

# VERGİ ÖDEVLİSİNİN KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NA BAŞVURUSU

Dr. Gamze Gümüşkaya\*

## Giriş

Bu çalışma, 6328 Sayılı Kanun<sup>1</sup> ile yakın geçmişte hukuk sistemimize dâhil olmuş bulunan Kamu Denetçiliği Kurumu'na ("KDK") başvuru sistemine ilişkindir. Yapılan inceleme konunun vergi hukuku boyutuna yönelik olduğundan, KDK'ya başvuruya ilişkin olan ancak vergi hukuku açısından özellik taşımayan hususlara ana hatlarıyla yer verilmiştir.

Çalışmada, Kamu Denetçiliği Kurumu'na vergi ödevlileri tarafından hangi hallerde ve ne gibi koşullar altında başvurulabileceğinin KDK'nın emsal kararları ışığında değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

## I. Kamu Denetçiliği Kurumu'na Başvuru: Anlam ve Kapsam

### A. Genel Olarak

Kamu denetçiliği, ombudsmanlığın<sup>2</sup> ülkemizdeki karşılığını oluşturmaktadır. Farklı isimler taşıyan benzerlerine rastlansa da modern hukukta dayanağını 18. yüzyılda İsveç'te bulmuş olan ombudsmanlık kurumu<sup>3</sup> günümüzde yüzden fazla ülkede faaliyet göstermektedir<sup>4</sup>.

Ombudsman bağımsızlık, güvenilirlik ve tarafsızlık nitelikleriyle öne çıkan; idarenin sebep olduğu hak ihlali, yetki suistimali, hata, ihmal, gecikme, hakkaniyet dışı işlem ve kötü yönetime karşı yurttaşların korunmasını amaçlayan bir makamdır<sup>5</sup>. Yani bu kurum öncelikle "insan haklarının korunması" odaklı, hak ihallerini önlemeye ya da ortadan kaldırmaya yönelik bir hak arama yoludur<sup>6</sup>.

\* İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi

<sup>1</sup> 29.06.2012 Tarihli ve 28338 Sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>2</sup> Ombudsman sözcüğü, İsveççe "aracı" anlamına gelen "ombuds" ve kişi anlamına gelen "man" kelimelerinden oluşmuş olup, "aracı kişi" demektir. Mansur UÇAR, "Ombudsmanlık ve Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumu", Mali Kılavuz, Ekim-Aralık 2006, s.(95-120), s.98. Ombudsman kavramının farklı isimlerle kullanıldığı ülke örnekleri için bkz. Hasan Tahsin FENDOĞLU, Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık), Ankara, Yetkin, 2011, s.26-27.

<sup>3</sup> Doğan KESTANE, "Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık", Maliye Dergisi, S:151, Temmuz-Aralık 2006, s.(128-142), s.132.

<sup>4</sup> Adnan GERÇEK, "Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları, Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye için Çıkarımlar", Vergi Sorunları, S:324, Eylül 2015, s.(49-64), s.49.

<sup>5</sup> Fernando SERRANO, "The Role of the Tax Ombudsman in Taxpayer Protection", Protection of Taxpayer's Rights- European, International and Domestic Tax Law Perspective, ed. Włodzimierz Nykiel, Malgirtza Şek, Oficyna, Warszawa, 2009, s.136.

<sup>6</sup> Billur YALTI, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru", Vergi Sorunları Dergisi, s.(110-121), s.111.

Gerçekten, kurumun uygulandığı tüm ülkeler bakımından ortak noktası, bireylerin temel haklarının korunması ve hukuk devleti ilkesinin temel alınmasıdır<sup>7</sup>.

Ombudsmanın bir diğer özelliği; kararlarının bağlayıcı olmayıp, öneri niteliğinde olmasıdır<sup>8</sup>. Bu nedenle, idareyi tazminat ödemeye mahkum etmesi ve idareye herhangi bir konuda emir ya da talimat vermesi mümkün değildir. İdarenin haklı gerekçesini belirtmek kaydıyla, ombudsmanın yol gösterici kararlarını uygulama konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Dolayısıyla bu kararları yerine getirmemek, idareyi veya kamu görevlilerini hukuksal veya cezai sorumlulukla karşı karşıya bırakmamaktadır<sup>9</sup>. Diğer yandan ombudsman, kararlarıyla bir anlamda vakıa ve delilleri tespit etmekte, başvuru bunları ileriye yargı yolunda kullanılabilir<sup>10</sup>.

Bu özellikleri gereğince bu başvuru, idari yargıya tercih edilecek, onun yerine kullanılacak bir yol olmayıp; yargı yoluna gidilmeden önce hakkı ihlal edilen kişinin önüne sunulan seçeneklerden biri olarak varlık göstermektedir<sup>11</sup>.

Ombudsman'a başvurunun maliyet, hız, basitlik<sup>12</sup>, esneklik gibi çeşitli açılardan avantajları vardır<sup>13</sup>.

Bu temel özellikler dışında, ombudsmanın seçimi, yetkileri gibi konularda hukuk sistemlerinde birbirinden farklı düzenlemeler mevcuttur.

Bu bağlamda ombudsmanlara, yaptıkları denetimlerin sonuçlarına göre; disiplin soruşturmaları başlatma, yargıya başvurma, Anayasa'ya aykırılık başvurusunda bulunma gibi yetkiler de tanınabilmektedir<sup>14</sup>.

Örneğin, 2007 Tarihli Portekiz Ombudsman Kanunu'nun<sup>15</sup> ombudsmanın yetkilerine ilişkin 20. maddesinin 4.fikrasına göre; ombudsman,

- a) Yetkili makamlara hukuka ya da hakkaniyete aykırılığı düzeltme ya da mevcut hizmetlerini geliştirme yönünde tavsiyede bulunmaya,
- b) Meclis Başkanlığı'na yasada yer alan eksiklikleri göstermeye, yasa hükmünün yorumu, değiştirilmesi ya da iptaline ilişkin tavsiyede bulunmaya ya da yeni yasa taslağı sunmaya,
- c) Meclisin talebi üzerine faaliyetlerine ilişkin görüş vermeye,
- d) Temel hak ve özgürlüklerin ve bu bağlamda ombudsmana başvuru hakkının anlam ve kapsamının açıklığa kavuşmasına katkıda bulunmaya,

<sup>7</sup> Claes EKLUNDH, "The Parliamentary Ombudsmen in Sweden", Hukuk Kurultayı 2000, Ankara, 2000, s.462

<sup>8</sup> Kamu Denetçiliği Kurumu kararlarının "öneri" niteliğinde olmasının yasanın bir "zaafi" olduğu yönündeki görüş için bkz. Erdoğan DEDEOĞLU, "Yurttaşların Hak ve Özgürlüklerinin Yönetime Karşı Korunması Amacıyla Kurulan Yeni Kurum Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık Kurumu)-6", Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Mart 2007, S:484, s.(157-159), s.159. Oysa KDK kararlarının bu nitelikte olması söz konusu Yasa'ya özgü olmayıp, ombudsman kararlarının genel niteliğidir.

<sup>9</sup> KESTANE, a.g.m., e.134.

<sup>10</sup> SERRANO, a.g.m, s.148.

<sup>11</sup> Zeynep MÜFTÜOĞLU HOŞ, "Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanması", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl:2014, S:114, s.(293-314), s.294

<sup>12</sup> KDK'ya e-posta, faks veya internet sayfası üzerinden e-başvuru sistemi aracılığı ile başvurmak mümkündür.

<sup>13</sup> KESTANE, a.g.m., s.129

<sup>14</sup> FENDOĞLU, a.g.m., s.79

<sup>15</sup> [http://www.theioi.org/downloads/268sj/PortugueseOmbudsmanStatute\\_EN.pdf](http://www.theioi.org/downloads/268sj/PortugueseOmbudsmanStatute_EN.pdf)

e) İlgili mevzuat çerçevesinde, bir kamu tüzel kişinin ilgili olduğu hal-lerde, müşterek menfaatlerinin korunmasına hukuka uygun şekilde müdahale etmeye yetkilidir. Aynı zamanda, Danıştay üyesi olabilir (f.2) ve Anayasa Mahkemesi'ne yasaların anayasaya aykırılığı iddiasıyla başvuruda bulunabilir (f.3-4)

İsveç Anayasası'nın 6'ncı maddesine göre ise ombudsman, görevine ilişkin olarak ceza veya disiplin soruşturması da başlatabilir<sup>16</sup>.

Vergi hukuku ile ilgili bir diğer farklılık; vergi idaresinin tasarruflarına ilişkin ombudsman denetiminin bazı ülkelerde genel ombudsman, bazılarında ise özel olarak uzmanlaşmış vergi ombudsmanı tarafından gerçekleştirilmesidir<sup>17</sup>.

## B. Türk Hukuku'nda

Kamu denetçiliği, Türk Hukukunda ilk olarak 5548 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile düzenlenmiş<sup>18</sup>, ancak bu Kanun Anayasa'nın TBMM'nin yetki ve görevlerine ilişkin 87.maddesinde Kamu Denetçiliği Kurumu'na başdenetçi ve denetçi seçme görev ve yetkisine yer verilmediği, dolayısıyla anayasal dayanağının bulunmadığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiştir<sup>19</sup>. Anayasa Mahkemesi ilgili kararında ayrıca, isabetli olarak KDK'da çalıştırılacak kamu görevlilerinin görev, yetki ve çalışma ilke ile yönetimlerinin kanunla düzenlenmeyip, bu konuların düzenlenmesinin yönetmelikle bırakılmasının Anayasa'nın 128'inci maddesine aykırı olduğunu belirtmiştir.

12.09.2010 tarihinde yapılan Referandum'un ardından, 13.05.2010 tarih ve 27580 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Kanun ile 1982 Anayasası'nın "Dilekçe Hakkı" başlıklı 74'üncü maddesi, "Dilekçe ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı" olarak değiştirilerek yapılan düzenlemeyle KDK'nın anayasal dayanağı sağlanmıştır. T.C. Anayasası'nın 74'üncü maddesinin ikinci ek fıkrasına göre "Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler".

Ardından 6328 Sayılı Kanun'la ("KDKK") Kamu Denetçiliği Kurumu yeniden düzenlenmiştir. Nihayet Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik<sup>20</sup> ("KDKY") yürürlüğe girmiştir.

<sup>16</sup> <http://www.isn.ethz.ch>

<sup>17</sup> GERÇEK, a.g.m., s.57

<sup>18</sup> Türk Hukuku'nda Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kurulması ve örgütlenmesi konusuna ilk olarak Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda yer verilmiştir. Söz konusu Kalkınma Planı'nda; "Yönetim-birey ilişkilerinde karşılaşılan uyumsuzlukların etkin ve hızlı bir şekilde çözümünü amacıyla; yargının katı işleyiş kurallarına bağlı oluşu ve zaman alıcı işlemesi gerçeği karşısında, yönetimi yargı dışında denetleyen ama yönetime de bağlı olmayan bir denetim sistemi ihtiyacı sonucunda ortaya çıkmış olan ve Avrupa Birliği'nin kendi bünyesinde ve üye ülkelerin çoğunda da bulunan, halkın şikâyetleriyle ilgilenen bir Kamu Denetçiliği (ombudsman) sisteminin Türkiye'de de kurulması" öngörülmüştür. FENDOĞLU, a.g.e., s.22. Kalkınma Planı için bkz. <http://www.sp.gov.tr/upload/xSPTemelBelge/files/2Ot9M+plan7.pdf>

<sup>19</sup> AYM, E.2006/140, K.2008/15, 25.12.2008. Bu tarihten önce yapılan çalışmalarda da KDK'nın Anayasa'da yer almaması ve özel bir yasa ile kurulmuş olmasının Anayasa'ya aykırı olduğu yönünde yorumlar yapılmıştır. Örneğin bkz. Selahattin TUNCER, "Kamu Denetçiliği Kurumu Yasası Yürürlüğe Girdi", Yaklaşım, Yıl:14, S:168, Aralık 2006, s.(9-15), s.15

<sup>20</sup> 28.03.2013 Tarihli, 28601 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Kamu başdenetçisi ile kamu denetçilerinin belirlenmesinin ardından KDK 29.03.2013 tarihinde başvuruları alarak karar vermeye başlamıştır.

6328 Sayılı Kanun'da KDK'nın "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" oluşturulduğu belirtilmiştir. Böylece KDK'nın amaçları bakımından "insan haklarının korunması" vurgulanmıştır.

Avrupa Birliği tarafından düzenlenen 2012 İlerleme Raporu'nda "vatan-daşlık haklarının güvence altına alınması ve kamu yönetiminin hesap verebilirliğinin sağlanması bakımından Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kurulması önemli bir adım olarak" nitelendirilmiş, diğer yandan kurumun bağımsızlığı bakımından, insan hakları kurumlarına ilişkin BM Paris ilkeleriyle<sup>21</sup> tam uyumlu olmadığı belirtilmiştir<sup>22</sup>. Nitekim Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından yayınlanan 2015 Yılı Faaliyet Raporu'nda da Paris ilkeleriyle uyumun sağlanması için kamu başdenetçisinin yetkilerinin artırılması yönünde mevzuat değişikliği yapılması önerilmiştir<sup>23</sup>.

6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 7. maddesinde ise başdenetçi ve denetçilerin görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Bunlar temel olarak; KDK'ya gelen şikâyetleri incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak, bu Kanunun uygulanmasına ilişkin yönetmelikleri hazırlamak, yıllık raporu hazırlamak, yıllık raporu beklemeksizin gerek gördüğü konularda özel rapor hazırlamak, raporları kamuoyuna duyurmak, Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmaktır.

Görüldüğü üzere, bir önceki başlıkta örnekleri yer alan hukuk sistemlerinde ombudsmana verilen görev ve tanınan yetkilerin birçoğu Türk hukukunda KDK açısından geçerli değildir. Öte yandan bu yöndeki düzenlemelerin, olduğu gibi Türk Hukuku'na aktarılmasının da doğru olmadığı düşünülmektedir. KDK'ya bu gibi yetkilerin tanınması ancak ombudmanlık kurumunun temel özellikleri olan bağımsızlık, tarafsızlık, gerekli ve yeterli bilgi ve donanımına sahip olma gibi hususlar bakımından güvence tam olarak sağlandıktan ve belirli bir olgunlaşma süreci geçirildikten sonra söz konusu olabilir. Örneğin, Portekiz Hukuku'nda olduğu gibi<sup>24</sup>, Türk Hukuku'nda kamu başdenetçisi ve denetçilerinin niteliklerinden birinin<sup>25</sup> "dürüstlük ve tarafsızlık yönlerinden iyi bilinen bir ününün bulunması" olarak düzenlenmesi önerilebilir.

<sup>21</sup> "İnsan Haklarının Geliştirilmesi ve Korunması için Kurulan Ulusal Kuruluşların Statüsüne İlişkin İlkeler" (Paris Prensipleri), B.M. İnsan Hakları Komisyonu'nun 3 Mart 1992 tarihli 1992/54 Sayılı ve BM Genel Kurulu'nun 20.12.1993 Tarihli 48/134 Sayılı kararlarıyla kabul edilmiştir. İlgili metin için bkz. <http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/717Paris-Prensipleri.pdf>

<sup>22</sup> [http://www.ab.gov.tr/files/AB\\_İliskileri/AdaylikSureci/İllerlemeRaporlari/2012\\_ilerleme\\_raporu\\_tr.pdf](http://www.ab.gov.tr/files/AB_İliskileri/AdaylikSureci/İllerlemeRaporlari/2012_ilerleme_raporu_tr.pdf)

<sup>23</sup> 2015 Yılı Faaliyet Raporu, s.84. [http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2015%20YIL%20FAAL%20C3%84%20B0YET%20RAPORU\(1\).pdf](http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2015%20YIL%20FAAL%20C3%84%20B0YET%20RAPORU(1).pdf)

<sup>24</sup> Portekiz Ombudsman Kanunu'nun 5.maddesinin birinci fıkrasına göre ombudsman olarak atanacak ve dolayısıyla söz konusu yetkilere sahip olacak kişinin; Meclis üyesi olmak için gerekli tüm koşulları taşıması, dürüstlük ve tarafsızlık yönlerinden iyi bilinen bir ününün olması şarttır.

<sup>25</sup> Türk Hukuku'nda Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 10.maddesine göre ise başdenetçi ve denetçi seçilebilmenin şartları şunlardır:

Kamu Denetçiliği Kurumu bünyesinde “kadın ve çocuk hakları” gibi alanlardan (KDKK, m.7-1/f) farklı olarak, salt vergilendirme alanında görevli bir kamu denetçisi bulunmamaktadır. Literatürde vergilendirme alanı için ayrı bir yapılanmanın faydalı olacağı yönünde görüşler bulunmaktadır<sup>26</sup>. Bir diğer öneri ise Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde bir vergi ombudsmanının yer alması ve sorun bu aşamada çözümlenemezse konunun KDK'ya iletilmesi, bu yolla KDK'nın iş yükünün de azaltılmasıdır<sup>27</sup>. Nihayet, kamu denetçilerinden en az bir tanesinin vergi hukuku alanında uzmanlaşmış olması da getirilen öneriler arasındadır<sup>28</sup>.

Her ne kadar KDK'nın incelemesi sırasında bilirkişiye başvurması mümkün olsa da; vergi hukuku ile ilgili başvuruların, hukuki ve teknik anlamda özel bilgi ve donanım sahibi kişilerce incelenmesinin daha sağlıklı, adil ve makul kararlar verilmesini sağlayacağı ve bilirkişiye başvurma gereksinimini de azaltacağı düşünülmektedir.

## II. Genel Olarak Başvurunun İşleyiş Biçimi

Türk Hukuku'nda bu yolun işletilmesi şikayete yani başvuruya bağlıdır. Diğer bir deyişle idarenin işleyişi ile ilgili olarak KDK'nın kendiliğinden herhangi bir öneride ya da incelemede bulunması söz konusu değildir (KDKK. m.5).

Avrupa Birliği tarafından düzenlenen 2012 Yılı İlerleme Raporunda KDK'nın "re'sen soruşturma" yetkisinin bulunmaması olumsuz bir yön olarak değerlendirilmiş<sup>29</sup>, KDK tarafından yayınlanan 2015 Yılı Faaliyet Raporunda da KDK'ya re'sen inceleme ve araştırma yetkisinin verilmesi<sup>30</sup> yönünde mevzuat değişikliği yapılması önerilmiştir. Burada her ne kadar “re'sen araştırma ve inceleme yetkisi” ibaresi kullanılmış ise de kastedilen yetkinin, KDK'nın herhangi bir başvuru olmaksızın kendiliğinden harekete geçmesi olduğu düşünülmektedir. Zira çalışmamızın devamında inceleneceği üzere, KDK'nın, başvuru-

- 
- a) Türk vatandaşı olmak,
  - b) Seçimin yapıldığı tarihte Başdenetçi için elli, denetçi için kırk yaşını doldurmuş olmak.
  - c) Tercihen hukuk, siyasal bilgiler, iktisadi ve idarî birimler, iktisat ve işletme fakültelelerinden olmak üzere dört yıllık eğitim veren fakültelerden veya bunlara denkliği kabul edilmiş yurt içi veya yurt dışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olmak.
  - d) Kamu kurum ve kuruluşlarında, uluslararası kuruluşlarda, sivil toplum kuruluşlarında veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında ya da özel sektörde toplamda en az on yıl çalışmış olmak.
  - e) Kamu haklarından yasaklı olmamak.
  - f) Başvuru sırasında herhangi bir siyasi partiye üye olmamak.
- Maddede belirtilen suçlardan mahkûm olmamak.

<sup>26</sup> SERRANO, a.g.m., s.138; YALTI, a.g.m, s.115; Feride BAKAR, Adnan GERÇEK, “Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Bir Vergi Ombudsmanı Önerisi”, Legal Mali Hukuk Dergisi, C:8, S:92, Yıl:2012, s.(3-28), s.22

<sup>27</sup> GERÇEK, a.g.m., s.59; Mehmet YÜCE, Ezel ALTUNAY, “Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi”, Vergi Dünyası, S:355, Mart 2011, s.(177-188), s.187

<sup>28</sup> MÜFTÜOĞLU HOŞ, a.g.m., s.302

<sup>29</sup> [http://www.ab.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/2012\\_ilerleme\\_raporu\\_tr.pdf](http://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/2012_ilerleme_raporu_tr.pdf)

<sup>30</sup> 2015 Yılı Faaliyet Raporu, s.84. [http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2015%20YILI%20FAAL%C3%84%C2%B0YET%20RAPORU\(1\).pdf](http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2015%20YILI%20FAAL%C3%84%C2%B0YET%20RAPORU(1).pdf)

rucunun sunduğu deliller dışında, ilgili kamu idarelerinden bilgi ve belge isteme, tanık dinleme, bilirkişi görevlendirme, keşif yapma gibi re'sen araştırmaya ilişkin yetkileri mevcuttur.

Başvurunun kabul edilebilirlik koşullarının bulunup bulunmadığı ön inceleme aşamasında değerlendirilmekte, gerekli idari başvuru yolunun tüketilmesi koşulu haricindeki koşulların eksikliğinin tespiti halinde "incelenemezlik kararı" verilmektedir.

Şayet şikayetin inceleme ve araştırma yapılmasına engel bir eksikliğin bulunmadığı tespit edilirse şikayete konu olay ve olguların belirlenmesine ve hukuksal değerlendirmeye geçilmektedir. Nihayet başvuru konusu idari tasarrufun hukuka ve hakkaniyete uygunluğunun değerlendirilmesi suretiyle bir karara ulaşılmaktadır.

Aşağıda başvurunun ön inceleme, esasa ilişkin inceleme ve karar aşamalarına ilişkin bilgi verilmektedir.

### **III. Başvuru Sürecinde Ön İnceleme: Kabul Edilebilirlik Koşulları**

Kabul edilebilirlik koşulları; başvurucuya ve başvuruya ilişkin koşullar şeklinde ayrılarak incelenebilir.

#### **A. Başvurucuya İlişkin Koşullar**

##### **1. Nesnel Koşullar**

Başvurucuya ilişkin nesnel koşullara bakıldığında, kural olarak "herkesin" başvuruda bulunabileceği görülür. 1982 Anayasası'nın "Dilekçe ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı" başlıklı 74'üncü maddesinin ilk fıkrasına göre "Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir." Başvuruda bulunmak için vatandaşlık şart değildir<sup>31</sup>. Başvuru sahibinin talebi üzerine başvuru gizli tutulur (KDKK m.17). Bu düzenlemeyle vergi mahremiyetinin korunmasının amaçlandığı düşünülmesi de; başvuru vergi mahremiyeti kapsamında bulunan bilgileri içerebileceğinden ve kamu başdenetçi ve denetçileri Vergi Usul Kanunu'na göre vergi mahremiyeti ilkesine uymak zorunda olan kişiler arasında yer almadığından<sup>32</sup>, düzenlemenin bu açıdan olumlu olduğu düşüncesindeyiz. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun ilgili 5'inci maddesine vergi mahremiyetine uyması gereken kişilere kamubaşdenetçi ve denetçilerinin ayrıca eklenmesi gerekir.

<sup>31</sup> Diğer yandan, başvuru Türkçe dilekçe ile yapılır (KDKK md.17/2).

<sup>32</sup> Vergi mahremiyeti:

Madde 5 – Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar:

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. (Değişik: 23/6/1982 - 2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.

“Herkesin” başvuru olabileceği yönündeki kurala ilişkin belli yasal sınırlandırmalar getirilmiştir.

Birincisi, tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların başvuru özneleri dışında bırakılmasıdır. Gerçekten KDKK'nın 17. maddesine göre KDK'ya gerçek ve tüzel kişiler başvurabilirler. Bu durumda vergi ödevlilerinin bir kısmı başvuru öznesi dışında bırakılmış olmaktadır. Örneğin, Türk vergi hukukuna göre vergi yükümlüsü olabilen iş ortaklıkları ya da adi ortaklıklar bu hükme göre KDK'ya başvuruda bulunamazlar. Vergi hukukunun özel düzenlemeleri dikkate alınmaksızın, tüzel kişiliği bulunmayan kişi gruplarının KDK nezdinde yapacakları başvuruya getirilen bu sınırlamanın Anayasa'nın 2., 10. ve 36. maddeleri ile İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin (“İHAS”) 6'ncı maddesine aykırı olduğu kanısındayız.

Üstelik KDK'ya başvuru bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne bireysel başvurulara ilişkin usul kurallarına paralel düzenlemeler getirilmişken, başvurucuların kapsamının neden bu şekilde sınırlandırıldığı anlaşılır değildir. Gerçekten, başvuruda bulunmadan önce birtakım çözüm yollarının tüketilmesine, başvuru süresine ilişkin kurallar, İHAS'ın ilgili hükümleri ile benzerlik taşımaktadır. Diğer yandan, İHAS'ın 34. maddesinde “Sözleşme veya prokollerinde tanınan hakların Yüksek Sözleşmeciler Tarafından biri tarafından ihlal edilmesinden dolayı mağdur olduğunu öne süren *her gerçek kişi, hükümet dışı kuruluş veya kişi gruplarının* başvuruda bulunabileceği hükme bağlanarak tüzel kişiliği bulunmayan kişi grupları da başvuru kapsamında kabul edilmiştir.

Mevcut durumda Anayasa'da ve İHAS'ta yer almayan ve yasayla getirilen bu sınırlamanın, Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin 3. fıkrasının işletilmesi suretiyle aşılması bir öneri olarak sunulabilir.

Başvurucu açısından bir diğer sınırlandırma ise aşağıda “öznel koşul” başlığı altında incelenmektedir.

## 2. Öznel Koşul

Anayasa'da ve Kanun'da yer almayan başvurucuya ilişkin öznel koşul ise Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin (“KDKY”) “Şikayet hakkı” başlıklı 7. maddesinde düzenlenmiştir. Bu koşul, ihlale yol açtığı ileri sürülen idari tasarruftan dolayı başvuru menfaatinin ihlal edilmiş olmasıdır (KDKY. m.7/1). Öncelikle, Anayasa'da ve Kanun'da düzenlenmeyip, yalnızca Yönetmelik'te yer alan bir kural ile kişilerin başvuru hakkının sınırlandırılması Anayasa'ya ve hukuka aykırıdır<sup>33</sup>.

Görüldüğü üzere, Yönetmelik'te İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'inci maddesinde yer alan<sup>34</sup> “menfaat ihlali” terimi tercih edilmiştir. Dolayısıyla

<sup>33</sup> Menfaat ihlali koşulunun aranmasının vergilendirme işlemlerinin subjektif niteliği gereğince olumsuz bir etki yaratmayacağı yönünde, MÜFTÜOĞLU HOŞ, a.g.m., s.13

<sup>34</sup> Diğer yandan, hak arama özgürlüğü açısından güncel yaklaşımın, idari davalar ve vergi davaları bakımından “menfaat ihlali” koşulunun “doğrudan menfaat ihlali” olarak daha katı hale getirilmesi yönünde olduğunu belirtmek gerekir. TBMM'de görüşülmekte olduğu belirtilen “İdari Yargıda İş Yükünün Azaltılması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Taslağı”nın 7. maddesiyle ise 2577 Sayılı İYUK'un 2. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine “menfaatleri” ibaresinden sonra gelmek üzere “doğrudan” ibaresinin eklenmesinin öngörülmektedir. (Çevrimiçi), <http://www.kgm.adalet.gov.tr/Tasariasamaları/Gorus/Gorus.htm>

başvurucunun kişisel, meşru ve güncel bir menfaatinin şikayet konusu idari tasarruftan olumsuz biçimde etkilenmiş bulunması gerekli ve yeterlidir<sup>35</sup>. Şikâyetin incelenmesi menfaat ihlali şartına bağlı olduğundan; şikâyetçinin başvurusundan vazgeçmesi, şikâyetçi gerçek kişi ise ölümü veya şikâyet konusu talebin ilgili idare tarafından yerine getirilmesi halinde Kurum, inceleme ve araştırmasını sonlandırarak “Karar verilmesine yer olmadığına dair karar” vermektedir (KDKY m.34) Şikâyet konusunun mirasçıları ilgilendirmesi halinde ise inceleme ve araştırmaya devam edilebilir (KDKY m.28).

Bununla birlikte, Yönetmeliğin 7.maddesinin ikinci fıkrasında “menfaat ihlali” koşuluna kapsamlı bir istisna getirilerek; şikâyetin insan hakları, temel hak ve özgürlükler, kadın hakları, çocuk hakları ve kamuyu ilgilendiren genel konulara yönelik olması hâlinde menfaat ihlalinin aranmayacağı belirtilmiştir (KDKY m.7)

Mevcut düzenlemeye göre vergilendirme alanındaki başvuruların da söz konusu istisnanın kapsamına girebileceği düşüncesindeyiz.

Nitekim vergilendirme, özel yaşamın gizliliğine saygı gösterilmesini talep hakkı, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, ayrımcılığa uğramama hakkı gibi insan hakları ile yakın ve sürekli bir ilişki içerisinde olup, Devlet vergilendirme sürecinde temel hak ve özgürlüklere çeşitli müdahalelerde bulunabilmektedir<sup>36</sup>. Devlet öncelikle, vergi ödevlilerinin gelir, servet ve harcamalarına, dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelir<sup>37</sup>. Yani vergilendirme, mülkiyet hakkına başlı başına bir müdahaledir. Mülkiyet hakkına vergisel müdahalenin, ihlal oluşturmaması için hukuka dayalılık, kamu yararı/genel yararaya uygunluk ve ölçülülük gibi belirli ölçütlere uygun olması gerekir<sup>38</sup>.

Vergilendirme alanında bireysel nitelikteki idari işlemler bakımından menfaat ihlali açık olacağından, yukarıda belirtilen istisnadan faydalanılması pratikte çoğu zaman gerekli olmayacaktır. Ancak vergi ödevlisinin temel hak ve özgürlüklerini halihazırda doğrudan etkilememekle beraber, gelecekte etkileyebilecek olan olası müdahaleler bakımından bu istisna işletilebilir. Nitekim İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi içtihatlarıyla, ihlalden “doğrudan ve kişisel olarak” mağdur olma şartını yumuşatarak, “gelecekte mağduriyet”, “potansiyel

<sup>35</sup> 2015/9965 Sayılı Şikâyet bakımından verilen 18.11.2015 Tarihli Red Kararı.

<sup>36</sup> Billur YALTI, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, Beta, 2006.

<sup>37</sup> “Gerçekten veraset ve intikal vergisi ile motorlu taşıt alm vergisi edinme, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi kullanma, gayrimenkul ve menkul sermaye gelirleri üzerinden alınan gelir vergisi semelerinden yararlanma açılarından mülkiyetin unsurlarını sınırlayan en belirgin mali yükümleridir.” Gülsen GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, 3.Bs., İstanbul, Oniki Levha, 2011, s.60.

<sup>38</sup> İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, örneğin, 14.05.2013 tarihli N.K.M./Macaristan kararında kıdem tazminatı üzerinden alınan vergi aslını, 23.02.1995 tarihli Gasus Dossier und Fördertechnik GmbH/Hollanda kararında üçüncü kişide bulunan mala vergi borcunun tahsili amacıyla el konulmasını, 23.10.1997 tarihli Building Societies kararında yetki aşımının söz konusu olduğu vergisel düzenlemeler bakımından yapılan iade istemlerinin geriye dönük olarak iptal edilmesini vergilerin tahsilini güvence altına alma kuralı çerçevesinde mülkiyetin kullanımının denetim altına alınması olarak değerlendirerek, müdahalenin Sözleşme’ye uygun olup olmadığını incelemiştir. hudoc.echr.coe.int (Çevrimiçi); Gamze GÜMÜŞKAYA, Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İHAM’a Kişisel Başvuru, İstanbul, Oniki Levha, 2010, s.269.



mağduriyet" gibi kavramlar oluşturmuştur<sup>39</sup>. Bu içtihadın vergi hukuku ile ilgili örneği, 2008 yılında görülen Burden davasında, yaşları 85'in üzerinde olan iki kız kardeşin henüz sağ olmakla beraber, içlerinden birinin çok da uzak olmayan bir zamanda öleceği ve sağ kalanın da ölen kardeşinden intikal eden miras nedeniyle önemli bir veraset vergisi yüküyle karşılaşacağı, ayrımcı olduğunu ileri sürdükleri veraset vergisi düzenlemesinin potansiyel mağduru oldukları yönündeki başvurularıdır. Mahkeme başvuru sahiplerinin potansiyel mağdur sıfatlarının bulunduğunu kabul etmiştir<sup>40</sup>.

KDK'nın menfaat ihlaline ilişkin olarak İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne benzer bir yaklaşımda bulunup bulunmayacağını zaman gösterecektir. Bu çalışmada incelenen mevcut kararlar bakımından böyle bir uygulamaya rastlanmamıştır. Aksine KDK oldukça güncel olan ve bir sonraki başlık altında incelenecek bir kararında, menfaat ihlalinin oluşmamış olması ya da ileride oluşacak bir ihlalin söz konusu olması halinde iptal davası açılmayacağı kabul edildiğinden, aynı gerekçelerle KDK'ya yapılan başvuruların da incelenemeyeceğini belirtmiştir<sup>41</sup>. Oysa aşağıdaki başlık altında inceleneceği üzere şikayet başvurusunun konusu iptal davalarının konusundan daha kapsamlı olarak düzenlendiğinden, menfaat ihlali koşulunun değerlendirilmesinde daha esnek bir tutum benimsenmelidir.

Bu konuda karşılaştırmalı hukuktan verilebilecek bir örnek, İsveç Hukukunda ombudsmana başvuru usulü açısından, başvurucaya yönelik bir sınırlandırma getirilmemiş olmasıdır. Kişilerin, kendilerini kişisel olarak etkilemeyen bir konuda da şikayette bulunmaları mümkün kılınmıştır<sup>42</sup>.

## **B. Başvuruya İlişkin Koşullar**

### **1. Şikayetin Konusu Bakımından**

#### **a. İhlale Neden Olan Tasarruf Bakımından**

Öncelikle şikayet başvurusunun belli bir konuyu içermesi gerekir (KDKK m.17/3).

Cumhurbaşkanı'nın tek başına yaptığı işlemler ile re'sen imzaladığı karar ve emirler, yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler, yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar, Türk Silahlı Kuvvetlerinin sırf askeri nitelikteki faaliyetleri KDK'nın görev alanı dışında bırakılmıştır (KDKK m.5/2).

Ayrıca başvuru yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarıncaya karara bağlanmış uyuşmazlıklara ilişkin olmamalıdır (KDKK m.17/3-b)<sup>43</sup>.

<sup>39</sup> Potansiyel mağduriyet kavramına yer verilen ilk karar için bkz. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin 18.12.1974 tarihli *Klass and others/Almanya Federal Cumhuriyeti Kararı*; Aktaran, Pieter Van DIJK v.d., *Theory and Practice of European Convention on Human Rights*, 4.Bs., Oxford, Intersentia, 2006, s.61.

<sup>40</sup> İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin 29.04.2008 tarihli *Burden/Birleşik Krallık kararı*, 33-35 numaralı paragraflar. Bu dava hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. GÜMÜŞKAYA, a.g.e., s.242-260.

<sup>41</sup> 2015/9965 Sayılı Şikayet bakımından verilen 18.11.2015 Tarihli Red Kararı.

<sup>42</sup> Başvuruca olabilmek için İsveç vatandaşı olmak da şart değildir. <https://www.jo.se/en/How-to-complain/>

<sup>43</sup> Katılmadığımız bir görüşe göre bu başvuru yolunun yargı yoluna gidilmeksizin kesinleşen olaylarla sınırlanması, bu yolu dava açmak için zaman kazanma olanağı için kullanılanlar dışındaki gerçek mağdurlara yardımcı olmak açısından uygun olabilirdi. Ah-

Vergi hukukunda uzlaşmanın kesinliği gereğince, üzerinde uzlaşmış vergi borcu ve fer'ileri de kapsam dışıdır.

“Yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar” kapsam dışında bırakılmış olup, mahkemelerin maddi kriterlere göre yargı fonksiyonunun, yani hukuki uyumsuzluk ve hukuka aykırılık iddialarını çözme faaliyetinin dışındaki faaliyetlerine ilişkin işlemler kapsama dâhildir. Yazı işlerinin yürütülmesine, personelinin yönetimine ilişkin olarak yaptığı işlemler gibi yargı fonksiyonu teşkil etmeyen idari nitelikli işlemler bunlara örnek verilebilir<sup>44</sup>. Öte yandan “yargı organlarınca karara bağlanmış uyumsuzluklara ilişkin” başvuruların kapsam dışında bırakılmasının, yargı kararında yer alan hususlar ile sınırlı olduğu görüşündeyiz. Diğer bir deyişle, Vergi Usul Kanunu’nun 125’inci maddesinde vergi hatalarını düzeltme talepleri bakımından söz konusu olduğu gibi, uyumsuzluğa ilişkin olan ancak yargı organlarınca karara bağlanmamış hususlar KDK’ya başvuru konusu olabilmelidir<sup>45</sup>.

Sebepleri, konusu ve tarafları KDK’ya yapılmış bir başvuruyla aynı olan ya da daha önce sonuçlandırılan başvurular da incelenmemektedir (KDKK m.17/3-ç).

Anayasa’nın 74’üncü maddesine göre “Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikayetleri inceler”. Bu bağlamda vergi idaresinin işleyişiyle ilgili şikayetler de KDK’nın görev alanına dâhildir.

Başvuru konusunu idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışları oluşturur (KDKK m.m.5). Bu itibarla başvuru konusu, bir eylem ya da işlem ya da olumlu bir tutum veya davranış olabileceği gibi; yapılması gerekeni yapmama, bir eylem ya da işlemi gerçekleştirilmeme biçiminde olumsuz bir davranış veya tutum da olabilir.

Vergi idaresince yürütülen tüm bireysel idari işlemlerin KDK’nın görev alanına gireceği açıksa da düzenleyici nitelikte idari işlemlerin başvuru konusu olup olamayacağı belirtilmemiştir. Bir görüşe göre bu işlemler de idari işlem niteliğinde olup yükümlünün haklarını doğrudan etkilediğinden, başvuru konusu olabilir<sup>46</sup>. Sistematik yorum yöntemiyle değerlendirildiğinde, KDK’ya başvurunun idari başvuru yollarının tüketilmesi koşuluna bağlı tutulduğu görüldüğünden, bir genel düzenleyici işlemin kaldırılması, değiştirilmesi vb. taleplerin ileri sürülebileceği bir idari başvuru yolu ise bulunmadığından, bu tür işlemlerin kapsam dışı olduğu düşünülmektedir. Yani vergi ödevlileri ancak menfaatlerini etkileyen bu düzenlemelerin uygulanması niteliğindeki bireysel işlemlere karşı başvuruda bulunabilirler.

İdari eylem ve işlemler yanında, “idarenin tutum ve davranışlarının” da başvuru kapsamına alınmasıyla başvuru konusu genişletilmiştir. Böylece, vergi idaresinin her türlü hata, ihmal ve ihlali, yetersiz veya yanlış yönlendirici nite-

---

met ÖZDEMİR, “Kamu Denetçiliği-2”, Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Haziran 2007, S:490, s.(79-83), s. 80.

<sup>44</sup> Kemal GÖZLER, Anayasa Hukukunun Genel Esasları, 7.Bs., Bursa, Ekin Kitabevi, 2015, s.388

<sup>45</sup> Vergi Usul Kanunu’nun “Düzeltilme şumulü” başlıklı 125’inci maddesine göre; “Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.”

<sup>46</sup> Sadık ÖKÇÜN, “Vergilendirme İşlemlerine Karşı Kamu Denetçiliği Kurumu’na Yapılabilecek Şikâyetlerin Hukuki Etkileri”, Yaklaşım, Yıl:22, S:256, Nisan 2014, s.(284-287), s.273.

likteki bilgilendirmeleri, idari personelin uygunsuz davranışları, takdir yetkisini kötüye kullanımları, adaletsiz ve ayrımcı uygulamaları, makul olmayan gecikmeleri gibi tüm tutum ve davranışları başvuru konusu olabilecektir<sup>47</sup>. Özellikle denetim süreci de bu kapsama dâhildir<sup>48</sup>. Vergi incelemesine yasal süresi geçtikten sonra da devam edilmesi, yasal koşulları bulunmamasına rağmen incelemenin işyerinde yapılmaması gibi durumlar bu aykırılıklara örnek olarak gösterilebilir.

Ancak KDK tarafından 18.11.2015 tarihinde verilmiş olan ve yukarıda anılan<sup>49</sup> bir Karar incelendiğinde, hakkında herhangi bir idari işlem tesis edilmeden önce idarenin hukuka aykırı tutumunun şikayet edildiği bir başvurunun “menfaat ihlali” bulunmadığı nedeniyle reddedilebileceği düşünülmektedir. Söz konusu Karar’a konu başvuruda, hakkında yürütülen idari soruşturmaya ilişkin evrak örneğinin soruşturmanın gizliliği nedeniyle kendisine verilmemesine dair işlemin savunma hakkını kısıtladığına ilişkin başvurusu KDK’nın önüne gelmiştir. KDK ise menfaat ihlali koşulunun değerlendirildiği ön inceleme aşamasını tamamlayıp esasa ilişkin incelemeye geçmesine karşın, soruşturmanın tamamlanmaması nedeniyle ortada sonuçlanmış etkili bir idari işlem olmadığından menfaat ihlali bulunmadığı, disiplin soruşturması sonucunda verilecek karara karşı başvuru hakkının bulunduğu gerekçesiyle red kararı vermiştir<sup>50</sup>.

KDK’ya yalnızca kesin nitelikte idari işlem ve eylemler bakımından değil, idarenin “tutum ve davranışlarına” karşı da başvuruda bulunulabileceğinden, bu karara katılmak mümkün değildir. Şayet KDK bu karardaki yaklaşımını sürdürürse, “idarenin tutum ve davranışlarının” başvuru konusu olabileceği yönündeki düzenlemenin anlamsız kalacağı görüşünderiz.

Vergisel idari süreçlerde uygulamada görüldüğü üzere, yükümlünün hakkındaki işlemin dayanaklarından birinin başka bir kişi/kurum hakkında düzenlenen bir vergi tekniği raporu olması durumunda, bu raporun kendisine tebliğ edilmemesinin ya da kendisiyle ilgili kısmı hakkında bilgi isteme talebinin idarece reddedilmesinin KDK’ya şikayet başvurusunun konusu olup olmayacağı da tartışılabilir. Güncel tartışmalarda da ileri sürüldüğü üzere, bu nitelikte bir rapor hakkında “vergi mahremiyeti” ya da “ticari sır” kapsamına giren kısımları hariç tutulmak kaydıyla yükümlüye bilgi verilmesi, hakkındaki suçlama ve iddiaların dayanaklarını öğrenmesi ve buna göre hak arama özgürlüğünü kullanması bakımından gereklidir<sup>51</sup>. Dolayısıyla idarenin, yükümlünün temel hak ve özgürlükleri bakımından doğrudan sonuç doğuran bu tutumunun KDK nezdinde şikayet konusu yapılabileceği düşünülmektedir.

<sup>47</sup> Yazar bu örnekleri Kanada’da yapılan ombudsman başvurularına ilişkin olarak vermiştir. Hasan AYKIN, “Mükellef Haklarında Yeni ve İleri bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı”, Vergi Sorunları, S:316, Ocak 2015, s.(146-151) s.148

<sup>48</sup> YALTI, agm, s.116

<sup>49</sup> Bkz. Dipnot no. 29.

<sup>50</sup> 2015/9965 Sayılı Şikayet bakımından verilen 18.11.2015 Tarihli Red Kararı.

<sup>51</sup> İrfan BARLASS, “Silahların Eşitliği İlkesi ve Yazılı Yargılama Usulü”, Vergi Hukuku Platformu 1. Ulusal Kongresi, İdari Yargılama Usulündeki Olası Değişikliklerin Vergi Hukuku Alanına Yansımaları, Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul, 19.02.2016; Mert Ümit ASLAN, “Hangi Rapor Mükellefe Verilmeli, Hangisi Verilmemeli”, Yaklaşım, Yıl:24, S:278, Şubat 2016, s.(96-100), s.99

Bununla birlikte, vergi yükümlüsünün idarenin sunmadığı ilgili raporun/raporların içeriğini, Kanun'da belirtilen sınırlar dahilinde<sup>52</sup> KDK'ya başvuru aşamasında bilgi edinme hakkına dayanarak öğrenmesi de mümkün olabilmelidir<sup>53</sup>. Bu yolla vergi idaresinin hukuka aykırı ve hakkaniyetsiz olduğu kapsamında olduğumuz tutumu aşılabilecektir.

Gerçekten idarenin bilgi verme zorunluluğu, ombudsmanların yönetim alanında birey hakları açısından gerçekleştirdikleri en önemli katkılardan biri olarak değerlendirilmektedir<sup>54</sup>. Zira ombudsmana idari işleme/eyleme ilgili her türlü belge ve bilginin verilmesi zorunluluğu yönetime "aleyhteki kararlarını da gerekçeli olarak hazırlama yükümlülüğü" getirmektedir<sup>55</sup>.

Örneğin Kanada vergi ombudsmanı, vergi idaresinin yükümlünün itirazlarına verdiği cevapta yalnızca varılan sonucun ve ilgili yasa maddesinin yazıldığı, oysa gerekçesiz işlemlerin vergi yükümlüsünün bilgi alma hakkını ihlal ettiğini, yükümlünün işlemin doğru ve keyfi olmadığını bilme hakkının bulunduğunu tavsiye kararıyla tespit etmiş; Kanada Maliye Bakanlığı da tavsiye kararına uygun olarak gerekli önlemlerin alınmasına karar vermiştir<sup>56</sup>.

### **b. İhlal Edilen Hak ve Özgürlükler Bakımından**

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolundan farklı olarak, Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru açısından belli bir "temel hak ve özgürlüğün ihlalinin" varlığı şart değildir. Hatta şikayetçinin herhangi bir mevzuat hükmüne aykırılık iddiasında bulunması da gerekmemektedir. Zira Kanun'da şikayet edilen idari tasarrufun "hukuka ve hakkaniyete uygunluk" açısından inceleneceği belirtilerek "mevzuata uygunluk" ötesinde bir denetime işaret edilmiştir.

Başvuruya ilişkin koşullar çerçevesinde son olarak belirtmek gerekirse, başvuru usulü Kanun'un 17'inci maddesinin 2.fıkrasında belirtilmiştir. Başvuru, Yönetmelik'te belirlenen şartlara uyulmak kaydıyla elektronik ortamda veya diğer iletişim araçlarıyla da yapılabilir. KDK'ya, illerde valiler, ilçelerde kaymakamlıklar aracılığıyla da başvurulabilir (m.17/5). Başvurulardan harç vb. bir ücret alınmamaktadır (KDKK m.17/6).

<sup>52</sup> Ticari sır niteliğindeki bilgi ve belgeler, yetkili mercilerin en üst makam veya kurulunca gerekçesi belirtilmek suretiyle Kamu Denetçiliği Kurumu'na verilmeyebilir (KDKK m.18).

<sup>53</sup> KDK tarafından yayınlanan 2015 Yılı Faaliyet Raporu'na göre, 4982 Sayılı Kanun çerçevesinde toplam 407 adet bilgi edinme başvurusunda bulunulmuş olup, bunlardan 70 tanesi bilgi, belge ve karar örneklerinin istenmesine ilişkindir. Bu taleplerden kaçının karşılanıp, kaçının reddedildiği ise belli değildir. Yalnızca daha genel olarak, şikayet kapsamında gelen bilgi edinme talebi reddedilen başvuru sayısının 133 olduğu belirtilmiş, kabul edilen başvuru sayısı yine belirtilmemiştir (s.79, 80).

<sup>54</sup> UÇAR, agm., s.101.

<sup>55</sup> FENDOĞLU, a.g.m., s.79

<sup>56</sup> CBC News, "Minister promises reasons in tax ruling: 'Taxpayers need to know that decisions are correct and arbitrary' ombudsman says", 09.10.2010, <http://www.cbc.ca/news/business/minister-promises-reasons-in-tax-rulings-1.970074>; Aktaran, YALTI, agm, s.115

## 2. Başvuru Yollarının Tüketilmesi

### a. Anlam ve Kapsam

KDK'ya başvuruda bulunulabilmesi için tüketilmesi gereken yollar bulunmaktadır. Bu yollar, İYUK'ta öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarıdır. İdari başvuru yolu tüketilmeden yapılan başvurular bakımından “gönderme kararı” verilerek, başvuru ilgili kamu idaresine gönderilir. Bu durumda ilgili idari başvurunun reddedilmesi ya da cevap verilmemesi üzerine yeniden şikayet başvurusunda bulunulabilir (KDKK m.17/4).

“Zorunlu idari başvuru yolu” ifadesinden kastın, yargı yoluna başvurmadan önce tüketilmesi gereken yol olduğu düşünülmektedir. Yönetmeliğin 12. maddesinde İYUK'ta öngörülen zorunlu idari başvuru yollarının neler olduğuna ve idari yolların tüketilmesinin gerekli olmadığı belli durumlara yer verilmiştir.

Buna göre; başvuru konusuna göre İYUK'un 10, 11, 12 ve 13. maddelerinde yer alan idari yolların tüketilmesi gerekir. Diğer yandan, şayet başvuru konusu bakımından özel kanunlarda farklı bir zorunlu idari yol düzenlenmiş ve başvurucu bu yolu tüketmişse, artık İYUK'ta yer alan yolların tüketilmesi şartı aranmaz.

Yönetmelik'te iki istisnai halde idari başvuru yollarının tüketilmesi koşulunun aranmayacağı açıkça belirtilmiştir:

- İdarenin tutum ve davranışına karşı,
- İdarenin kanunlarda açıkça kesin olduğu belirtilen işlemlerine karşı doğrudan KDK'ya başvuru yapılabilir.

Ayrıca, Kamu Denetçiliği Kurumu, tafefisi güç veya imkansız zararların doğması ihtimali bulunan hallerde de idari başvuru yolları tüketilmese dahi başvuruları kabul edebilir.

### b. Vergisel Uyuşmazlıklar Bakımından Başvuru Yolları

Yukarıda belirtildiği üzere, özel kanunlarda yer alan idari başvurular ancak “zorunlu” nitelikte ise KDK'ya başvurudan önce tüketilmeyi gerektirir. Türk vergi hukukunda özel kanunlarda yer alan idari başvuru yolları kural olarak zorunlu değil, seçimlik niteliktedir. İlgili, uyumsuzluğu doğrudan yargı yoluna taşıyabilir veya dilerse idari çözüm yollarını işletebilir<sup>57</sup>. Bu bağlamda, vergi yükümlüsünün idarenin işlemlerine karşı başvurabileceği idari yollardan biri olan “hata düzeltme” yolunun konusu yalnızca yasada sınırları çizilen “vergi hataları” olup (VUK m.116-126), vergi hataları bakımından da kural olarak zorunlu bir başvuru yolu değildir. Diğer yandan, dava açma süresi geçtikten sonra, bir vergi hatasının düzeltilmesinin vergi dairesinden talep edilmesi halinde, talebin reddedilmesi üzerine Maliye Bakanlığı'na şikayet başvurusunda bulunulması zorunludur (VUK m.124). Diğer bir deyişle, ancak şikayet başvurusunun reddi üzerine, red kararına karşı dava açılacaktır. Vergi hukukunda idari çözüm yollarının seçimlik nitelikte olduğu kuralının istisnalarından biri ise, gümrük vergilerine ilişkin uyumsuzluklardır. Bu uyumsuzluklar bakımından dava açılmadan önce Gümrük Kanunu'nda belirtilmiş olan idari başvuruların yapılmış olması gerekir.

<sup>57</sup> Muallâ ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 24.Bs., Turhan Kitabevi, 2015, s.170.

İYUK'ta öngörülen idari başvuru yollarının ise KDK'ya başvurmadan önce tüketilmesi zorunlu olduğu açıkça belirtilmiştir. Diğer bir deyişle bu yollar vergi yükümlüsünün dava açmadan önce başvurması zorunlu yollar değilse de, ilgili düzenlemelerin lafzına bakıldığında, KDK'ya başvurudan önce bu yolların tüketilmesi gerekmektedir<sup>58</sup>.

Diğer yandan, özellikle verginin tarhi ve ceza kesme işlemleri bakımından İYUK'ta yer alan idari yollara başvurulamayacağına ve dolayısıyla başvurunun dava açma süresini durdurmayaacağına yönelik Danıştay kararları bulunduğu gibi<sup>59</sup>, aksi yönde kararlar da mevcuttur<sup>60</sup>. Bu durum, vergi hukuku özelinde KDK'ya başvurudan önce tüketilmesi gereken idari yolların neler olduğu konusunda belirsizlik yaratmaktadır. Oysa insan haklarının korunmasına ilişkin bir yola başvuru koşullarının açık, net ve belirgin olması önemlidir.

Bu belirsizlik durumu, literatürde yapılan açıklamalara da yansımıştır. Konuya ilişkin çalışmaların bazılarında, KDK'ya başvurudan önce tüketilmesi gereken idari yolun, "düzeltme yolu" olduğu belirtilmektedir<sup>61</sup>, Bir diğer görüş, vergi yükümlüsünün doğrudan KDK'ya başvurabileceği yönündedir<sup>62</sup>. Bizim de katıldığımız üçüncü görüşe göre ilgili düzenlemenin amacı idareye kararını bir

<sup>58</sup> Nitekim (Mülga) 5548 Sayılı Kanun'un 17'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında, KDK'ya başvuruda bulunulabilmesi için İYUK'ta öngörülen idari başvuru yollarının tüketilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Mevcut Kanun'da ise özel kanunlarda yer alan "zorunlu idari yollar" ve İYUK'ta yer alan idari yollar ifadesinden, İYUK'ta yer alan idari yolların, -özel kanunlarda zorunlu bir yol belirlenmemişse- zorunlu olsun ya da olmasın, KDK'ya başvuru bakımından tüketilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

<sup>59</sup> Danıştay Dava Daireleri Kurulu'nun E.2006/75, K.2006/300 Sayılı, 18.10.2006 Tarihli Kararı: "213 Sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen haller dışında üst mercii bulunmayan vergi dairelerince düzenlenen ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 11'inci maddesinin uygulanma olanağı bulunmadığı..." (Kazancı İçtihat Programı)

<sup>60</sup> Danıştay 7.Dairesi'nin E.2003/2031 K.2004/2338 Sayılı, 05.10.2004 Tarihli Kararı: İYUK m.11/4'te yer alan "Bu madde hükümleri, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz" hükmünün yürürlükten kaldırılması sonucunda, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleriyle karşılaşan yükümlülere, bu işlemlerin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için dava açma süresi içinde idareye başvurulabileceği ve başvurunun dava açma süresini durduracağı yönünde.. (Kazancı İçtihat Programı)

<sup>61</sup> "Vergi hukukunda vergi ihtilaflarına karşı mükellefin başvurabileceği idari başvuru yolları; mükelleflerin vergi dairesinden düzeltme talep etmesi ile bu talebi reddedilen mükelleflerin Maliye Bakanlığı'na şikayet yolu ile müracaat etmesi yolları" olduğundan, "vergilendirme işlemleri ile ilgili KDK'ya şikayette bulunulmasından önce mükellefin söz konusu işlemle ilgili anılan idari başvuruları tamamlamış olması şarttır." ÖKÇÜN, a.g.m., s.287. Yazarın uzlaşmayı "tüm vergisel işlemleri kapsamadığından" zorunlu idari başvuru yolu kabul etmeyip (s.274), "vergi hatalarına özgü" bir yol olan düzeltme için ayrı yorumu yapmaması dikkat çekicidir.

<sup>62</sup> "Türkiye'de Kamu Denetçisi Kurumu'nun oluşturulmasıyla vergi sorunlarının çözümü bağlamında mükellefler, idari çözüm yollarına, Kamu Denetçiliği Kurumuna veya yargı yoluna başvurabilirler." YÜCE, ALTUNAY, a.g.m., S.186. "(Düzeltilme ve şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvuru yolu) zorunlu olmadığından ve bunlar yükümlüye tanınan haklar olduğundan, yükümlünün bu yönde bir talebinin olmaması halinde söz konusu idari başvuru yollarının tüketildiğinin kabulünde hiçbir sakınca yoktur." Saadettin YILMAZ, "Vergi İnceleme Raporları Kamu Denetçisi'ne (Ombudsman'a Götürülebilir mi?", Vergi Dünyası, S:403, Mart 2015, s.(56-65), s.64.

kez daha gözden geçirme fırsatı sunmak olduğundan, başvuruçunun “vergi hataları” bakımından düzeltme yolunu, diğer hallerde ise İYUK'ta yer alan ilgili idari yolunu tüketmesi uygun olacaktır<sup>63</sup>.

KDK'nın bir kararında ise başvuru idari yol bakımından esnek bir tutumunun bulunduğu söylenebilir. Yükümlünün ödediği damga vergisinin iadesi talebini Gelir İdaresi Başkanlığı'na yönelttikten sonra, talebin reddi üzerine KDK'ya başvuruda bulunması üzerine, Gelir İdaresi Başkanlığı;

- Vergi kanunlarının uygulanması bakımından bir verginin iade edilmesi için hata düzeltme talebinde bulunulması gerektiğini, ayrıca ortada bir vergi hatası da bulunmadığını,

- Yükümlülerin yetkili vergi dairesine başvurmadan doğrudan Gelir İdaresi'ne başvurmasının mümkün olmadığını ileri sürmüşse de KDK başvuru bu açıdan reddetmemiş, esasa ilişkin incelemesine devam etmiştir<sup>64</sup>.

Tüketilmesi zorunlu yollara başvurulmaksızın KDK'ya başvuru yapılması halinde, KDK, -ilk inceleme sonucunda “idari merci tecavüzü” bulunduğu gerekçesiyle dilekçeyi ilgili idareye gönderen idari yargıç gibi (İYUK m.15/1-e)-şikayeti ilgili idareye iletacaktır. KDK'ya başvurunun dava açma süresini durdurduğu da nazara alındığında başvuruçunun kural olarak pratikte bir sorunla karşılaşmayacağı söylenebilir.

Diğer yandan, özellikle vergi ödevlisinin İYUK'ta yer alan yollara başvurusunun dava açma süresini durdurmadığı yönündeki Danıştay kararlarına uygun bir yaklaşım benimsenirse, başvuru bu süreçte dava açma süresini geçirebilecektir.

Ayrıca, tüketilmesi gereken başvuru yollarının İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin kararlarına uygun olarak, ihlalin tazminini sağlayabilen, ulaşılabilir, makul sürede sonuç veren, etkili idari yollar olması gerektiği düşünülmektedir. Bu bağlamda, başvuruçunun şikayeti, “idari pratik” haline gelmişse, bu yolun tüketilmesi şartı aranmamalıdır. Gerçekten zorunlu idari başvurunun hak arama yollarının tüketilmesi bakımından süreç uzatıcı etkisi düşünüldüğünde, bu yol ancak fiilen etkili bir denetim sağlaması halinde amaca hizmet edebilir<sup>65</sup>.

### 3. Başvuru Süresi

KDK'ya başvuru süresi, tüketilmesi gereken idari yola başvuru üzerine idare tarafından verilecek cevabın tebliği tarihinden, idare başvuruya altmış gün içinde cevap vermediği takdirde bu sürenin bitmesinden itibaren altı aydır. Başvuru tarihi, dilekçenin KDK'ya valilik veya kaymakamlıklara verildiği, diğer hallerde başvurunun KDK'ya ulaştığı tarihtir (KDKK m.17/7).

Oldukça uzun olan bu başvuru süresi bakımından<sup>66</sup> dikkat edilmesi gereken, başvuru süresinin dava açma süresini aşmayacak şekilde kullanılması-

<sup>63</sup> Recep KAPLAN, “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması, Vergi Sorunları Dergisi, S:301, Ekim 2013, s.(132-144), s.140

<sup>64</sup> 04/2013-1460 Sayılı Şikâyet bakımından verilen 30.01.2014 Tarihli Red Kararı.

<sup>65</sup> YALTI, a.g.m., s.112.

<sup>66</sup> Belirtmek gerekir ki 5548 Sayılı (mülga) KDKK'da başvuru süresi 90 gün olarak düzenlenmiş, 6328 Sayılı Kanun tasarısında da bu süre aynen yer almış ancak Avrupa Birliği tarafından düzenlenen 2011 yılı İlerleme Raporunda, Avrupa Birliği'ndeki uygulamaya

dır. Zira dava açma süresi içinde yapılan başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur (m.17/8).

Diğer yandan başvurunun işlemin yürütülmesine herhangi bir etkisi yoktur.

Başvurunun reddedilmesi halinde, durmuş olan dava açma süresi gerekçeli red kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden devam etmektedir.

Başvurunun kabul edilmesinde ise,

- İlgili mercinin KDK'nın önerisi üzerine otuz gün içinde herhangi bir işlem tesis etmemesi, eylemde bulunmaması veya,

- KDK'nın inceleme ve araştırmasını 6 ay içinde sonuçlandırmaması durumunda, durmuş olan dava açma süresi yine kaldığı yerden işlemeye devam edecektir (m.21). KDK'ya başvuru yapıldıktan sonra inceleme sonuçlanmadan şikayet konusu eylem ya da işlem hakkında dava açılırsa, inceleme sonlandırılacaktır.

#### 4. Şikayet Edilen Kurum

Başvuru'da şikayet edilen kamu idaresi belirtilir. Ancak KDK ilgili bulunduğu kurumu re'sen de belirleyebilir. Bu nedenle şikayet edilen kurum ile ilgili yanığı, başvurunun reddedilmesine neden olmaz. Vergisel başvurular bakımından vergi dairesi müdürlükleri, başkanlıkları başta olmak üzere tüm Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ve Maliye Bakanlığı'nın da muhatap gösterilmesi söz konusu olmaktadır. 2013 yılında yapılan şikayetlerin sayısına ilişkin listede Maliye Bakanlığı 4.sırada yer alırken, 2014 yılına ilişkin listede 6., 2015 yılına ilişkin listede 7.sırada yer almıştır. 2015 yılında 6055 adet toplam başvurudan 295 tanesi (%4,87) Maliye Bakanlığı'na yöneliktir. Ancak Maliye Bakanlığı hakkında yapılan şikayetler arasında vergisel kaynaklı olanların sayısı belirlenmiş değildir.

#### IV. Esasa İlişkin İnceleme Süreci

Esasa ilişkin inceleme aşamasında KDK'ya ilgili yerlerden bilgi ve belge talep etme yetkisi tanınmıştır. KDK'nın talep ettiği bilgi ve belgelerin, talebin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde verilmesi zorunludur. Haklı sebep bulunmaksızın bilgi ve belgeleri süresinde vermeyen kamu görevlileri hakkında soruşturma açılır (KDKK m.18). Talebin yerine getirilmemesinde söz konusu olabilecek bir haklı sebep aynı maddenin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Bu bağlamda, devlet sırrı veya ticari sır niteliğindeki bilgi ve belgeler, yetkili mercilerin en üst makam veya kurulunca gerekçesi belirtilmek suretiyle verilmeyebilir. Ancak (mülga) 5548 Sayılı Kanun'dan farklı olarak bu nitelikteki belgelerin de Başdenetçi veya görevlendireceği denetçi tarafından yerinde incelenebileceği belirtilmiştir.

Kamu denetçileri ve başdenetçiler inceleme sırasında bilirkişi görevlendirebilmekte; tanık ya da ilgili kişileri dinleyebilmektedir (KDKK m.19). Yargılamaya özgü olan "tanık dinleyebilme ve bilirkişi görevlendirebilme" yetkileri KDK'nın faaliyetini etkili kılan yönlerdendir. Bu durum, idari yargılamada tanık



dinlenmemesi yönündeki mevcut uygulamanın<sup>67</sup> aşılması açısından da faydalı olabilecektir.

KDK hakkaniyete uygunluk yani yerindelik denetimi yapma yetkisine sahip olduğundan, bir işlemi hukuka uygun bulsa da, yerinde bulmayabilir. Bu itibarla vergi hukukunda bağlı yetkiye dayanan tasarruflar yanında, sınırlı bir alan oluşturan takdir yetkisine dayanan tasarrufların da “yerindeliği” KDK tarafından değerlendirilebilecektir. Nitekim, KDK'ya başvurunun önemini arttıran bir hususun, üst düzey yöneticilere verilen takdir yetkilerindeki artışın neden olduğu yönetsel kararlarda meydana gelen haksızlıkların düzeltilmesi olduğu belirtilmektedir<sup>68</sup>.

Bu bağlamda akla gelen bir husus, KDK'nın, vergi idaresinin uzlaşma ile ilgili takdir yetkisini denetleyebilecek olup olmamasıdır. Bu denetimin yapılması için uzlaşmanın gerçekleşmemiş olması şarttır, zira uzlaşmanın kesinliği nedeniyle şikayet konusu yapılması mümkün değildir.

Mevcut başvurular sonucunda verilen kararlarda<sup>69</sup>; şikayet ile ilgili mevzuatın varsa konuya ilişkin yargısal içtihatlarla birlikte değerlendirildiği, gerekli görülürse ayrıca hakkaniyete, insan haklarına, iyi yönetim/yönetişim ilkelerine uygunluk yönünden de bir değerlendirme yapıldığı görülmektedir.

Aşağıda KDK'nın söz konusu değerlendirmelerinden örnekler sunulmaktadır.

Damga vergisi uygulamasına ilişkin bir şikayet bakımından yapılan incelemede, konuya ilişkin bazı Danıştay kararlarının gözönüne alınarak ilgili mevzuatın yorumlanması suretiyle sonuca ulaşılmıştır. Bu değerlendirmede, görevli kamu denetçisi ile başdenetçisinin mevzuata ilişkin yorumları birbirinden farklı olmuştur.

Söz konusu başvuru Gelir İdaresi Başkanlığı'na yöneltilmiştir. Bir ihale kazanarak inşaat işine başlayan başvuru şirketi, idarenin işi yapmaktan vazgeçmesi üzerine sulhen tasfiye sözleşmesi imzalanması nedeniyle, ihale kararı için ödediği damga vergisinin iadesi yönünde tavsiiye kararı verilmesini talep etmiştir.

Başvuru şirketi, ihale edilen işin tamamının kendisine yaptırılacağı inancıyla ihale bedeli karşılığı olan karar pulu ve damga vergisini yatırdığını, sonrasında ise sözleşmenin imzalandığını fakat şirketin herhangi bir kusur ve ihmali olmaksızın ihale makamınca işin yapımından vazgeçildiğini, tasfiye sözleşmesi imzalanması üzerine tasfiye bedeli üzerinden tekrar damga vergisinin yatırıldığını ifade ederek daha önce ödenen karar pulu ve damga vergisinin ticari temerrüt avans faizi ile birlikte kendisine iade edilmesini talep etmiştir.

<sup>67</sup> İdari yargılama ve vergi yargılamasında tanık dinlenmeyeceği yönündeki kararlar için bkz. Dnş.8.D., E.2003/3369, K.2004/917, 25.02.2004; Dnş.3.D., E.1989/3460, K.1990/3569, 25.12.1990; Dnş.3.D., E.1989/1724, K.1990/3422, 12.12.1990 (Kazanıcı İchtihat Programı) Mevcut uygulamaya ilişkin açıklama ve eleştiriler için bkz. Turgut CANDAN, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 3.Bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2009, s.251. Selçuk HONDU, “İdari Yargılama Usulünde Tanık”, 1.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Ankara, 1990, s.98. İl Han Özey, Günışığında Yönetim II-Yargısal Koruma, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s.259.

<sup>68</sup> UÇAR, a.g.m., s.97

<sup>69</sup> Bu kararların bir kısmı KDK tarafından kamuoyuna açıklanmakta, bir kısmına ise yıllık faaliyet raporlarında değinilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı ise damga vergisi doğduktan sonra muamelelerin feshedilmiş olmasının vergilendirmeyi etkilemediğini, nitekim Damga Vergisi Kanunu'nda da kağıda konu işlemin iptali halinde, kağıdı konu alan damga vergisinin iade edileceği şeklinde bir hükme yer verilmediğini belirtmiştir.

Kamu denetçisi hukuki değerlendirmesini ilgili mevzuat ve iki Danıştay kararı kapsamında yapmış ve vergi aslı ile ilgili olarak; düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi olması için herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilme özelliğine sahip olması gerektiği, sözleşmenin iptal edilmesi, ihale kararının onaylanmaması veya iptal edilmesi gibi durumlarda bu belgelerin bir hususu ispat etmek niteliğini kaybedeceği, iptal edilen ve bu durumda fiilen ve hukuken var olmayan kağıda dayalı bir vergi salınmaması ya da alınan verginin iade edilmesi gerektiği sonucuna varmıştır.

Ticari temerrüt faizi talebi için ise mevcut tarihte yürürlükte bulunan VUK m.112/4. maddesine uygun olmayacağı, faizin bu madde hükmü çerçevesinde ödenmesi gerekeceği yönünde tavsiyede bulunulması önerisinde bulunmuştur.

Kamu Başdenetçisi ise Denetçi'nin önerisine uymayıp, aksi yönde karar vererek başvuruyu reddetmiştir.

Söz konusu red kararı;

Damga vergisine konu olan kağıdın ihale sonucunda düzenlenen sözleşme değil ihale kararı olduğu,

İhale kararı sonucunda ihaleyi kazanan şirketle yapılan sözleşmenin feshedilmesinin ancak ihale sözleşmesinin hukuki varlığı açısından sonuç doğuracağı, ihale kararını hukuk aleminden kaldırmayacağı ve ihale kararının herhangi bir hususu ispat veya belli etme işlevini sona erdirmeyeceği,

Danıştay 7.Dairesi'nin de kararlarında da ihale kararının bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilme niteliği kazanabilmesinin, ihale kararı hukuken tekemmül ettiği anda gerçekleşeceği, idarenin ihale konusu işi yapmaktan vazgeçmesi üzerine o zamana kadar yapılan işlere karşılık gelen ödemeler yapılmak suretiyle sulhen tasfiye sözleşmesi düzenlenmesinin, damga vergisine konu olan ihale kararının bu niteliğini, dolayısıyla verginin konusunu ortadan kaldırmayacağını belirttiği<sup>70</sup>,

Dolayısıyla sulhen tasfiye sözleşmesinin düzenlenmesinin ihale kararı nedeniyle ödenen damga vergisinin iadesi sonucunu doğurmayacağı yönünde olmuştur.

Öte yandan, kararda kısaca "hakkaniyete uygunluk" değerlendirmesi de yapılmıştır. Bu değerlendirme sonucunda KDK, şikayetçi şirketin damga vergisine konu ihale kararının hukuki sonuçlarından yararlandığı, bu karara dayanarak imzalanan sözleşme uyarınca yapılan işler karşılığında hakediş aldığı, ayrıca sulhen tasfiye sözleşmesi uyarınca tasfiye tarihine kadar yapılan işlerin ücretini almasının kararlaştırıldığı dikkate alınarak, ihale kararı nedeniyle ödenen damga vergisinin iade edilmesi talebinin reddedilmesine ilişkin şikayete konu işlemde hakkaniyete de aykırılık bulunmadığına karar vererek, şikayeti reddetmiştir<sup>71</sup>.

<sup>70</sup> Dnş.7.D., E.2002/85, K.2005/3016, 30.11.2005; Dnş.7.D., E.2006/5427, K.2008/4557, 12.11.2008

<sup>71</sup> 04/2013-1460 Sayılı Şikayet bakımından verilen 30.01.2014 Tarihli Red Kararı.

Gelir İdaresi Başkanlığı hakkında yapılan 04.2013.1937 Sayılı, 08.04.2014 Tarihli bir şikayette, şikayetçi 2001 yılında yapmış olduğu taşınmaz satış nedeniyle sonradan İdarece ikmal edilen tapu harcı ve cezasından yıllar sonra haberdar olması ve borcunu faiziyle ödemek zorunda kalması nedeniyle mağduriyetinin giderilmesi yönünde tavsiye kararı verilmesini talep etmiştir. Olayda vergi idaresi, ilgili ihbarname ve ödeme emirlerini şikayetçinin adresine usulüne uygun olarak gönderdiğini ancak tebliğ edemediğini, bu nedenle tebligatın ilan yapıldığını bildirmiştir. Şikayetçi borcu ancak banka hesaplarına konulan elektronik hacizle öğrendiğini, bunun üzerine tecil ve taksitlendirme talebinde bulunarak ödemeye başladığını, ancak kendisine usulüne uygun tebligat yapılamaması sebebiyle borcunu faizli olarak ödemek zorunda kaldığını ileri sürmüştür.

Yine “mevzuata uygunluk” ile sınırlı olan hukuka uygunluk bakımından yapılan değerlendirmede, “idarece çıkarılan tebligatların şikayetçi tarafından bildirilen adrese usulüne uygun olarak gönderildiği, ilan yapılan tebligatların da usul ve VUK hükümlerine uygun olduğu, idarenin üzerine düşen görevi yerine getirdiği, idareye yüklenecek herhangi bir kusurun olmadığı, şikayetçi tarafından eksik ve yanlış adres gösterilmesi nedeniyle tebligatların şikayetçiye ulaşmadığı, dolayısıyla idarece tesis edilen işlemlerde hukuka ve hakkaniyete aykırılık bulunmadığı anlaşıldığından şikayet başvurusunun reddi yönünde karar verilmiştir<sup>72</sup>.

KDK'nın bazı başvurulara ilişkin kararlarında, mevzuata uygunluk denetimini aşarak, ilgili mevzuatı ya da mevzuata yönelik uygulamayı temel hak ve özgürlükler bakımından değerlendirdiği de görülmektedir.

Hakkında VUK'a muhalefet suçuna ilişkin beraat kararı bulunan şikayetçinin, hakkındaki kararın temyiz aşamasında olması nedeniyle silah ruhsatının yenilenmesi talebinin reddine ilişkin işleme karşı yaptığı başvuruda, işlemin geri alınarak yenilenme talebinin kabulü yönünde tavsiye kararı verilmesini talep etmiştir. Ruhsatın yenilenmemesinin nedeni, Ateşli Silahlar ve Bıçaklar ile Diğer Aletler Hakkında Yönetmeliğin 16'ncı maddesine göre “her türlü kaçakçılık” suçlarından birinden dolayı yargılanan kişilerin yenileme işlemlerinin yargı kararı kesinleşinceye kadar durdurulacağına ilişkin hükümdür.

KDK bu uygulamanın İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6. maddesine, Anayasa'nın 38. maddesinin 4.fıkrasına, 124'üncü maddesine, 6136 S.lı Kanunun 7.maddesine, masumiyet karinesine, hukuka ve hakkaniyet uygun olmadığı kanaatine varılmıştır. Ayrıca Yönetmeliğin de hatalı uygulanarak suçun yanlış nitelendirildiği belirtilmiştir. Söz konusu Yönetmelik'te yer alan “kaçakçılık” kelimesinin VUK 359'da yer alan “kaçakçılık” fiilleriyle yalnızca sözcük olarak benzerliğinin bulunduğu, Yönetmelik'te bahsi geçen fiillerin bir eşya veya maddeye bağlı olmayan, vergi ziyana sebebiyet vermeyi önlemeyi nitelikte fiillerin genel ceza hukuku terminolojisi anlamında “kaçakçılık” olarak nitelendirilmesi ve yorumlanmasının hukuka ve hakkaniyete uygun olmadığı sonucuna varılarak, şikayetin kabulü ile şikayet konusu işlemin geri alınması ve şikayetçinin silah taşıma ruhsatının yenilenmesi talebinin yeniden değerlendirilmesi suretiyle mağduriyetinin giderilmesi yönünde işlem tesis edilmesi yönünde Zonguldak Valiliği'ne tavsiyede bulunulmasına karar verilmiştir<sup>73</sup>.

<sup>72</sup> 04.2013/1937 Sayılı Şikayet bakımından verilen 08.04.2014 Tarihli Red Kararı.

<sup>73</sup> 2013/4 Sayılı, 30.09.2013 Tarihli Tavsiye Kararı.

KDK'nın SGK'nın işlemlerine yönelik emsal kararlarında işlemin muhataplarını koruyucu hukuki değerlendirmelerin yer aldığını belirtmek gerekir<sup>74</sup>.

Sosyal güvenlik destek primine ilişkin Kararında, KDK ilgili idari birimin fiili durumu doğru tespit edemediği, dolayısıyla işlemin dayanağının yetersiz olduğu gerekçesiyle başvuruyu kabul etmiş; KDK'nın yapacağı araştırma neticesinde saptanacak fiili duruma göre şikayetçinin çalıştığı dönemler için sosyal güvenlik destek primi tahakkuk ettirilmesi, şikayet konusu işlemin bu şekilde düzeltilmesi hususunda tavsiyede bulunulmasına karar vermiştir<sup>75</sup>.

Bu tespit vergi hukuku açısından da önemlidir, vergi idaresinin işlemin dayanağını somut ve yeterli delillerle ortaya koyup koymadığının KDK tarafından değerlendirileceği sonucuna ulaştırmaktadır<sup>76</sup>.

Yukarıda belirtildiği üzere, “insan hakları” ve “iyi yönetim ve iyi yönetim ilkeleri” yönünden değerlendirme de yapılabilmektedir.

Şikayet edilen idarenin başvurunun çözümüne yardımcı olmaması, ilgili istediği bilgi ve belgeleri süresi içinde göndermemesi, ilgiliye makul sürede, gerekçeli cevap vermemesi, hangi sürede hangi mercilere başvurabileceğini göstermemiş olması iyi yönetim/yönetişim ilkelerine aykırı bulunmaktadır<sup>77</sup>. Örneğin ilgilinin başvurusuna yaklaşık 5 ay sonra verilen cevap, iyi yönetim ilkeleri yönünden uygun bulunmamıştır<sup>78</sup>. Keza, indirimli emlak vergisi uygulamasının idarece hatalı olarak “geçici muaflik” olarak değerlendirilerek bildirim şartının tamamlanmadığı gerekçesiyle başvuru yükümlünün ödemiş olduğu emlak vergilerinin geçmişe dönük iade edilmesi talebinin reddedilmesi, iyi yönetim ilkelerine aykırı bulunmuştur<sup>79</sup>. Zira idarenin kararlarının yasal ve makul olması gerekirken, olayda idarenin kararındaki gerekçe ile şikayet konusu arasında bağlantı kurulamamış, idare taleple ilgisi olmayan “standart gerekçelerle” cevap vermiştir. Ayrıca, idarenin kararına karşı başvurulacak kanun yollarının gösterilmemesi de uygun olmamıştır.

Vergisel başvurularda insan haklarına uygunluk değerlendirmesi ise genellikle “mülkiyet hakkı” bakımından yapılmıştır.

Bir kararda, başvuru öğrenciden, yüksek lisans eğitiminin yürütülmesine ilişkin olarak mevzuata aykırı olarak tahsil edilen harcın mülkiyet hakkını ihlal ettiği<sup>80</sup> sonucuna varılmıştır.

Yukarıda sözü edilen bir diğer olayda, başvuru 200 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen bir meskenin sahibi olduğu ve herhangi bir gelirin bulunmaması nedeniyle emlak vergisi ödememesi gerektiği iddiası ile 2002 yılından beri ödemiş olduğu emlak vergilerinin iade edilmesi gerektiği yönünde tavsiye kararı verilmesini talep etmiştir.

Konu ilgili iç hukuk mevzuatı, Danıştay kararları, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne ek 1.Protokol'ün 1.maddesinde yer alan mülkiyet hakkı ve fazla

<sup>74</sup> Tahir ERDEM, “Kamu Denetçiliği Kurumunun (Ombudsman) Vergi Hukukuna Etkileri”, Vergi Sorunları Dergisi, S:309, Haziran 2014, s.(81-94), s.93

<sup>75</sup> 04.2013/1113 Sayılı Şikayet bakımından verilen 11.12.2013 Tarihli Tavsiye Kararı.

<sup>76</sup> Aynı yönde, ERDEM, a.g.m., s.93

<sup>77</sup> 2014/4266 Sayılı Şikayet bakımından verilen 25.03.2015 Tarihli Tavsiye Kararı.

<sup>78</sup> 04.2013.1370 Sayılı Başvuru bakımından verilen 22.01.2014 Tarihli Tavsiye Kararı

<sup>79</sup> 2014/3360 Sayılı Şikayet bakımından verilen 26.12.2014 Tarihli Kısmi Tavsiye Kısmi Red Kararı

<sup>80</sup> 2014/4266 Sayılı Şikayet bakımından verilen 25.03.2015 Tarihli Tavsiye Kararı.

ödenen vergilerin geri ödenmemesinin/geç ödenmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğine ilişkin İHAM kararları<sup>81</sup> çerçevesinde değerlendirilmiştir.

KDK'ya göre, vergi idaresinin yükümlünün indirimli emlak vergisi uygulamasından yararlanma talebini talepte bulunulan 2014 ve sonraki yıllar için kabul edip geçmişe dönük kısmını reddetmesi, yükümlünün uygulamadan yararlanma koşullarını sağladığının göstergesidir. Vergi idaresi ilgili talebi hatalı olarak "geçici muaflık talebi" şeklinde değerlendirerek, sadece bildirim tarihi ve sonrası için kabul etmiştir. Bu itibarla KDK olayda haksız ve fazla ödenen vergi söz konusu olduğundan vergilendirme hatasının bulunduğu, 2002 yılından itibaren fazla ödenen vergi 2014 yılında talep edildiğinden, düzeltme zamanlaşımı süresi gereğince ancak geriye doğru 5 yıla ilişkin yapılan ödemelerin iadesinin mümkün olduğunu belirterek, kısmen red kısmen tavsiye kararı vermiştir<sup>82</sup>.

## V. Karar Süreci

Yapılan başvuruların inceleme ve araştırmasını başvuru tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırmak durumunda olan KDK (KDKK m.20), inceleme-araştırma sonuçlarını ve varsa önerilerini başvurucuya ve şikayet edilen mercieye bildirir. KDK tarafından yapılan bildirimde ayrıca, işleme karşı başvuru yolları, süresi ve makamı da gösterilir (m.20/2).

Ancak altı aylık süreye inceleme-araştırma sonucunun ve varsa önerilerin bildirilmesi dahil değildir (m.20/2). Bu çalışmada incelenen başvurular bakımından, esasa ilişkin inceleme aşamasına geçildiği durumlarda, bu altı aylık sürenin son günlerinde kararın verildiği görülmüştür.

KDK tarafından verilen Karar'da,

1. Şikayetin başvuru süreci, başvurunun hangi yöntemle ve ne zaman yapıldığı, şikayetin inceleme ve araştırma aşamasına geçildiği ve denetçi tarafından Kamu Başdenetçisine sunulduğu belirtilmektedir.

2. Ön İnceleme Süreci: Başvurunun kabul edilebilirlik koşullarının bulunup bulunmadığı değerlendirilmekte, şayet şikayetin inceleme ve araştırmasına engel bir eksikliğin bulunmadığı tespit edilirse bu husus belirtilerek, şikayete konu olay ve olguların belirlenmesine ve hukuksal değerlendirmeye geçilmektedir.

3. Olay ve Olgular: Şikayetçinin konu hakkındaki açıklamaları ve iddiaları; idarenin şikayete ilişkin açıklamaları ve olaylar özetlenmekte, KDK tarafından şikayet ile ilgili bilgi ve belgeler talep edilmişse söz konusu inceleme ve araştırma bulguları belirtilmektedir.

4. Hukuki Değerlendirme ve Gerekçe: Bu aşamada ilgili mevzuat ve varsa konuya ilişkin yargısal içtihatlar belirlenerek, hukuki nitelendirme yapılmaktadır.

5. Kamu Denetçisinin Önerisi: Kamu denetçisinin şikayetle ilgili olarak Başdenetçiye, şikayetin reddedilmesi veya tavsiye kararı verilmesi yönündeki önerisi, kısa bir gerekçeyle birlikte özetlenmektedir.

6. Hukuka (ve Hakkaniyete) Uygunluk Yönünden Değerlendirme ve Gerekçe: Şikayetin haklılığına ilişkin değerlendirme aşamasıdır.

<sup>81</sup> Buffalo S.r.l. in liquidation/İtalya, 03.07.2003; S.A. Dangeville/Fransa, 16.04.2002

<sup>82</sup> 2014/3360 Sayılı Şikayet bakımından verilen 26.12.2014 Tarihli Kısmi Tavsiye Kısmi Red Kararı

7. Başvurulacak Yargı Yollarının Belirtilmesi: Anayasa'nın "Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması" başlıklı 40'ıncı maddesinin 2.fıkrasına göre, "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." Bu anayasal kural uyarınca, bu aşamada, şikayetçinin, KDK tarafından verilen red ya da tavsiye kararı üzerine hangi yargı yoluna hangi sürede başvuracağı belirtilmektedir.

#### 8. Karar:

İnceleme ve araştırma sonucunda şikayetin yerinde olmadığı kanaatine varılması halinde red kararı; şikayetçinin başvurusundan vazgeçmesi, şikayetçi gerçek kişi ise ölümü veya tüzel kişi ise tüzel kişiliğin sona ermesi, şikayet konusu talebin ilgili idare tarafından yerine getirilmesi, inceleme ve araştırma devam ederken şikayet konusu hakkında dava açılması üzerine inceleme ve araştırma sonlandırılarak karar verilmesine yer olmadığına dair karar verilir<sup>83</sup>.

Daha önce de belirtildiği üzere, gerekli idari yolun tüketilmemesi halinde gönderme kararı, diğer kabul edilebilirlik koşullarının eksikliği halinde incelemelik kararı, başvuru usulüne uygun değilse başvurunun geçersiz sayılması kararı verilir.

Şikayetin kabulü veya kısmen kabulü halinde şikayet edilen idareye belli bir tavsiyede bulunulmaktadır.

Tavsiye kararında idareye verilen tavsiyelerin neler olabileceği KDKY m.32'de sınırlı sayıda olmayacak şekilde sayılmıştır:

- Hatalı davranıldığıının kabulü,
- Zararın tazmini,
- İşlem yapılması veya eylemde bulunulması,
- Mevzuat değişikliğinin yapılması,
- İşlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya düzeltilmesi,
- Uygulamanın düzeltilmesi,
- Uzlaşmaya gidilmesi,
- Tedbir alınması.

Karar'da yukarıdaki tavsiyelerden biri veya birkaçına veya bunlar dışında tavsiyelere yer verilebilir.

İlgili kamu idaresi, KDK'nın önerileri doğrultusunda tesis ettiği işlemi veya KDK'nın önerdiği çözümü uygulanabilir nitelikte görmediği takdirde bunun gerekçesini otuz gün içinde KDK'ya bildirir. Bu tavsiye idareye şikayetle ilgili olarak yerine getirmesi gerekenlerle ilgili olacağı gibi, aynı zamanda bu gibi şikayetlerin yaşanmaması için uygulama ve/veya mevzuat değişikliği de tavsiye edilebilmektedir.

Örneğin, hacizli malların satışına ilişkin olarak şikayet konusu yapılan bir uygulama bakımından verilen karar, değişiklik tavsiyesi içermektedir. Söz konusu şikayet, Gelir İdaresi Başkanlığı ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na yöneltilmiştir. Şikayetçi, Hacizli Araçlar Satış Merkezinden ihale ile satın aldığı sonra aracın pert kaydı olduğu gerekçesiyle araca kasko yapılamacağı bilgisini aldığını, bu durumla ilgili olarak ne ihale şartnamesinde ne de ihale sıra-

<sup>83</sup> Yukarıda belirtildiği üzere, şikayetçinin ölümü üzerine şikayet konusunun mirasçıları ilgilendirmesi halinde, şikayetten vazgeçilmesi ya da şikayete konu talebin idarece yerine getirilmesi üzerine şikayet konusunun insan haklarına, temel hak ve özgürlüklere, kadın haklarına, çocuk haklarına ve kamuyu ilgilendiren genel konulara yönelik olması gibi belli durumlarda inceleme ve araştırmaya devam edilebilir.

sında kendisine bilgi verilmediğini ifade ederek uğradığı zararın vergi dairesine başvurmasına karşın giderilmemesinden mağdur olduğunu ileri sürmüştür.

İnceleme sonucunda, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na; aracın tam ziya ayıplı hali ile bilirkişi marifetiyle bedelinin tespit edilerek belirlenen tutar ile şikayetçi tarafından ödenen tutar arasındaki farkın ödenmesi ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na KDK tarafından gerçekleştirilecek hacizli mal satışlarında satılan menkul ve gayrimenkullerle ilgili olarak bilinmesi istenen tüm özellikler hakkında satış öncesinde isteklilere bilgi verilmesi ve benzer sorunların yaşanmaması adına tüm araştırmaların yapılması hususlarında etkin bir mekanizmanın kurulması veya mevzuatta buna paralel değişiklik yapılması tavsiye edilmiştir<sup>84</sup>.

KDK tarafından açıklanan 2015 yılı Faaliyet Raporu'nda, KDK'ya 2013 yılında yapılan toplam 7638 adet şikayet başvurusundan 784 tanesinin, 2014 yılında yapılan toplam 5639 adet şikayet başvurusundan 440 tanesinin, 2015 yılında yapılan 6055 adet şikayet başvurusundan 295 tanesinin "ekonomi, maliye ve vergi" alanına ilişkin olduğu açıklanmıştır. Bu alana ilişkin başvuruların toplam başvurulara oranı 2013 yılında %10 iken, 2015'te %4,87'den ibarettir<sup>85</sup>.

2013 yılında 7638 başvurudan sadece 112 adedi için, KDK tarafından tavsiye, red ya da kısmen tavsiye kısmen red kararı verildiği görülmektedir. 2014 yılında bu sayı 269, 2015'te ise 191'dir. 2015'te esasa ilişkin inceleme sonucunda verilen bu kararların tüm kararlara oranı, %3,24'tür<sup>86</sup>.

2015 yılına baktığımızda, KDK tarafından verilen 5897 adet Karar'dan yalnızca 56 tanesi tavsiye kararı, 26 tanesi ise kısmen tavsiye kısmen red kararıdır.

Gerek 2013 yılı, gerekse 2014 ve 2015 yılı Faaliyet Raporlarında, KDK tarafından verilen tavsiye kararlarının kaçının ilgili kamu idaresi tarafından uygulandığı veya gerekçeli olarak uygulanamaz nitelikte bulunduğu açıklanmamıştır. Yalnızca 2013 Yılı Faaliyet Raporu'nda, bazı durumlarda kamu idarelerinin tavsiye kararının uygulanmaması bakımından sundukları haklı gerekçenin "yasal mevzuatın imkan vermemesi" olduğu belirtilmektedir<sup>87</sup>.

## Sonuç

Bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla hukuk devleti ilkesinin temel alındığı Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru yolu, 2013 yılından itibaren ülkemizde işlerliğini sürdürmektedir. Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından verilen kararların vergi idaresi açısından bağlayıcılığı bulunmasa da, bu yolun temel amaçlarına uygun olarak varlığını sürdürmesi halinde vergi ödevlilerinin temel hak ve özgürlükleri ve vergi idaresinin hukuka bağlılığı açısından olumlu etkilerinin olacağı düşünülmektedir. Ayrıca Kamu Denetçiliği Kurumu'nun emsal kararları ve yıllık faaliyet raporları, vergi hukuku uygulayıcılarına yardımcı kaynak olarak ışık tutacaktır.

<sup>84</sup> 04.2013.1370 No.lu Şikayet bakımından verilen 22.01.2014 tarihli Tavsiye Kararı.

<sup>85</sup> 2015 Yılı Faaliyet Raporu, s. 49.

<sup>86</sup> 2015 Yılı Faaliyet Raporu, s. 62.

<sup>87</sup> 2013 Yılı Faaliyet Raporu, s.81.

<http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2013%20y%C3%84%C2%B1%C3%84%C2%B1%20faaliyet-en%20son%20hali.pdf>

Ancak mevcut durumda KDK başdenetçisi ve denetçilerinin seçilebilme koşullarından, KDK'ya yapılan başvuruların işleyişine ve başvuru sonucunda verilen karara kadar geçen süreçte birtakım eksikliklerin, sorunların ve çelişki-lerin varlığı tespit edilmiştir.

Özellikle Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun hazırlık aşamasında, ombudsmanlık kurumunun bazı temel özelliklerinin yasal güvenceye kavuşturulmasının ihmal edildiği görülmektedir.

Örneğin Portekiz Hukuku'nda kabul edildiği gibi, Türk Hukuku'nda kamu başdenetçisi ve denetçilerinin seçilebilme koşullarından biri olarak "dürüstlük ve tarafsızlık yönlerinden iyi bilinen bir ünün bulunması" gibi düzenlemelere yer verilmesi uygun olabilirdi. Mevcut düzenlemelerin bu gibi temel özellikleri yeterince kavramadığı kanaatine varılmaktadır.

Vergi ödevlilerinin KDK'ya başvurusuna ilişkin bu çalışmada ulaşılan bir diğer sonuç, KDK'ya ilişkin mevzuatın hazırlanması sürecinde Türk vergi hukukuna özgü düzenlemelerin de yeterli biçimde dikkate alınmadığı yönündedir.

Vergi yükümlüsü niteliği bulunan ancak tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıklar, iş ortakları gibi kişi topluluklarının KDK'ya başvuru özneleri dışında bırakılması, bu saptamalarımızın dayanağı olan örnekler arasındadır. Bu bağlamda, İsveç Hukuku'nda olduğu gibi başvurucu olabilmek için herhangi bir koşul aranmaması, kurumun amaçları açısından daha isabetli olacaktır.

Keza KDK'ya başvurudan önce tüketilmesi gereken idari yollara ilişkin kuralların vergi hukukuna ilişkin düzenlemelerle örtüşmemesi uygulamada sorun yaratabilecek bir durumdur. Şöyle ki KDK, özellikle "vergi ödevlisi tarafından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan idari yollara başvurulmayacağı, bu nedenle başvurunun dava açma süresini durdurmayacağı" yönündeki Danıştay kararlarına paralel bir yaklaşımda bulunursa, KDK'ya başvurudan önce bu yolu tüketen vergi ödevlisi, dava açma süresini kaçırmayacaktır.

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile Anayasa'da ve Kanun'da yer almamasına karşın başvurucu açısından "menfaat ihlali" koşulunun getirilmesi Anayasa'ya ve hukuka aykırıdır. Menfaat ihlali koşulunun "temel hak ve özgürlüklere ilişkin başvurular" açısından aranmaması ise oldukça kapsamlı bir istisna olup, mevcut durumda vergilendirme sürecindeki işlemlerin kapsama dâhil olduğu düşünülmektedir. Zira vergilendirme, başlıbaşına temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliğindedir.

İdarenin eylem ve işlemleri yanında; tutum ve davranışlarının da başvuru konusu olabilmesi, bu denetim yolunu farklı kılan olumlu bir yöndür. Zira idarenin İdari Yargılama Usulü Kanunu bağlamında "idari işlem" ya da "idari eylem" olarak nitelendirilemeyecek tasarrufları idari yargıya konu olamamaktadır. Bu tür tasarrufların insan haklarına uygunluğu bakımından disiplin soruşturması dışında bir denetim yolu da mevcut değildir. Ancak KDK bir kararında "menfaat ihlali" koşulunu, başvuru konusunun "kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem" olması gerektiği şeklinde değerlendirmiştir. Bu daraltıcı yorum benimsenirse, idarenin tutum ve davranışlarının başvuru konusu olabilmesinin bir anlamı kalmayacaktır.

Bu kuruma özgü bir nitelik olan, daha da önemlisi kuvvetler ayrılığı ilkesinin bir gereği olan "KDK kararlarının bağlayıcı olmamasının" Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun bir eksikliği olduğu yönündeki görüşlere ise katılmıyoruz. Diğer yandan, idarenin yerleşik hale gelmiş yargı kararlarının aksine uygu-



lamalarının dahi var olduğunun bilindiği bir ülkede, KDK'nın tavsiye niteliğindeki kararlarının idarece uygulanmayacağı yönündeki endişeler yersiz görülmez. KDK'nın yıllık olarak yayınladığı faaliyet raporlarında tavsiye kararlarının sayısı açıklanmasına karşın, bu kararların kaçının idarece uygulandığı tespit edilmemektedir.

Söz konusu yıllık raporlarda belirtildiği üzere şikayet edilen idare çoğunlukla “mevzuat engelleri nedeniyle” tavsiye kararına uymanın mümkün olmadığı yönünde gerekçe sunmaktadır. Bu engelin aşılması için, Portekiz Hukuku'nda olduğu gibi, KDK'ya ilgili yasa hükmünün hukuka aykırılığı iddiasını Anayasa Mahkemesi nezdinde ileri sürebilme ya da TBMM'ye yasa değişikliği önerisinde bulunma gibi yetkilerin tanınması düşünülebilir.

Öte yandan kamu başdenetçi ve denetçilerine bu gibi yetkilerin tanınması ancak ombudmanlık kurumunun temel özellikleri olan bağımsızlık, tarafsızlık, gerekli ve yeterli bilgi ve donanıma sahip olma gibi hususlar bakımından güvence sağlandıktan ve belirli bir olgunlaşma süreci geçirildikten sonra söz konusu olmalıdır.

Bu itibarla, kamu başdenetçi ve denetçilerinin nitelikleri ve seçimine ilişkin düzenlemelerin, söz konusu temel özelliklere uygunluğun sağlanmasını teminen ve karşılaştırmalı hukuk incelemesi de yapılması suretiyle, yeniden değerlendirilmesi uygun olacaktır. Ayrıca konumuz açısından çalışmamızda da işaret edilen vergi hukukunun kendine özgü düzenlemelerinin de dikkate alınması gerekir. Bu süreçten sonra gerekli değişikliklerin yapılması, KDK'ya başvuru yolunun varlığını etkili bir iç hukuk yolu olarak sürdürmesi açısından önem taşımaktadır.

### **KAYNAKÇA**

ASLAN, Mert Ümit: “Hangi Rapor Mükellefe Verilmeli, Hangisi Verilmemeli”, *Yaklaşım*, Yıl:24, S:278, Şubat 2016, s.(96-100).

AYKIN, Hasan: “Mükellef Haklarında Yeni ve İleri bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı”, *Vergi Sorunları*, S:316, Ocak 2015, s.(146-151).

BAKAR, Feride; GERÇEK, Adnan: “Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Bir Vergi Ombudsmanı Önerisi”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C:8, S:92, Yıl:2012, s.(3-28).

BARLASS, İrfan: “Silahların Eşitliği İlkesi ve Yazılı Yargılama Usulü”, *Vergi Hukuku Platformu 1. Ulusal Kongresi, İdari Yargılama Usulündeki Olası Değişikliklerin Vergi Hukuku Alanına Yansımaları*, Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul, 19.02.2016.

CANDAN, Turgut: *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 3.Bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2009.

DEDEOĞLU, Erdoğan: “Yurttaşların Hak ve Özgürlüklerinin Yönetime Karşı Korunması Amacıyla Kurulan Yeni Kurum Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık Kurumu)-6”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 15 Mart 2007, S:484, s.(157-159).

DJK Pieter Van v.d., *Theory and Practice of European Convention on Human Rights*, 4.Bs., Oxford, Intersentia, 2006.

EKLUNDH, Claes: “The Parliamentary Ombudsmen in Sweden”, *Hukuk Kurultayı 2000*, Ankara, 2000.

ERDEM, Tahir: “Kamu Denetçiliği Kurumunun (Ombudsman) Vergi Hukukuna Etkileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S:309, Haziran 2014, s.(81-94).

FENDOĞLU, Hasan Tahsin: Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık), Ankara, Yetkin, 2011.

GERÇEK, Adnan; ÖZCAN, Onur: “Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları, Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye için Çıkarımlar”, Vergi Sorunları Dergisi, S:324, Eylül 2015, s.(49-64).

GÖZLER, Kemal: Anayasa Hukukunun Genel Esasları, 7.Bs., Bursa, Ekin Kitabevi, 2015

GÜMÜŞKAYA, Gamze: Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İHAM’a Kişisel Başvuru, İstanbul, Oniki Levha, 2010.

GÜNEŞ, Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, 3.Bs., İstanbul, Oniki Levha, 2011.

HONDU, Selçuk: “İdari Yargılama Usulünde Tanık”, 1.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Ankara, 1990, s.98.

KAPLAN, Recep: “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması”, Vergi Sorunları Dergisi, S:301, Ekim 2013, s.(132-144).

KESTANE, Doğan: “Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık”, Maliye Dergisi, S:151, Temmuz-Aralık 2006, s.(128-142).

MÜFTÜOĞLU HOŞ, Zeynep: “Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanması”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl:2014, S:114, s.(293-314).

ÖKÇÜN, Sadık: “Vergilendirme İşlemlerine Karşı Kamu Denetçiliği Kurumu’na Yapılabilecek Şikâyetlerin Hukuki Etkileri”, Yaklaşım, Yıl:22, S:256, Nisan 2014, s.(284-287).

ÖNCEL, Muallâ; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, 24.Bs., Turhan Kitabevi, 2015.

ÖZAY, İl Han: Gümüşğında Yönetim II-Yargısal Koruma, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

ÖZDEMİR, Ahmet: “Kamu Denetçiliği-2”, Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Haziran 2007, S:490, s.(79-83).

SERRANO, Fernando: “The Role of the Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, Protection of Taxpayer’s Rights- European, International and Domestic Tax Law Perspective, ed. Wlodzimierz Nykiel, Malgirtza Şek, Oficyna, Warszawa, 2009.

UÇAR, Mansur: “Ombudsmanlık ve Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu”, Mali Kılavuz, Ekim-Aralık 2006, s.(95-120).

TUNCER, Selahattin: “Kamu Denetçiliği Kurumu Yasası Yürürlüğe Girdi”, Yaklaşım, Yıl:14, S:168, Aralık 2006, s.(9-15).

YALTI, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, Beta, 2006.

YALTI, Billur: “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, Vergi Sorunları Dergisi, s.(110-121).

YILMAZ, Saadettin: “Vergi İnceleme Raporları Kamu Denetçisi’ne (Ombudsman’a Götürülebilir mi?)”, Vergi Dünyası, S:403, Mart 2015, s.(56-65).

YÜCE, Mehmet; ALTUNAY, Ezel: “Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi”, Vergi Dünyası Dergisi, S:355, Mart 2011, s.(177-188).