

# OMBUDSMANLIK KARARLARININ EMLAK VERGİSİ ÖZELİNDE İNCELENMESİ

## An Analysis of Ombudsman Decisions Regarding Property Tax

Doç. Dr. Murat AYDIN\*

Geliş Tarihi: 14.02.2023 | Yayına Kabul Tarihi: 2.06.2023

### Öz

Vergi uyuşmazlıklarında yargısal çözümler, gerek mükellef gerekse vergi idaresi açısından en önemli ve nihai çözümlerdir. Ancak yargı süresinin uzun olması ve maliyetli oluşu alternatif çözüm yollarını gündeme getirmiştir. Kamu Denetçiliği Kurumu yani Ombudsmanlık, birçok konuda olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarında da müracaat edilen önemli bir kurumdur. Bu çalışmanın konusu, Ombudsmanlık kurumuna emlak vergisi konusunda yapılan şikâyet başvuruları ve verilen kararlardır. Doküman inceleme tekniği ile öncelikle "6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu" ile "Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ayrıntılı olarak incelenmiştir. Daha sonra Kamu Denetçiliği Kurumu resmi internet sitesinde yer alan yıllık raporlar "ekonomi, maliye ve vergi" başlığı özelinde analiz edilmiştir. Ayrıca kamuoyu ile paylaşılan kararlardan emlak vergisine dair olanları konularına göre kategorize edilmiştir. "Ekonomi, maliye ve vergi" iş bölümü alanında yer alan şikâyet başvurularının tüm başvuru sayılarına oranı %22 civarındadır. Emlak vergisi odaklı kararlar ise verilen tüm kararların yaklaşık %1'ini teşkil etmektedir. Sonuç olarak KDK'nın vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mükellef haklarını korumada önemli bir katkısının olduğu görülmüştür.

**Anahtar kelimeler:** Ombudsmanlık, mükellef hakları, emlak vergisi uyuşmazlıkları

### Abstract

Judicial solutions in tax disputes are the most important and final solutions for both the taxpayer and the tax administration. However, the long and high cost of the judicial period has led to a discussion of alternative solutions. The Ombudsman Institution is an important institution consulted in tax disputes and many other issues. The subject of this study is the complaints made to the Ombudsman institution about the property tax and the decisions made. With the document analysis technique, first of all, "Law on Ombudsman Institution No. 6328" and "Regulation on the Procedures and Principles Regarding the Implementation of the Law on the Ombudsman Institution" have been examined in detail. Then, the annual reports on the official website of the Ombudsman Institution have been analyzed under the title of "economy, finance and tax". In addition, the decisions shared with the public regarding property tax have been categorized according to their subjects. The ratio of complaint applications in the field of "Economy, Finance and Tax" division of labor to all applications is around 22%. Property tax-focused decisions, on the other hand, constitute approximately 1% of all decisions made. As a result, it has been seen that the Ombudsman Institution has an important contribution to the resolution of tax disputes and to protect the rights of taxpayers.

**Keywords:** Ombudsman, taxpayer rights, property tax disputes

\* Uşak Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi, murat.aydin@usak.edu.tr, ORCID: 000-0002-7211-5208

## GİRİŞ

Vergi idaresi ile mükellef arasında yaşanan uyuşmazlıkların ilk aşamada büyümeden çözülmesi her iki taraf için de arzu edilen bir durumdur. Zira yargı yolu, uyuşmazlığın resmileşmesi anlamına geldiği için vergiye uyumu da zedeleyebilmektedir. Bu açıdan Türk vergi hukukunda uzlaşma müessesesi çok önemli bir yere sahiptir. Kamu hukukunda uzlaşmaya dair ilk düzenleme 1963 yılında Vergi Usul Kanununda yapılmıştır. 1963 yılının TBMM Tutanak Dergisinde; vergi ihtilaflarının hızlıca halli ile mükelleflerin tereddütlerinin giderilmesi, amme alacağının vaktinde Hazineye girmesi ve yargı üzerindeki yükü hafifleterek anlaşmazlıkların üzerine daha titiz gidilebilmesi adına uzlaşmanın uygulama alanından bahsedilmektedir (Yavaşlar, 2008:309-337). Burada hem devletin hem de mükellefin çıkarlarının düşünüldüğü görülmektedir. Zira uzlaşma; hukuki olarak barışa zemin hazırlanması, kamu alacaklarının değer kaybına uğramadan tahsilinin temini ve mükellefin yargıya gitmek suretiyle yapacağı zaman ve para israfını engellemesi gibi menfaatlere sahiptir.

Yargı öncesi, iki tarafın uzlaşmasına katkı sunan müesseselerden birisi de Kamu Denetçiliği Kurumudur. Ombudsmanlık olarak da ifade edilen bu kurum 2012 yılında 6328 sayılı Kanun ile faal hale gelmiştir. Kurumun bazı hedeflerinin yanında, kamu idareleri ile vatandaşın uzlaşması da yer almaktadır. Bağımsız bir şikâyet ağının kurulmasına atıf yapmak suretiyle, kamu idarelerinin her türlü eylem ve tutumlarının hukuka ve hakkaniyete uygun olarak incelenmesi, araştırılması ve önerilerde bulunulması odaklanılan konuların başında gelmektedir.

Bu çalışma Ombudsmanlığın, emlak vergisi konulu şikâyetlerin incelenmesi sonunda verilen kararlara odaklanmaktadır. Ombudsmanlık kararlarının bağlayıcı olmadığı düşünülse de vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma zemininin oluşumuna katkı sunacağı düşünülmektedir. Mükellefin sorunlarını, idari seviyede bağımsız bir kurumun çözebilecek olma ihtimali, adaletin sağlanmasında bir zenginlik olarak görülmektedir. Bu çalışmanın amacı, Ombudsmanlığın emlak vergisi ile ilgili verdikleri kararların vergi hukukundaki uzlaşma müessesesine olan katkılarını irdelemektir. Bu kapsamda Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK) Kanunu ve Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ayrıntılı olarak incelenmiştir. KDK'nın

işleyişi ve amaçları hakkında bilgi edinilmiş, KDK'nın resmi sitesinde yer alan yıllık raporlar ve yayımlanan kararlar mercek altına alınmıştır. Emlak vergisine dair olan kararların vergi mükellefi ile vergi idaresinin uzlaşmasına sağladığı katkılar ortaya konulmuştur.

## 1. LİTERATÜR ÖZETİ

Kamu Denetçiliği Kurumu ilgili kanun ile faaliyetine başladıktan sonra, şikâyetleri 20 başlıkta kategorize etmiştir. 28.03.2013 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile bu başlıklar ifade edilmiştir. Bu başlıklardan birisi de "Ekonomi, maliye ve vergi" başlığıdır. Özellikle vergi mükellefleri şikâyetlerini, yönetmelikte açıkça ifade edilen bu başlık üzerinden yapmaktadırlar. O tarihten günümüze gelinceye kadar birçok akademi insanının bu konuya ilgi gösterdikleri görülmüştür. Hoş (2014) vergi uyuşmazlıklarında Kamu Denetçiliği kurumunun nasıl bir konuma sahip olduğunu araştırmıştır. Çalışmasında Kamu Denetçiliği kurumunun böyle bir yetkiye sahip olmasının alternatif bir çözüm olabileceği fakat tavsiye niteliğindeki kararlarının vergi idaresi tarafından uygulanamayabileceğini vurgulamıştır. Her ne kadar doğrudan vergi ile ilgili olmasa da Kaplan (2020:93-119) tüm konularda verilen tavsiye kararlarına odaklanmıştır. Zira Kurum, şikâyet başvurularına karşı inceleme yaptıktan sonra; tavsiye kararı, ret kararı, dostane çözüm kararı veya karar verilmesine yer olmadığına karar verebilmektedir. Çalışmada tavsiye kararlarının idari usul açısından etkileri ve idari yargılama hukuku açısından işlevleri tartışılmıştır. Gümüşkaya (2016:279-304) vergi mükelleflerinin Ombudsmanlığa nasıl şikâyet başvurusunda bulunabileceklerini araştırmıştır. Başvuruların işleyiş biçimlerini, süre ve karar süreçlerini ayrıntı ile ele almıştır. Beyce (2012), vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları konulu doktora tezinde bu konuyu kapsamlı bir şekilde irdelemiştir. Vergi uyuşmazlıklarında Ombudsmanlık kararlarının ne derece etkili olabileceği teorik olarak sorgulanmıştır. Uygulama yapılmamasının nedeninin 2012 yılında kurumun şikâyet başvurusu almadığı olarak düşünülmektedir. KDK'nın; eğitici, caydırıcı, düzeltici, korumacı ve araştırma gibi işlevlerine bu tezde dikkat çekilmiştir.

Karcı, (2019) vergi Ombudsmanlığının Türk kamu yönetiminde işlevsel olup olamayacağını irdelemiştir. Çünkü Kamu Denetçiliği Kurumunun kararları in-

celendiğinde vergiye dair olanlarının önemli bir yekûn teşkil ettiği görülmektedir. Bu nedenle Ombudsmanlık içinde ayrı bir birim olarak vergi Ombudsmanlığının kurulmasının işlevselliği bu çalışmada tartışılmıştır. Sonuç olarak çalışmada vergi Ombudsmanlığı biriminin kurulması önerilmiştir. Balaban ve Üstün (2018:491-513) vergi hukukunda Ombudsmanlık konulu makalelerinde Ombudsmanlık kurumunun vergi mükellefleri açısından etkilerini konu etmişlerdir. Ombudsmanlık kurumuna yapılan şikâyetlerin vergisel boyutları ele alınmış, vergi mükelleflerinin haklarının korunmasına ne derece hizmet ettiği araştırılmıştır. Netice olarak Ombudsmanlık kurumunun vergi hukuku açısından önemli bir iş yükünü aldığını ortaya konulmuştur. Buna benzer bir çalışmada Arslan (2021:2737-2758) vergi uyuşmazlıklarında alternatif çözüm yollarını incelemiştir. Dünya uygulamalarına değinmiş ve Ombudsmanlığın önemli bir müessese olduğunu vurgulamıştır. Savaşan, Altundemir ve Ulupınar (2012) vergi uyuşmazlıklarında idari ve yargısal çözüm yollarını karşılaştırmışlardır. Araştırma kapsamında örnek olay incelemesi ve odak grup görüşmeleri yapılmıştır. Bu çalışmada ve yapılan görüşmelerde yargı yoluna gidilmesinin bazı sorunlara neden olduğu, zaman israfını netice verdiği ve alternatif olarak idari çözüm yollarının uygulanmasının önünün açılmasının gerekliliği vurgulanmıştır. Bunun yanında Ombudsmanlık kurumunun aktif hale gelmesinin yararlı olacağı savunulmuştur.

Bu makalenin konusu ile doğrudan ilgili bir makale yazılmadığı literatürden anlaşılmıştır. Ancak emlak vergisine dair yaşanan sorunlara değinen çalışmalar bulunmaktadır. Çiftçi ve Organ (2015) yaşanan bu sorunları gündeme getirmişlerdir. Takdir komisyonlarının emlak değerini gerçeğe uygun belirlemeleri, mevzuat bütünlüğü olmayışı, veri toplamada yaşanan sorunlar, tapu kadastro problemleri, muafiyet ve istisna problemleri olarak başlıca sorunlar çalışmada irdelenmiştir. Bolahatoğlu (2018) doktora tezinde emlak vergilerinde yaşanan sorunlara odaklanarak kapsamlı bir araştırma yapmıştır. Tezde; uygulamadan kaynaklanan sorunlar, idareden kaynaklanan sorunlar ve mükelleften kaynaklanan sorunlar olmak üzere 3 başlık ayrılmıştır. Uygulama kısmında emlak vergisi mükelleflerine anket formu dağıtılarak, sorunların tespiti hedeflenmiştir. Katılımcılar öncelikle vergi aflarından şikâyet etmekte, emlak vergisi yapısının adaletten uzak olduğu konusunda görüş bildirmişlerdir. Başka bir doktora tezinde aynı konuya odaklanan Çiftçi (2014), Osmanlı dönemindeki emlak vergisi yapısına da değinmiş, günümüz sorunlarına daha iyi ışık tutmayı

hedeflemiştir. Diğer çalışmalarda belirtilen emlak vergisi sorunlarını daha ayrıntı şeklinde mercek altına almıştır. Emlak vergisinde karşılaşılan sorunlardan birisi de matrah konusunda yaşanmaktadır. Hacıköylü ve Heper (2010:1-14) bu konuya dikkat çekmişler, diğer çalışmalardan farklı olarak belediyelerden ile Bayındırlık ve İskân Bakanlığından kaynaklanan sorunları ayrıca ortaya koymuşlardır. Karasu ve Karakaş (2012:431-448) belediyelerin emlak vergisinden kaynaklanan gelir kaybını Şanlıurfa belediyesi özelinde ortaya koymuşlardır. İlde 70 mahalleden 7 mahallesi seçilmiş, örnekleme yöntemiyle bazı daireler belirlenmiştir. Bu dairelere ait vergi değeri ve piyasa değerleri karşılaştırılmıştır. Sonuç olarak vergi matrahının düşük olarak belirlenmesi ve kentsel rantın aşırı hızla artması, kamunun bu kentsel ranttan gereği kadar pay alamamasına neden olduğu ortaya konmuştur.

Şataf ve Aygün (2019) emlak vergisine yönelik genel bir değerlendirme yapmışlar, Osmanlı döneminden bu yana emlak vergisinin gelişim sürecini incelemişlerdir. Çalışmanın sonunda uygulamaya dair ve diğer çalışmalarda da konu edilen sorunlar vurgulanmıştır. Töremen (2020:21-42) çalışmasında arsa birim değerlerinin belirlenmesindeki sorunları ele almıştır. Bilindiği gibi arsa birim değerleri arsa takdir komisyonları tarafından desteklenmektedir. Çalışmada enflasyon ve yeniden değerlendirme oranı ile arsa birim değerlerinin karşılaştırılması amaçlanmıştır. Bu çerçevede, Ankara Atatürk Bulvarı ile Ankaralılar Caddesi'nin 1986 - 2018 yılları arsa birim değerleri fiyatlar genel seviyesi ve yeniden değerlendirme oranları karşılaştırılmıştır. Arsa birim değerlerinin olması gerekene yakın olmasının sebepleri; arsa takdir komisyonlarında uzman olmayan kişilerin olması, değerlendirme ölçütlerinin standartlara uygun olmayışı ve emlak vergisi hukuki bütünlüğünün gayrimenkulün gerçek değerini vermemesi çalışmanın sonuçlarındandır. Literatürü özetlemek gerekirse; genel olarak vergi uyuşmazlıklarında alternatif yolların arandığı, yargı yoluna gitmeden önce uzlaşma kültürünün vergi konularında da yaygınlaştırılması gerektiği, Ombudsmanlık kurumunun vergi sorunlarının çözümünde önemli bir paya sahip olabileceği ve Türk vergi sisteminde uygulamada emlak vergisinde birçok sorunun olduğu görülmüştür. Ancak Emlak vergisi özelinde Ombudsmanlık kararlarını inceleyen bir akademik çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu açıdan bakılırsa çalışmamızın özgün olduğu, literatürdeki bir boşluğu dolduracağı öngörülmektedir.

## 2. ÇALIŞMANIN AMACI VE YÖNTEMİ

Bu çalışmanın temel amacı, Ombudsmanlığın emlak vergisi uyuşmazlıklarında verdiği kararların niteliksel ve niceliksel olarak irdelenerek uyuşmazlıkların çözümüne verdiği katkıyı ortaya koymaktır. Bunun yanında Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununda belirtilen şikâyet konularını araştırmak ve vergiye dair tüm kararları incelemek bu çalışmanın diğer hedefleridir. Çalışmada doküman inceleme yöntemi çerçevesinde 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik incelenmiştir. Bu iki mevzuat ile Ombudsmanlık kurumunun genel yapısı, şikâyet konuları ve çalışma konusu ile ilgili olduğu düşünülen konular ele alınmıştır. Ayrıca kurumun resmi internet sitesinde kamuoyu ile paylaştığı 2013-2021 arasındaki yıllık raporları mercek altına alınmıştır. Raporlarda yıllık şikâyet başvuru sayıları, sonuçlandırılan dosya sayıları, “ekonomi, maliye ve vergi” başlığı altındaki şikâyet başvuruları ve dahası salt vergi işlerine dair sayılar tablo halinde sunulmuştur. Özellikle kurumun “Kararlarımız” sekmesinde yayımladığı resmi kararlar emlak vergisi özelinde taranmış, nicelik ve nitelik bağlamında sınıflandırılmış, mükellef ile vergi idaresi arasındaki uzlaşmaya ne derece hizmet ettiği sorgulanmıştır.

## 3. BULGULAR

Çalışmada bulgular 3 ayrı başlık altında sunulmuştur. İlk olarak mevzuat bilgilerine yer verilmiş, Ombudsmanlık kurumunun mevzuattaki yeri ve şikâyet başlıkları ele alınmıştır. İkinci olarak kurumun resmi sitesinde yayımladığı yıllık raporlar çalışma konusu özelinde irdelenmiş, sınıflandırılmıştır. Son olarak emlak vergisi verileri ret ve tavsiye kararları bağlamında raporlanmıştır.

### 3.1. Ombudsmanlık Kurumu ve Hukuki Niteliği

Ombudsmanlığın ülkemizde kurumsallaşma süreci Avrupa ülkelerine nispeten daha uzun sürmüştür. Adalet Bakanlığı 2004 yılında kamu denetçiliği ile ilgili bir çalışma yapmış, 2005 yılında kanun taslağı haline gelmiş, 2006 yılında meclisten 5521 sayılı Kamu Denetçiliği Kanunu adıyla geçmiştir. Ancak Cumhurbaşkanı, Ombudsmanlığın meclise bağlı olması nedeniyle kanunu veto etmiştir. Hükümet yasayı değiştirmeden meclisten yeniden geçirmiş ve aynı hali ile

Cumhurbaşkanına sunmuştur. Ombudsmanlık müessesesi 2006 yılında mevzuata 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu olarak dâhil edilmiştir. Kanun, ana muhalefet partisi tarafından 2009 yılında Anayasa Mahkemesine iptal edilmesi için götürülmüş, Anayasa Mahkemesi kanunu iptal etmiştir. 2010 yılında yapılan referandumla, Anayasaya Ombudsmanlığa dair yeni hükümler eklenmiş, 2012 yılında kanunlaşmak suretiyle Cumhurbaşkanının onayına sunulmuştur. Cumhurbaşkanının onayı ile 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu olarak 2012 yılında yeniden yürürlüğe girmiştir.

Kanunun ilk maddesi “*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 oluşturmaktır*” hükmü ile kurumun amacını ortaya koymaktadır. Madde 17 başvuru ve usulü hakkında hükümler içermekte, gerçek ve tüzel kişilerin başvuru hakkının olduğu ifade edilmektedir. Şikâyetlerin değerlendirilmesi baş denetçi ve denetçiler tarafından yapılabildiği gibi ayrıca bilirkişilerin de görevlendirilebileceği hükme bağlanmıştır. Kurumun şikâyeti kabulünden sonra 6 ay içinde karar vermesi gerekmektedir. Karar ise 30 gün içinde ilgili taraflara bildirilmelidir.

“Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” daha ayrıntılı hükümler içermektedir. Yönetmeliğin 4. Maddesi “*Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının, mahallî idarelerin, mahallî idarelerin bağlı idarelerinin, mahallî idare birliklerinin, döner sermayeli kuruluşların, kanunlarla kurulan fonların, kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşların, kamu iktisadi teşebbüslerinin, sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait kuruluşlar ile bunlara bağlı ortaklıklar ve müesseselerin, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarına ilişkin şikâyetleri inceler, araştırır ve önerilerde bulunur.*” hükmü ile kurumun görev yetkilerini tanımlamaktadır. Madde 31 şikâyetler neticesinde verilen karar türlerini düzenlemektedir. Bu kararlar; tavsiye kararı, ret kararı, dostane çözüm kararı veya karar verilmesine yer olmadığına dair karar türleridir. Madde 44 denetçiler arasındaki iş bölümü başlıklarını tanımlamaktadır. Bu başlıklar Tablo 1’de belirtilmiştir.

**Tablo 1.** İş Bölümü Konuları

İnsan Hakları	Adalet, milli savunma ve güvenlik	Çalışma ve sosyal güvenlik
Kadın ve çocuk hakları	Sağlık	Orman, su, çevre ve şehircilik
Engelli hakları	Nüfus, vatandaşlık, mülteci ve sığınmacı hakları	Ulaştırma, basın ve iletişim
Ailenin korunması	Kamu personel rejimi	Gıda, tarım ve hayvancılık
Sosyal hizmetler	Mülkiyet hakkı	Mahalli idarelerce yürütülen hizmetler
Eğitim-öğretim, gençlik ve spor	<b>Ekonomi, maliye ve vergi</b>	Diğer konu ve alanlar.
Bilim, sanat, kültür ve turizm	Enerji, sanayi, gümrük ve ticaret	

**Kaynak:** Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Yönetmelikte 20 iş bölümü konusu bulunmakta 13. başlık “Ekonomi, maliye ve vergi” başlığıdır ki, bu çalışmanın konusu ile doğrudan irtibatlıdır. Bundan sonraki kısımlarda bu başlık ayrıntı ile analiz edilmiştir.

### 3.2. Barış Çözüm Yolu Olarak Ombudsmanlık

Vergi alacaklısı ile borçlusu arasında vergilendirmeden kaynaklanan uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Ortaya çıkan uyuşmazlıklar yargıya taşınmadan barışçıl yollarla çözümlenebilmektedir. Bu yollardan birisi de uzlaşma ve ombudsmanlıktır. Vergi Usul Kanununda uzlaşmanın özel bir tanımı bulunmamaktadır. Danıştay’ın verdiği bir içtihadı birleştirme kararında, “Vergi idaresi ile mükellefler ya da aslarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması” şeklinde tanımlanmıştır (Yavaş, 2008:309-337). Bu tanımdan hareketle uzlaşma; mükellefle vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların karşılıklı görüşmek yolu ile yargısal yollara ihtiyaç kalmadan vergi ve/veya



vergi cezası üzerinde mutabakat sağlanması anlamına gelmektedir. VUK'un Ek madde 1. Kısımında *“Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile 15.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin ...”* ifadeleri ile uzlaşmanın teknik boyutu ifade edilmiştir. Kanuna göre uzlaşmanın kapsamının ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergi ve bunlara bağlı vergi ziyai cezalarında geçerli olacağı anlaşılmaktadır. Uzlaşma, vergi hukukunda tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olarak yerini almıştır. VUK Ek 11. Maddesinde *“Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.”* hükmü ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya atıfta bulunmuştur. Usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler için de tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilebilmektedir. Dahası mükellefin bilgisi olmayan durumlarda yapılan denetim neticesinde de mükellef, inceleme elemanı tarafından uzlaşması için davet edilebilmektedir (Arslaner, 2016:273-300).

Kısacası uzlaşma talebi, vergi idaresine yapılmaktadır. Yani idari karar, yine idare tarafından yeni bir değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Bu durumda vergi idaresinin kararları, bağımsız bir kurum tarafından incelenememektedir. Verilen karar ise hem idare hem de mükellef açısından önemli ve bağlayıcıdır. Bunun yanında uzlaşma talebi; ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergiler ile sınırlı tutulmuştur. Ombudsmanlık ise vergi idaresinin kararlarını bağımsız bir kamu kurumu sıfatıyla incelemektedir. Şikâyet üzerine vereceği kararlar tavsiye niteliği taşımakta, uyulmadığında cezai bir müeyyidesi bulunmamaktadır. Ancak Ombudsmanlığın tavsiye kararları, yargı sürecinde mükellefin lehine olabilmektedir. Ombudsmanlığa yapılan şikâyet başvuruları her hangi bir sınırlamaya tabi değil, tüm vergileme sürecini içermektedir. Sonuç olarak hem uzlaşma hem de ombudsmanlık müesseseleri uyumsuzlukları, yargı sürecine gitmeden çözüme kavuşturabilmektedir.

### 3.3. KDK Yıllık Raporları Çerçevesinde Şikâyet Başvuruları

Kurumun kendi resmi internet sitesinde 2013-2021 yılları arası yıllık raporlar mevcuttur. Bu raporlarda birçok bilginin yanında yukarıda bahsedilen 20 başlık bağlamında başvuru sayıları, sonuçlanan dosya sayıları ve yüzde bilgileri ayrıntılı şekilde verilmiştir.

**Tablo 2.** KDK'ya Yapılan Şikâyet Sayıları

Yıllar	Şikâyet Başvuruları	Sonuçlandırılmış Şikâyet	Sonuçlandırılmış Şikâyet/Şikâyet Başvuruları (%)
2013	7638	6097	%80
2014	5639	6348	%112
2015	6055	5897	%97
2016	5519	4819	%87
2017	17131	14746	%86
2018	17585	17615	%100
2019	20968	21170	%102
2020	90209	91100	%102
2021	18843	19740	%104
<b>Toplam</b>	<b>189587</b>	<b>187532</b>	<b>%98</b>

**Kaynak:** <https://www.ombudsman.gov.tr/Yayinlarimiz/YillikRapor>

Tabloya göre KDK'nın 2013 yılında şikâyet başvurusu kabul ettiği görülmektedir. İlk yıl 7638 adet başvuru kabul eden kurum bunlardan 6097 adedini sonuçlandırmıştır. 2014, 2015 ve 2016 tarihlerinde başvuru ve sonuçlandırılan dosya sayısında bir düşme eğilimi görülmüş olsa da 2017 yılında çok ciddi bir artış görülmüştür. Bu artış tüm iş bölümü başlıklarında da yaşanmıştır. 2017 yılında başvuru sayısı 17.131 olarak kayıtlara geçmiş, 2020 yılında rekor bir artış ile 90.209 olarak gerçekleşmiştir. Yıllık raporlarda da belirtildiği üzere pandemi şartlarından dolayı kredi başvuruları artmış ve neticesinde sorunları beraberinde getirdiği için dönemselsel olarak KDK'yı meşgul etmiştir. Zira 2021 yılındaki rakam bunu teyit etmiştir. 9 yıllık sürenin sonunda toplam 189.587 adet başvuru yapılmış ve bunlardan 187.532 adedi sonuçlandırılmıştır. Şikâyet başvuruları %98 oranında sonuçlandığı görülmüştür. KDK bu açıdan başarılı bir grafik çizmiştir. Bunun yanında 2019, 2020 ve 2021 yıllarında sonuçlandırılmış şikâyet sayılarının başvuru sayısından fazla olduğu görülmektedir. Bunun nedeni ise, önceki yıllardan devrolan başvurulardır.

Bilindiği gibi 20 iş bölümü başlığından biri de "ekonomi, maliye ve vergi" başlığıdır ve bu çalışma ile yakından ilişkilidir. Tablo 3'te "ekonomi maliye ve vergi"

başlığındaki şikâyet başvurularının toplam başvuru içindeki yerine dair yıllık veriler bulunmaktadır.

**Tablo 3.** “Ekonomi Maliye ve Vergi” Alanında Yapılan Başvurular

Yıllar	Tüm Başvurular (TB)	Ekonomi Maliye ve Vergi Başvuruları (EMVB)	EMVB / TB (%)
2013	7.638	784	13
2014	5.639	440	7,8
2015	6.055	295	4,8
2016	5.519	326	5,9
2017	17.131	708	4,1
2018	17.585	587	3,4
2019	20.968	1.568	7,4
2020	90.209	72.418	80
2021	18.843	1.839	9,7
2022	17.816	1.383	7,76
<b>Toplam</b>	<b>207.403</b>	<b>80348</b>	<b>38</b>

**Kaynak:** <https://www.ombudsman.gov.tr/Yayinlarimiz/YillikRapor1>

Tablo 3’e göre 2013-2017 yılları arasında şikâyet başvurularının sayıca düzenli seyreden bir görüntüsü yoktur. Ancak 2017 yılında başvuru sayılarında çok ciddi artış yaşanmış ve izleyen 2 yılda bu artış devam etmiştir. 2019 yılında 20968 olan başvuru sayısı 2020 yılında 90.209’a yükselmiştir. Bunun temel nedeni pandemi olarak ifade edilmiş, “ekonomi, maliye ve vergi” alanında da çok önemli bir artış gözlenmiştir. Öyle ki tüm başvurulara oranı %80 olarak gerçekleşmiştir. Bu tabloda en dikkat çeken durum “ekonomi, maliye ve vergi” 2020 yılına mahsus olmak kaydıyla zirve seviyesine çıkmış olmasıdır.

Tablo 4’te “ekonomi, maliye ve vergi” alanında yer alan başvuru sayıları ile bu başvurular içinde yer alan ve salt vergi işlerine dair olan şikâyet başvuruları yer almaktadır.

<sup>1</sup> Veriler toplu halde bulunmadığı için tablo tarafımızdan oluşturulmuştur.

**Tablo 4.** “Ekonomi Maliye ve Vergi” Alanında Yapılan Başvurular

Yıllar	Ekonomi Maliye ve Vergi Başvuruları (EMVB)	Salt Vergi İşleri (SVİ)	SVİ/ EMVB (%)
2013	784	96	12,2
2014	440	65	14,7
2015	295	45	15,2
2016	326	80	24,5
2017	708	148	20,9
2018	587	74	12,6
2019	1568	165	10,5
2020	72418	179	2,5
2021	1839	167	9,08
<b>Toplam</b>	<b>78965</b>	<b>1019</b>	<b>13,35</b>

**Kaynak:** <https://www.ombudsman.gov.tr/Yayinlarimiz/YillikRapor>

“Ekonomi, maliye ve vergi” alanında vergi ile ilgili olmayan birçok şikâyet türü bulunmaktadır. Ekonomi kısmına giren birçok şikâyet yer almaktadır. Bu nedenle KDK’nın yıllık raporlarında şikâyetler “vergi işleri” olarak ayrıca bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Burada vergi konularındaki başvuruların ilgili alanın 2013 yılında %12,2’sini, 2016 yılında %24,5’ini teşkil etmiştir. Her ne kadar bu oranda biraz azalma olsa da toplamda bu başlık altındaki başvuruların %13,35’ini vergiye dair başvurular oluşturmaktadır.

### 3.4. Ombudsmanlığın Emlak Vergisi Konulu Kararları

Yukarıda verilen bilgi ve bulgular KDK’yı yakından tanıma açısından önemlidir. Ancak çalışmanın konusu ve amacı çerçevesinde emlak vergisi odaklı kararların incelenmesi daha önemlidir. Bu nedenle KDK resmi internet sitesinde yayınladığı kararları tarafımızca incelenip sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmalar ile emlak vergisinde yaşanan uyuşmazlıkların ne kadarının Ombudsmanlığa intikal ettiğini ortaya koyma imkânı doğacaktır. Şunu belirtmek gerekir ki, kararlar kısmında emlak vergisine dair tüm kararlar bulunmamaktadır. Yıllık raporlarda ise sayısal bilgiler yer aldığı, kararların içerikleri yer olmadığı için çalışma anlamında bir kısıt olarak değerlendirilebilir. Buna rağmen sitede mevcut kararların da birçok konuyu aydınlatacağı düşünülmektedir.

Öncelikle en önemli husus, vergi işlerinde en fazla şikâyete konu olan vergi türü emlak vergisidir. Diğer vergilerin şikâyet sayısı emlak vergisi şikâyet sayılarına göre oldukça düşüktür. Tablo 5'te sonuçlandırılan vergi kararları ve vergi türlerine dair bilgiler yer almaktadır. Harçlar da vergi sınıfında düşünüldüğü için tabloya dâhil edilmiştir.

**Tablo 5.** Vergi İşlerine Dair KDK Kararları

Vergi Türü	Karar Sayısı
Gelir Vergisi	19
Kurumlar Vergisi	1
Katma Değer Vergisi	11
Özel Tüketim Vergisi	7
Gümrük Vergisi	2
BSMV	2
Çevre Temizlik Vergisi	2
Motorlu Taşıtlar Vergisi	7
<b>Emlak Vergisi</b>	<b>92</b>
Veraset ve İntikal Vergisi	1
Harç	35
<b>Toplam</b>	<b>182</b>

**Kaynak:** <https://kararlar.ombudsman.gov.tr/>

Tabloya göre 2013-2022 yılları arasında KDK'nın vergi işlerine dair 182 adet karar verdiği anlaşılmaktadır. Bu kararların %50 gibi büyük bir kısmını emlak vergileri oluşturmaktadır. Bu durum belediyeler ile emlak vergisi mükellefleri arasında ciddi bir uyuşmazlığın olduğu konusunda fikir vermektedir.<sup>2</sup> Yukarıdaki tabloda yer alan veriler KDK'nın kuruluşundan bugüne kadar olan şikâyet sayılarını ifade etmektedir. Şikâyet başvurularının yapıldığı yıllar bazında sınıflandırmaya gidilmemiştir. Bunun yanında emlak vergisinde yaşanan uyuşmazlıkların büyük kısmını muafiyet konusu oluşturmaktadır. Özellikle emekli olup muafiyet kapsamına giren mükelleflerin, önceki yıllarda haksız yere ödediğini düşündükleri emlak vergileri şikâyetlerin odak noktasıdır. Zira şikâyet metinlerinden, önceki yıllarda ödenen vergilerin belediyelerce mükelleflere iade edilmediği anlaşılmaktadır. Emlak vergisinde mükellefin en çok şikâyet ettiği konuların başlıkları aşağıda verilmiştir.

<sup>2</sup> Emlak vergisinde tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi belediyelere ait iken mükellef, oran, muafiyet ve istisna gibi temel unsurların belirlenmesi konusundaki yetki yasama organına aittir.

- ◇ Emlak vergisi muafiyetinden yararlanma talebi
- ◇ Emlak vergisinin terkin edilmesi talebi
- ◇ Emlak vergisinin iade talebi
- ◇ Emlak vergisi ve cezasının iptal edilmesi talebi
- ◇ Emlak vergisinin yapılandırılması talebi
- ◇ M2 birim değerinin düzeltilmesi talebi
- ◇ Emlak vergisi borcuna mahsup edilmesi talebi
- ◇ Emlak vergisinin rayiç bedel değiş satış bedeli üzerinden hesaplanması talebi
- ◇ Emlak vergisi ve fer' ilerinin ödeme emrine zamanaşımı yönünden itiraz talebi
- ◇ Tahakkuk ettirilen emlak vergisine itiraz talebi
- ◇ Tahakkuk ettirilen emlak vergisinin iptali talebi
- ◇ Emlak vergisi borçlarına ait gecikme zammı ve diğer cezalarda indirim yapılması talebi
- ◇ 1/10 oranında emlak vergisi tahsil edilmesi talebi
- ◇ Şikâyetçinin emlak vergisinin geriye dönük 5 yıl boyunca hatalı tahakkuk ettirildiği iddiası
- ◇ Haksız tahakkuk edildięi iddia edilen emlak vergisinin daha makul ve adaletli vergilendirilmesi talebi
- ◇ Şikâyetçinin, taşınmazının bulunduğu yerleşim yerinin köy olduğu iddiasıyla emlak vergisi ödenmemesi talebi
- ◇ Emlak vergisinin hatalı tahakkuk ettirildiği iddiası

En önemli şikâyet gerekçeleri; muafiyet talebi, indirimli orandan yararlanma talebi, emlak vergisinin iade talebi, cezanın kaldırılması ve iptal edilmesi olarak

görülmüştür. Şikâyet gerekçelerinin temelinde belediyelerin uygulamalarının olduğu görülmektedir. 92 adet karardan 55'inin mükellef lehinde alınması bu çalışmanın önemli bir çıktısıdır. Zira çalışmamız mükellef haklarının korunmasında Ombudsmanlığın etkisini ortaya koymayı hedeflemektedir. Bu açıdan Ombudsmanlık kurumunun yargı yoluna müracaat etmeden mükellefin haklarını koruduğunu söylemek doğru bir yaklaşım olacaktır. Harçlar hakkında 35, gelir vergisi hakkında 19, KDV hakkında 11, MTV hakkında 7, ÖTV hakkında 7 adet karar olduğu görülmüştür. Diğer vergiler hakkında görece daha az sayıda karar bulunmaktadır.

**Tablo 6.** Yıllara Göre Emlak Vergisi Karar Türleri

Yıllar	Karar Türleri ve Sayıları
2017	Tavsiye Kararı (1 Adet) Ret Kararı (4 Adet)
2018	Tavsiye Kararı (5 Adet) Ret Kararı (5 Adet) Kısmen Tavsiye - Kısmen Ret Kararı (1 Adet)
2019	Tavsiye Kararı (7 Adet) Ret Kararı (5 Adet) Kısmen Tavsiye - Kısmen Ret Kararı (1 Adet)
2020	Tavsiye Kararı (20 Adet) Ret Kararı (13 Adet) Kısmen Tavsiye - Kısmen Ret Kararı (1 Adet)
2021	Tavsiye Kararı (13 Adet) Ret Kararı (6 Adet)
2022	Tavsiye Kararı (5 Adet) Ret Kararı (4 Adet)
2023	Ret Kararı (1 Adet)
<b>Toplam</b>	<b>(92)</b>

**Kaynak:** <https://kararlar.ombudsman.gov.tr/>

Yukarıdaki tabloda 2017-2023 yılları arasında KDK'nın emlak vergisi özetinde verdiği kararlar tür ve sayılarına göre sınıflandırılmıştır. Toplam 92 adet karardan 52'si tavsiye kararı, 38 ret kararı ve 3 adet kısmen tavsiye kısmen ret kararı verilmiştir. Emlak vergisi hakkında en çok karar sayısı 34 ile 2020 yılına aittir. 2023 yılı henüz tamamlanmadığı için yok kabul edilirse en az karar 5 adet

ile 2017 yılında verilmiştir. 2020 yılından sonra emlak vergisi kararlarında azalma görülmektedir. Şikâyetlerin azalma eğiliminde olduğunu söyleyebilmek için erken olduğu düşünülmektedir.

## TARTIŞMA VE SONUÇ

Türkiye’de vergi yargısı mükellef ve vergi idaresi açısından en nihai ve bağlayıcı güçtür. Ancak, uzun sürmesi ve görece maliyetli olması, mükellefi farklı çözüm yollarına sevk etmektedir. KDK (Ombudsmanlık) Türk kamu yönetimine 2012 yılında girmiş mükellef haklarını korumayı amaç edinen önemli bir alternatiftir. İlk yıllarda bilinmese de özellikle son yıllarda KDK mükellef tarafından müracaat edilen bir kuruluş mahiyetine girmiştir. Bu çalışmada 3 önemli konu araştırılmıştır. Öncelikle Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık) ilgili mevzuatından hareketle; amacı, yetki alanları ve işleyiş biçimi incelenmiştir. KDK 20 iş bölümü başlığında şikâyetleri kabul etmektedir. KDK baş denetçi ve denetçileri görev paylaşımı yapmak suretiyle şikâyet tarihinden itibaren başlayarak 6 ay içinde karar vermeli ve kararlarını 30 gün içinde taraflara bildirmelidirler.

İkinci olarak, KDK yıllık raporlarından hareketle 2013-2021 arasındaki tüm şikâyet başvuruları mercek altına alınmış, bazı veriler tablo halinde sunulmuştur. 9 yıllık süreçte toplam 189.587 şikâyet başvurusu kabul edilmiştir. 187.532 başvurunun sonuçlandığı raporlardan anlaşılmaktadır. Bu tablo KDK’nın yüksek performansla faaliyetlerini yürüttüğünü göstermektedir. Başvurulardan 78.965 adedinin “ekonomi, maliye ve vergi” alanına ait olduğu gözlemlenmiştir. Oransal olarak tüm şikâyet başvurularının % 78,9’una tekabül etmektedir. Bu oran çok yüksek görünse de bunun temel sebebi 2020 yılında pandemi nedeniyle, vatandaşların kredi çekme taleplerinde yaşanan sorunların Ombudsmanlık kurumuna taşınmasıdır. Kredide yaşanan sorunlara ait şikâyetler “ekonomi, maliye ve vergi” başlığı altında değerlendirildiği için oran normalin çok üzerinde gerçekleşmiştir. 2021 ve 2022’de bu başlık altında yapılan başvurular 2020 öncesindeki rakamlara eşdeğer olarak gerçekleşmiştir. Salt vergi işlerine ait başvurular ise “ekonomi, maliye ve vergi” alanının %13,35’ini teşkil etmektedir. Bu oranın bazı yıllarda %24,5 seviyesine çıkabildiği görülmüştür.

Bu çalışma emlak vergisine dair kararlara odaklandığı için, KDK’nın resmi internet sitesinde “Kararlarımız” sekmesinde yayımlanan kararların tümü ince-



lenmiş, emlak vergisi ile ilgili olan tüm kararlar merccek altına alınmıştır. 2017-2023 yılları arasında toplam 9116 karar yayımlanmış, bu kararların 645'i "ekonomi, maliye ve vergi" alanına, 92 adedi emlak vergisine aittir. Yani ortalama her 100 karardan birisi emlak vergisine ait bir karardır. Açıkçası bu kendi seviyesinde küçümsenebilecek bir oran değildir. Dahası bu yıllar arası yayımlanan salt vergi kararları toplamının 182 olması emlak vergisi kararlarının payını daha net ortaya koymaktadır. En yakın vergi çeşidi olan gelir vergisinin karar sayısı bile 19 olarak gerçekleşmiştir. Emlak vergisi kararlarının 52 adedi tavsiye niteliğinde kararlar olduğu için mükellef haklarının korunmasına ciddi anlamda katkı sunduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin birçok konuda emlak vergisi için şikâyet müessesesini kullandıkları gözlemlense de muafiyet, indirimli oran ve iade talebi konularının zirvede olduğu açığa çıkmıştır.

Sonuç olarak KDK, vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda kayda değer bir katkıya sahiptir. Mükellefin farkındalığının arttığı nispette diğer vergi konularında da şikâyet sayısının artacağı düşünülmektedir. KDK'nın vergi konularında yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde daha objektif bir tavır sergileyebileceği öngörülmektedir. Zira KDK, idari bir mekanizma içinde kalmasının yanında, kararlarında bağımsız hareket etmektedir. Bu çalışma, KDK'nin vergilendirme yetkisini haiz kurumlarla mükellef arasında uzlaşmayı sağlamada etkili olduğunu ortaya koymuştur. Ancak KDK bünyesinde vergi ombudsmanı sıfatıyla yeni bir birimin kurulması ve vergilendirme sürecine hâkim uzman bir kadro oluşturulmasının isabetli olacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- ARSLANER, H. (2016). "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, (17), 273-300.
- ARIKBOĞA, Ü. (2016). Türkiye'de Belediyelerin Gelir Yapısı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri/Revenue Structure of Municipalities in Turkey: Problems and Solution Proposals. **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 13(33), 276-297.
- ARSLAN, A. (2021) Vergi Uyuşmazlıklarına Alternatif Çözüm Yollarının Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi. **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt No.: 17, Sayı No.: 203, 2021, s. 2737-2758.
- BALABAN, A. G. Ö., ve Üstün, Ü. S. (2018). Vergi Hukukunda Ombudsmanlık, **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 83, 491-513
- BEYCE, A. (2012). *Vergi Sorunlarının Çözümünde Kamu Denetçiliği Kurumu'Nun İşlevi (Doctoral dissertation, Bursa Uludağ University (Turkey))*.
- BOLAHATOĞLU, M. (2018). *Emlak Vergisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri (Doctoral dissertation, Bursa Uludağ University (Turkey))*.
- ÇİFTÇİ, T., & Organ, İ. (2015). Türkiye'de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 8(4), 127-147.
- ÇİFTÇİ, E. T. (2014). Çeşitli Ülke Mevzuatlarında Emlak Vergisi: Türkiye Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek lisans Tezi**
- GÜMÜŞKAYA, G. (2016). Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumu'na Başvurusu. **Journal of Istanbul University Law Faculty**, 74(1), 279-304.
- HACIKÖYLÜ, C., & Heper, F. (2010). Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. **Maliye Dergisi**, S:158, s:1-14
- HOŞ Z. M. (2014). Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulaması. **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, (114), 293-314.

- KAPLAN, O. (2020). Kamu Denetçiliği Kurumu Tarafından Verilen Tavsiye Kararlarının Hukuki İşlevi Ve Etkisi. *Ombudsman Akademik*, 7(13), 93-119.
- KARASU, M. A., & Karakaş, M. (2012). Belediyelerin Emlak Vergisindeki Gelir Kaybı: Şanlıurfa Belediyesi Örneği. *Maliye Dergisi*, 163, 431-448.
- KARCI, Ş. M. (2019). Vergi Ombudsmanı Kavramı Ve Türk Kamu Yönetiminde İşlevselliği. *EKEV Akademi Dergisi*, (79), 379-402.
- ÖZCAN, O. (2015). *Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Vergilendirme Açısından Etkinliğinin Analizi (Doctoral dissertation, Bursa Uludag University (Turkey))*.
- SAVAŞAN, F., Altundemir, M. E., & Ulupınar, A. (2012). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması. *Maliye dergisi*, 162, 126-144.
- ŞATAF, C., & AYGÜN, Ş. (2019). Türkiye’de Emlak Vergisine Yönelik Genel Bir Değerlendirme. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 11(1), 89-96.
- TÖREMEN, E. (2020). Emlak Vergisine Esas Arsa Birim Değerlerinin Belirlenmesindeki Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(1), 21-42.
- YAVAŞLAR, F. (2008). “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2), 309-337
- <https://www.ombudsman.gov.tr/Yayinlarimiz/YillikRapor>
- <https://kararlar.ombudsman.gov.tr/>