidir. Örneğin Vergi Ombudsmanı, vergisel veya mâli konularla ilgili bilgi verebilir, vergilendirmenin işlemlerinde (tüm aşamalarda) yol gösterici olabilir, mükelleflere rehberlik edebilir veya onları yönlendirebilir¹²⁵¹²⁶. Bu

¹¹⁹ EREN, s. 87.

¹²⁰ KÜÇÜKÖZYİĞİT, s. 94.

¹²¹ GERÇEK / ÖZCAN, s. 55.

¹²² ERCAN, Tayfun: "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yolu: Ombudsman", <https://www.gsg hukuk.com/bulten-yayinlar/detay/Vergi-Uyusmazliklarinda-Yeni-Basvuru-Yolu/159/492/0>, E.T. 10.08.2018.

¹²³ EREN, s. 92.

¹²⁴ ÖZCAN, s. 251.

¹²⁵ GERÇEK / ÖZCAN, s. 56.

¹²⁶ Vergi inceleme raporlarının Kamu Denetçiliği Kurumuna götürülüp götürülemeyeceği hakkında bilgi için bkz. YILMAZ, Saadettin, (2015), "Vergi

fonksiyonu ile Vergi Ombudsmanı idarî yargının yükünün hafifletilmesine de katkı sağlayabilecektir.

5. Vergi Sorunları İle İlgili Görüş Bildirmek

Ombudsmanlık kurumunun en önemli işlevlerinden biri de kendi araştırmaları, incelemeleri ve vergi mevzuatının uygulaması hakkında yasama organına ve mükelleflere yıllık beyanatlar ve gerektiğinde özel raporlar hazırlamasıdır. Bu bildirimler ile özellikle vergi mükellefi vatandaşların bilinçlendirilmesi, bilgilendirilmesi ve vergi idaresinin kötü işleyişinin engellenmesi hedeflenir. Bu raporlar sayesinde gündem oluşturulabilir ve öneriler dile getirilebilir. Ombudsmanın bu raporları, parlâmentonun gözetleme ve denetleme görevini de yerine getirmesine yardımcı olur¹²⁷. Özellikle vergi idaresinin yaptığı haksızlıkların nedenleri bulmak için vergi ombudsmanı sistematik araştırmalara girişecek ve Gelir İdaresinin iyileştirmek amacıyla da önerilerde bulunabilecektir¹²⁸. Böylece meclis ve kamuoyunun dikkati çekilecek ve eksiklik ve yanlışlıklar düzeltilmeye çalışılacaktır¹²⁹.

6. Vergi Sistemini Geliştirmek

Genel olarak ombudsman, idarî sistemdeki zafiyetleri açığa çıkarır, kamuoyunu ilgilendiren çeşitli sorunlara eğilerek idarî reformların yapılması için tasarı ihtiva eden bildirimler yayınlar. Böylece mükelleflerin doğrudan olmasa da dolaylı olarak idari sistemde yenilik hareketlerine katılabilmelerini sağlayacaktır¹³⁰.

Ombudsmanın temel özelliklerinden biri de bireylerin özel çıkarlarını koruması yanında devletin ve toplumun çıkarlarını da gözetmesi olmalıdır. Vergi Ombudsmanının da sunmuş olduğu raporlar hem farkındalığın artmasına yardımcı olur hem de raporlarda yer alan öneri ve tavsiyeler yoluyla vergi mevzuatında ve vergilendirme sisteminde gelişmeye katkı sağlar. Ayrıca Vergi Ombudsmanı vergi idaresine mevzuatın içeriği ile ilgili olarak kanunu yorumlamak suretiyle de yardımcı olabilir. Vergi

İnceleme Raporları Kamu Denetçisi'ne (Ombudsman'a) Götürülebilir mi?", Vergi Dünyası Dergisi, S. 403, s. 56-65.

¹²⁷ EFE / DEMİRCİ, s. 64; GERÇEK / ÖZCAN, s. 56.

¹²⁸ KÜÇÜKÖZYİĞİT, s. 97; EFE / DEMİRCİ, s. 55.

¹²⁹ GERÇEK / ÖZCAN, s. 56.

¹³⁰ EFE / DEMİRCİ, s. 65.

Ombudsmanının, vergi sisteminin reformu için gereken önerileri analiz ederek sunması ve vergi sisteminin uygulanmasında daha fazla etkinliği sağlamaya katkıda bulunacak düzenlemeleri önermekle görevli olması da mevzuatın geliştirilmesi işlevine katkı sağlamaktadır¹³¹.

D. DEĞERLENDİRME

Ombudsmanlık kurumu, 19. yüzyıl başında İsveç'te ortaya çıkmış ve hukuksal gelenekleri ve kültürleri aynı olan Danimarka, Norveç, Finlandiya gibi ülkelerde benzer şekillerde uygulanmıştır. Daha sonra ombudsmanlık kurumunun yayılmasıyla diğer Avrupa ülkeleri ve Akdeniz ülkelerinde kendi hukuk sistemleri ve özel gereksinimlerine göre değiştirilerek uygulanmıştır¹³². Böylece dünyanın değişik bölgelerinde ve ülkelerinde farklı ombudsman çeşitleri ortaya çıkmıştır. Örneğin Güney Afrika'da Kadın Ombudsmanı, Amerika Birleşik Devletleri'nde ve Kanada'da Çevre Ombudsmanı, İngiltere'de Cezaevi Ombudsmanı olması gibi... Farklı ülkelerde farklı ombudsman türlerinin bulunması, hangi ülkede hangi tür ombudsmana ihtiyaç olduğunu göstermektedir. Örneğin Güney Afrika'da Kadın Ombudsmanının kurulması, ülkede kadın haklarında bir problem olduğunu gösterir¹³³.

Türkiye'deki vergi mevzuatının karışıklığı ve çok sık değişmesi, genel olarak vergilendirme işlemlerinin genel tebliğlerle yürütülmesi de bizim ülkemize özgü¹³⁴ niteliklerdendir diyebiliriz. Dolayısıyla ülkemizde kurulacak bir Vergi Ombudsmanlığı Kurumunun yukarıda saydığımız işlevlerini gerçekleştirerek, hukuk devleti idealine ulaşmada, temel hak ve özgürlüklerin daha iyi korunması ve yönetimin hukuka bağlılığının sağlanmasında başarı sağlayacağı kanaatindeyiz¹³⁵.

¹³¹ BEYCE, s. 147-149; GERÇEK / ÖZCAN, s. 6; DEMİRKOL, s. 94.

¹³² KÜÇÜKÖZYİĞİT, s. 93.

¹³³ ÖZDEN, Kemal, (2005), OMBUDSMAN; Yeni Yönetim Anlayışı İçin Bir Model, İlk Basım, Tasam Yayınları, İstanbul, s. 51.

¹³⁴ Yine ülkemize has ihtiyaçlar dolayısıyla Türk Silâhlı Kuvvetleri bünyesinde "Askerî Ombudsmanlık" önerisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. GÖKÇE, Ali Fuat, (2012), "Çağdaş Kamu Yönetiminde Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Türkiye İçin Askerî Ombudsmanlık Önerisi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 17, S. 2, s. 212-227.

¹³⁵ Hukuk devletinde ombudsmanlık kurumunun yeri ve önemi için bkz. KESKİN, s. 135-136.

SONUÇ

Genel olarak ombudsman vatandaşları idarenin yanlış işlem ve eylemlerine karşı savunma, özel olarak da Vergi Ombudsmanı mükellef haklarının korunması noktasında ön plana çıkar. Ayrıca idarenin haksız işlemlerine karşı mükelleflerin düzeltme talepleri veya şikâyetlerinin idarelerce çözümlenmemesi durumunda bu uyuşmazlıkları çözümlenme noktasında devreye girmektedir¹³⁶.

Ombudsman, idarenin işlem, eylem ve davranışları üzerinde hukuka uygunluk ve yerindelik denetimi yapmaktadır. Burada temel amaç, idarî faaliyetlerin daha açık, saydam ve şeffaf bir şekilde yapılmasını sağlayarak idareyi geliştirmek, hukuk devletinin, insan haklarının ve demokrasinin sağlam temeller üzerine oturtulmasına yardımcı olmaktır¹³⁷. Kural olarak Ombudsmanın kararları tavsiye niteliğinde olmasına rağmen idareler tarafından bu kararlara uyulduğu görülmektedir.

Vergilendirme işlemi de bir idarî işlem olması nedeniyle ombudsman denetimine tâbidir. Genel anlamda ombudsman kişileri idarenin yanlış ve haksız işlem ve davranışlarına karşı koruyorsa benzer şekilde Vergi Ombudsmanı veya Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı da vergi mükelleflerinin haklarının korunmasında benzer fonksiyonu icra eder. Bu denetim ülkelerin bazılarında ülkemizde de olduğu gibi genel bir ombudsman aracılığıyla icra edilirken bazı ülkelerde ise ihtisaslaşmış vergi ombudsmanı tarafından yürütülmektedir. Bu denetimin her iki şeklinde de amaç aynı olup vergi mükellefleri ile idare arasındaki mevcut ve olası problemleri çözmek ve mükellef haklarının korumaktır. Ancak vergilendirme işleminin teknik ve ihtisaslaştırmayı gerektiren bir konu olması, daha hızlı ve etkin çözümler gerektirmesi, genel anlamdaki ombudsmanın inceleme alanında çok farklı konuların bulunması gibi nedenler vergi konusunda profesyonel bir vergi ombudsmanını gerektirmektedir.

Genel ombudsmandan farklı olarak vergi ombudsmanı yalnızca vergi uyuşmazlıklarını çözmek, mükellef haklarını korumak ve gelir idaresini denetlemek işlevlerini icra etmez. Bu işlevlerine ilave olarak vergi mükelleflerine danışmanlık hizmeti vermek, ülkedeki güncel vergi sorunları

¹³⁶ GERÇEK / ÖZCAN, s. 52.

¹³⁷ ODYAKMAZ, Kamu Denetçiliği, s. 21-26.

ile ilgili görüş bildirerek ve önerilerde bulunarak vergi mevzuatı ve sisteminin gelişmesinde önemli görevleri de üstlenebilir¹³⁸.

Ombudsmanlık Kurumu 2013 yılından bu yana faaliyet gösterse de ayrı bir vergi ombudsmanının oluşturulması mükelleflerin ve hazinenin mağdur edilmesini önlemek, vergilendirme sisteminin daha sağlıklı, etkin, pratik ve hızlı olmasını sağlamak için gereklidir¹³⁹. Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumunda görev yapan beş denetçiden sadece birinin görev alanı *“Birisi kadın ve çocuk hakları alanında görevlendirilmek üzere...”* şeklinde özgülenmiştir (6328 S.K. m. 7-1/f). Diğer konularla ilgili denetçilerin görevlendirilmesi kamu başdenetçisinin takdirine bırakılmıştır. Vergi konusunda denetçilerin belirlenmesi takdire bağlı olsa da açıkladığımız nedenlerden ötürü kamu denetçilerinin en az birinin vergi alanında uzman kişiler arasından seçilmesi gerektiği kanısındayız.

¹³⁸ GERÇEK / ÖZCAN, s. 61-62.

¹³⁹ GERÇEK / ÖZCAN, s. 8.

KAYNAKLAR

- ARIKAN**, Mustafa İberyay, (2007),“Avrupa Birliği Ombudsmanı”, Adalet Dergisi, S.29, s. 129-139.
- ATAY**, Ender Ethem, (2009), İdare Hukuku, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- AYTAÇ**, Mehlika, (2001), “Aile Ombudsmanlığı Hakkında Avrupa Konseyi No. R (98) 1 Sayılı Tavsiye Kararı Üzerine Bir İnceleme”, Adalet Dergisi, S.6, <http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/06.sayi/3mehlika.pdf>, (E.T. 13.02.2018).
- BEYCE**, Atanur. (2012). Vergi Sorunlarının Çözümünde Kamu Denetçiliği Kurumunun İşlevi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bursa.
- BÜYÜKAVCI**, Mustafa, (2008), “Ombudsmanlık Kurumu”, Ankara Barosu Dergisi, S.4, s. 10-13.
- COŞKUN**, Burak / GÜNAYDIN Hamza, (2015), “Ombudsmanlığın Kökeni Meselesi Bağlamında Türk-İslâm Devlet Geleneğinde Şikâyet Hakkının Kurumsal Tekâmülü”, Ombudsman Akademik Dergisi, S.3, Y.2, s. 9-60.
- ÇAĞLAYAN**, Ramazan, (2013), İdare Hukuku Dersleri, Birinci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.
- DEMİRKOL**, Selami, (2012), “Kamu Denetçisi (Ombudsman) Kurumunun Etkinliğinin Sağlanması ve Yargıyla İlişkisi Hakkında Kıyaslamalı Bir Çalışma Taslağı”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, C.15, S.2, s. 73-99.
- DOĞAN**, Kadir Caner, (2015), “Ahilik Teşkilatı, Ombudsman ve Etik İlişkisi”, Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi, C.4, S.7, s. 28-36.
- DURŞUN**, Hasan, (2011), “Türkiye’de Ombudsmanlığın (Kamusaylığın) Etkin Olarak İşleyebilme Yetkisi Yoktur”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S.95, s. 377-418.
- EFE**, Haydar / DEMİRCİ Murat, (2013), “Ombudsmanlık Kavramı ve Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler”, Sayıştay Dergisi, S. 90, s. 49-72.
- EREN**, Hayrettin, (2000), “Ombudsman Kurumu”, Atatürk Üniversitesi Erzurum Hukuk Fakültesi Dergisi, C.4, S.1-2, s. 79-96.
- ERHÜRMAN**, Tufan, (2000), “Türkiye İçin Nasıl Bir Ombudsman Formülü”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.49, S.1-4, s. 155-180.
- ERHÜRMAN**, Tufan, (1998), “Ombudsman”, Amme İdaresi Dergisi”, C.31, S.3, s. 87-102.

- ERCAN**, Tayfun / **YAMAN** Can, (2014), “İdari Usûl Açısından Ombudsmanlık ve Avrupa Birliği Uygulaması”, İstanbul Barosu Dergisi, C.88, S.3, s. 173-197.
- EROĞLU**, Hamza, (1978), İdare Hukuku Genel Esaslar, İdarî Teşkilât ve İdarenin Denetlenmesi, 3. Bası, Kalite Matbaası, Ankara.
- ESGÜN**, İbrahim Uğur, (1996), “Ombudsman Kurumunun Türkiye İçin Gerekliliği Üzerine Bir Değerlendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.45, S.1, s. 251-278.
- FENDOĞLU**, Hasan Tahsin, (2013), “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Anayasa Mahkemesine Başvuru Hakkı”, Ankara Barosu Dergisi, S.2013/4, Y.71, s. 21-49.
- GERÇEK**, Adnan / **ÖZCAN** Onur, (2015), “Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları, Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, Vergi Sorunları Dergisi, S.324,
- GÖKÇE**, Ali Fuat, (2012), “Çağdaş Kamu Yönetiminde Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Türkiye İçin Askerî Ombudsmanlık Önerisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi, C.17, S.2, s. 203-227.
- GÖZLER**, Kemal / **KAPLAN** Gürsel, (2014), İdare Hukuku Dersleri, Onbeşinci Baskı, Ekin, Bursa.
- GÖZLER**, Kemal / **KAPLAN** Gürsel, (2013), Kısa İdare Hukuku, 5. Baskı, Ekin, Bursa.
- GÖZÜBÜYÜK**, A. Şeref, (2000), Yönetim Hukuku, 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK**, A.Şeref / **TAN** Turgut; (1998), İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara.
- HOŞMÜFTÜOĞLU**, Zeynep, (2014), “Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanması”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S.114, s. 293-314.
- KARAKUL**, Selman, (2015), “Hukukî ve İdarî Denetim Ölçütü Olarak İyi Yönetim İlkeleri”, Ombudsman Akademik Dergisi, S.3, Y.2, s. 61-105.
- KAYAR**, Nihat, (2013), İdarî Yargı - Kuruluş ve İşleyiş, 2. Baskı, Ekin, Bursa.
- KESKİN**, İbrahim, (2013), “Temel İnsan Hakları Bağlamında Ombudsmanlık Kurumunun Hukuk Devletindeki Yeri ve Önemi”, Adalet Dergisi, S.45, s. 117-144.

- KÖSEOĞLU**, Özer, (2010), “Avrupa Ombudsmanının Hukukî Statüsü, İşleyişi ve Kurumsal Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, S. 79, s. 31-62.
- KÜÇÜKÖZYİĞİT**, H. Galip, (2006), “Ombudsmanlık Kurumu-Hukuksal ve Siyasal Bir İnceleme”, *Uluslararası Hukuku ve Politika Dergisi*, C.2, No.5, s. 90-101.
- NOHUTÇU**, Ahmet, (2015), *İdare Hukuku*, 17. Basım, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara.
- ODYAKMAZ**, Zehra, (2011), “İdare Hukuku Açısından Hasta Hakları Uygulamaları”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, C.1, S. 5, Y.2, s. 1-56.
- ODYAKMAZ**, Zehra, (2013), “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Tanıtılması ve 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Bazı Maddelerinin Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Türkiye Adalet Akademisinin 10. Kuruluş Yılı Armağanı, S.4, Y.4, s. 1-85.
- ODYAKMAZ**, Zehra / **GÜZEL** Oğuzhan, (2014), “Kamu Başdenetçisi ve Kamu Denetçileri Hakkında Disiplin Soruşturması Açılması Usûlü”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.13, s. 141-160.
- ODYAKMAZ**, Zehra / **KAYMAK** Ümit / **ERCAN** İsmail, (2015), *İdare Hukuku*, 16. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- ODYAKMAZ**, Zehra / **KAYMAK** Ümit / **ERCAN** İsmail, (2014), *İdari Yargı*, 10. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- ODYAKMAZ**, Zehra / **BOSTANCI** Yalçın / **GÜZEL** Oğuzhan, (2012), “6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Çerçevesinde Kamu Başdenetçisine İlişkin Yaş Şartının Değerlendirilmesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.103, s. 13-26.
- ONAT**, Onur, (2015), “İdareyi Denetleyen İki Anayasal Kuruma İlişkin Kısa Bir Değerlendirme: Devlet Denetleme Kurulu-Kamu Denetçiliği Kurumu”, *Ombudsman Akademik Dergisi*, S.2, Y.1, s. 121-141.
- ÖZBEK**, Mustafa, (2005), “İdarî Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usûller (I)”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.56, s. 90-132.
- ÖZCAN**, Onur, (2017), *Vergi Ombudsmanı*, Birinci Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul.
- ÖZDEMİR**, Birol, (2015), *Kamu Denetçiliği Kurumunun İşlevi, Yapısı ve Devlet Teşkilatındaki Konumu*, Birinci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.
- ÖZDEN**, Kemal, (2005), *OMBUDSMAN; Yeni Yönetim Anlayışı İçin Bir Model*, İlk Basım, Tasam Yayınları, İstanbul.

- ÖZGÜL, Mecit, (2006), “Demokratik Hukuk Devletine Bir Katkı: Ombudsman”, Adalet Dergisi, S. 24, s. 179-191.
- SAYGIN, Engin, (2008), “Ombudsmanı Beklerken: Anayasa Mahkemesi’nin Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu İptaline Dair Gerekçeli Kararı Üzerine Bir İnceleme”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XII, S.1-2, s. 1045-1072.
- TEZİÇ, Erdoğan, (2012), Anayasa Hukuku, Onbeşinci Baskı, Beta, İstanbul.
- TOTAL, Erhan, (2013), “İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S. 13, Y.4, s. 509-544.
- YILDIRIM, Ramazan, (2014), Türk İdari Rejimi Dersleri C.1, 1. Baskı, Mimoza Yayıncılık, Konya.
- YILDIRIM, Ramazan, (2014), Türk İdari Rejimi Dersleri C.2, 1. Baskı, Mimoza Yayıncılık, Konya.
- YILMAZ, Saadettin, (2015), “Vergi İnceleme Raporları Kamu Denetçisi’ne (Ombudsman’a) Götürülebilir mi?”, Vergi Dünyası Dergisi, S.403, s. 56-65.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- <https://www.ombudsman.gov.tr/2017-yili-kararlari/index.html>, (E.T. 07.08.2018).
- <https://www.ombudsman.gov.tr/kdknin-verdigi-tavsiye-kararlarina-uymayan-idareler-tbmmye-cagirildi/index.html>, (E.T. 04.08.2018).
- “Ombudsmandan Vergi Kaçakçılığı Yorumu”, <http://www.memurlar.net/haber/419777/>, (E.T. 10.03.2018).
- ÖNCÜ, Ekrem, “Vergisel Uyuşmazlıklarda Ombudsmana Başvurulabilir mi?”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/025/>, (E.T. 10.02.2018).
- <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120629-2.htm>. (E.T. 29.11.2018).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&kategori=veritbn&keli_mesc=177093, (E.T. 12.07.2018).
- <http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/06.sayi/3mehlika.pdf>, (E.T. 13.02.2018).
- http://www.turkhukuksitesi.com/makale_1197.htm, (E.T. 10.02.2018).