



Social Sciences Indexed

International
SOCIAL MENTALITY AND
RESEARCHER THINKERS JOURNAL
Open Access Refereed E-Journal & Refereed & Indexed
SMARTjournal (ISSN:2630-631X)



Architecture, Culture, Economics and Administration, Educational Sciences, Engineering, Fine Arts, History, Language, Literature, Pedagogy, Psychology, Religion, Sociology, Tourism and Tourism Management & Other Disciplines in Social Sciences

2019

Vol:5, Issue:22

pp.1219-1226

www.smartofjournal.com

editorsmartjournal@gmail.com

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE OMBUDSMAN

OMBUDSMAN IN THE SOLUTION OF TAX DISPUTES

Doç.Dr. Cem Barlas ARSLAN

Kırıkkale Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk ABD, Kırıkkale/Türkiye

ORCID: 0000-0002-0635-602X



Article Arrival Date : 01.07.2019

Article Published Date : 05.09.2019

Article Type : Research Article

Doi Number : <http://dx.doi.org/10.31576/smryj.329>

Reference : Arslan, C.B. (2019). "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Ombudsman", International Social Mentality and Researcher Thinkers Journal, (Issn:2630-631X) 5(22): 1219-1226

ÖZET

Türk-İslam Devletlerinde benzer uygulamalar görülmekle birlikte, modern anlamda ombudsmanlık, 1809 tarihli İsveç Anayasası'nda parlamentoya bağlı bir müessese olarak düzenlenmiştir. Ombudsmanlığın, günümüzde çok sayıda ülkede uygulaması bulunmaktadır. Türkiye'de 1970'li yıllardan itibaren gündeme gelen ombudsmanlık, 2012 yılında Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile hukuki olarak kurulmuş ve 2013 yılından itibaren de denetim ve gözetim faaliyetlerine başlamıştır. Kurum, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir.

Taraflarından birisini idarenin oluşturduğu vergileme sürecinde çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları, idari aşamada ve yargı aşamasında çözüme kavuşturulmaktadır. Ombudsmanlık, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından birisi olup vergi uyuşmazlıklarında yargı aşamasından önce son başvuru ve şikâyet mercii olarak işlev görmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ombudsman, Vergi Uyuşmazlıkları, İdari Çözüm

ABSTRACT

Although similar practices have been observed in the Turkish-Islamic States, the modern ombudsman has been organized as a parliamentary institution in the Swedish Constitution of 1809. Ombudsman's practice is nowadays in many countries. Ombudsman on the agenda since the 1970s in Turkey, was established in 2012 as a legal institution with the Ombudsman Law and from 2013 also began its audit and oversight activities. The Authority, all kinds of actions and operations of the administration and attitudes and behaviors; It is responsible for examining, investigating and giving suggestions to the administration within the scope of human rights-based justice.

In the process of taxation formed by one of the parties of the administration, various disputes arise. Tax disputes are resolved at administrative and judicial stages. The Ombudsman is one of the solutions of tax disputes at the administrative stage and acts as the last application and complaint authority in the tax disputes before the judicial phase.

Key words: Ombudsman, Tax Disputes, Administrative Solution

1. GİRİŞ

İdare, kamu gücünü kullanmaya haiz bir örgütlenmedir. İdare, kamu gücünü kullanırken hukuka uygun hareket etmek zorundadır. Hukuk sisteminin verdiği yetkilerin kullanılmasında, idarenin her tür eylem ve işlemi yine hukukun kısıtlarına ve denetimine tabidir.

Hukuk devletinin temel ilkelerinden olan idarenin denetimi çeşitli şekillerde gerçekleşir. Yasama organı tarafından yapılan denetime siyasi denetim, idarenin kendi bünyesindeki organlar tarafından yapılan denetime idari denetim, yargı organlarınca yapılan denetime ise yargı denetimi adı verilmektedir. İdarenin denetimi, faaliyetlerinin hukuka uygunluğu ve yerindeliği açısından gerçekleşmektedir.

Devlet mekanizmasının ilk olarak ortaya çıktığı dönemlerden itibaren, idarenin denetim ve gözetimi çeşitli vasıtalarla gerçekleşmiştir. Günümüzde ise denetimin kurumsallaşmış hali olarak ombudsmanlık müessesesi yaygınlaşmıştır. Dünyada çok sayıda ülkede farklı biçimlerde de olsa ombudsmanlık kurumuna rastlanmaktadır.

İlk olarak İsveç Kralı XII. Charles tarafından 1713 tarihinde gündeme gelen ombudsmanlık, daha sonra 1809 tarihli İsveç Anayasası'nda parlamentoya bağlı bir müessese olarak düzenlenmiştir. Türkiye'de de 1970'li yılların sonuna doğru tartışılmaya başlanan, çeşitli rapor ve politika metinlerinde gerekliliği vurgulanan ombudsmanlık müessesesi, 2012 yılında 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile hayata geçirilmiştir.

Ombudsman denetimi, vatandaşların kamu yönetimiyle ilgili sorunlarını devlete kolay bir şekilde iletebilmeleri açısından olanak sunarak, hukuk ve demokrasinin gerçekleşmesine katkı sağlamaktadır. Kurum, bir idari denetim ve çözüm mekanizması olarak; idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarına ilişkin şikâyetleri inceler, araştırır ve önerilerde bulunur. Vergi idareleri de bu kapsam dahilinde Kurum'un görev alanı içine girmektedir. Ombudsmanlık, mükellefler ile idare arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde etkinliği artabilecek bir mekanizma olarak dikkat çekmektedir.

2. KAMU DENETÇİLİĞİ

İsveç dilinde Ombudsman olarak ifade edilen ve Türkçe karşılığı Kamu Denetçisi olan müessese, günümüzde birçok ülkede işlerlik kazanmıştır.

İsveç Kralı XII. Charles, 1709 yılında gerçekleşen Poltova Savaşı'nda Ruslara yenilerek Osmanlı İmparatorluğu'na sığınmış ve bir süre Edirne'de kalmıştır. XII. Charles bu süreçte, 26 Ekim 1713 tarihli bir talimatıyla kendisini temsil ederek yönetimde denetim ve gözetim vazifesini ifa edecek birisinin ombudsman sıfatıyla atanmasını sağlamış, ombudsmanlık daha sonra 1809 tarihli İsveç Anayasası'nda parlamentoya bağlı bir müessese olarak düzenlenmiştir (Günaydın ve Coşkun, 2018: 16).

Ombudsmanlığın ortaya çıkışında Kral XII. Charles'ın Osmanlı yönetim sisteminden etkilendiği ifade edilmekle birlikte, Osmanlı öncesi Türk-İslam Devletlerinde de benzer bir müessesenin varlığı bilinmekte, uygulama Hisbe ve Kadı-Ulkudat olarak karşımıza çıkmaktadır (KDK, 2019: 10).

2.1. Kamu Denetçiliği Kurumu

Türkiye'de ombudsmanlık yeni bir müessese olmakla birlikte, geçmişte de gündeme gelmiştir. 1970'li yılların sonuna doğru ombudsmanlık tesis edilmesine yönelik bazı girişimler söz konusudur. Sonraki süreçte ise; 1982 Gerekçeli Anayasa Tasarısı, Kamu Yönetimi Araştırması (KAYA-1991) genel raporu gibi metinlerde ombudsmanlığın oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapılmıştır (Şengül, 2007: 135-136).

1996-2000 yıllarını kapsayan 7. Kalkınma Planı ve 2001-2005 yıllarını kapsayan 8. Kalkınma Planı içeriklerinde bir ombudsmanlık kurumunun oluşturulması hedef ve gereklilik olarak vurgulanmıştır. 55. Hükümet döneminde Adalet Bakanlığı bünyesinde bir ombudsman kanun tasarısı taslağı hazırlama komisyonu oluşturulmuş, çalışmalar Kamu Sözcülüğü Kanun Tasarısı Taslağı adı altında tamamlanmış ancak tasarı kanunlaşmamıştır. Daha sonra, 14.09.2000 tarihinde yeni bir kanun taslağı hazırlanmış fakat tasarı oylanamamış, 2004 yılında ise Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun Tasarısı'nın 42. maddesi ile her bölgede yerel yönetimlerin eylem ve işlemlerinden kaynaklanan sorunların çözümüne yönelik yerel

ombudsmanlıkların oluşturulması düzenlenmiş, fakat bu tasarı da Cumhurbaşkanı vetosu sebebiyle kanunlaşmamıştır (Şengül, 2007: 136). Ombudsmanlığa ilişkin nihai Kanun, 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu olarak 13.10.2006 tarih ve 26318 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Fakat bu Kanun, 25.12.2008 tarihinde Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.

Sonuçlanmayan birçok girişimin aksine, Türkiye'de ombudsmanlık müessesesinin tesisi 2012 yılında gerçekleşmiştir. Ombudsmanlık, Anayasa'nın 74. maddesine binaen, 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile 2012 yılında kurulmuştur.

Kamu Denetçiliği Kurumu, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bağlı bir denetim mekanizması olarak 2013 yılından itibaren faaliyetlerini sürdürmektedir. Kurum;

- ✓ İdarenin hizmet kalitesinin yükseltilmesine,
- ✓ İyi yönetim ilkelerinin yerleşmesine,
- ✓ İnsan haklarının gelişmesine,
- ✓ Hukukun üstünlüğünün sağlanmasına,
- ✓ Hak arama kültürünün yaygınlaşmasına,
- ✓ Şeffaf hesap verebilir, insan odaklı bir idarenin oluşmasına

katkı sağlamaya çalışmaktadır (KDK, 2019a).

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile Kurum tarafından yerine getirilecek görevler 4. maddede belirtilmiştir. Buna göre Kamu Denetçiliği Kurumu;

“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, kamunun ortak, sürekli ve kamusal bir ihtiyacını karşılayan ve idarî düzenleme, denetim ve gözetim altında kamu hizmeti yürüten özel hukuk tüzel kişilerinin, her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarına ilişkin şikâyetleri inceler, araştırır ve önerilerde bulunur...”

Anılan Yönetmeliğin 6. maddesinde belirtildiği üzere; *“Kurum, inceleme ve araştırma yaparken idarenin, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde; kanunlara uygunluk, ayrımcılığın önlenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmaması, eşitlik, tarafsızlık, dürüstlük, nezaket, şeffaflık, hesap verilebilirlik, haklı beklentiye uygunluk, kazanılmış hakların korunması, dinlenilme hakkı, savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, makul sürede karar verme, kararların gerekçeli olması, karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi, kişisel verilerin korunması gibi iyi yönetim ilkelerine uygun işlem ve eylem ile tutum veya davranışta bulunup bulunmadığını gözetir ve iyi yönetim ilkelerine uyar.”*

2.2. Kanuni Dayanak

Kamu Denetçiliği Kurumu, kanuni dayanağını Anayasa'nın 74. maddesinden almaktadır. Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı başlıklı 74. madde; *“Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler.”* biçimindedir.

Kurumun teşekkülü ve işleyişine yönelik düzenleme ise 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile hüküm altına alınmıştır. Kurumun amacı Kanun'un ilk maddesinde belirtildiği üzere;

“...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...” biçimindedir.

Kamu Denetçiliği Kurumu, 6328 sayılı Kanun’un 5. maddesine göre; idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir. Ancak; Yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler, Yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar ve Türk Silahlı Kuvvetleri’nin sırf askeri nitelikteki faaliyetleri, Kurumun görev alanı dışında bulunmaktadır.

Kurumun belirtilen görev ve faaliyetlerinde bağımsızlığı da yine 6328 sayılı Kanun 12. madde ile hüküm altına alınmıştır. Buna göre; “Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, Başdenetçiye ve denetçilere görevleriyle ilgili olarak emir ve talimat veremez, genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz”. Ayrıca Kanun, başdenetçi ve denetçiler için tarafsızlık ilkesine uygun davranmak zorunluluğu öngörmüştür.

3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE KAMU DENETÇİLİĞİ

Vergi uyuşmazlıkları, verginin tarafları olan vergi idaresiyle mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır. Genel olarak vergi uyuşmazlıkları; vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamalarından ortaya çıkmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2011: 52).

Vergi uyuşmazlıklarında esas itibariyle idari ve yargısal çözüm süreçleri bulunmaktadır. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünde; pişmanlık, cezada indirim, uzlaşma, hata düzeltme ve kamu denetçisine başvuru söz konusudur. İdari çözüm yollarından yararlanılabileceği gibi uyuşmazlıklar yargı aşamasında da giderilmeye çalışılmaktadır. Buna göre vergi mahkemeleri ilk derece yargı yeri olarak vergi uyuşmazlıklarının çözüm merciidir. Öte yandan üst yargı yeri olarak istinaf mahkemeleri ve temyiz yeri olarak ise Danıştay, vergi uyuşmazlıklarında görev yapmaktadır.

3.1. Kurum Kararlarının Kaynak Niteliği

Hukuk biliminde kaynak kavramı iki açıdan ifade bulmaktadır. Buna göre kaynaklar; yasama, yürütme ve yargı organlarını içerip hukuk kuralı koyan ve uygulayan organları belirtirken diğer bir yaklaşıma göre ise; kaynaklar hukuk kurallarının Anayasa, kanun, yönetmelik vb. somut biçimi olarak ifade edilmektedir (Karakoç, 2007: 79). Keza, hukukun kaynakları, hukuk kurallarını ortaya koyan kuralların dayanağını oluşturan hukuku doğuran kaynaklardır (Kızılot vd., 2008: 28).

Hukuk biliminin bir alt dalı olarak vergi hukukunun kaynakları da hukukun kaynaklarından farklı değildir. Vergi hukukunun kaynakları genel itibariyle birkaç sınıflamaya tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte geçerli olan ayırım; kaynakların hukuki niteliklerine yani bağlayıcılığına, diğer bir ifade ile yeni bir vergi kuralı koyup koymamasına göre bağlayıcı (asli) ve bağlayıcı olmayan (tali/yardımcı) kaynaklar olarak yapılmaktadır. Öte yandan vergi hukukunun kaynaklarını, üretildikleri organlara göre de ayırma tabi tutmak mümkündür.

Bağlayıcı olan kaynaklar ortaya yeni bir vergi normu getirirler. Bağlayıcı kaynaklar; mükellefleri, idareyi ve aynı zamanda yargı organlarını da bağlarlar. Bunlar; Anayasa, uluslararası antlaşmalar, kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, yönetmelik, bağlayıcı genel tebliğler, Anayasa Mahkemesi kararları, içtihadı birleştirme kararlarıdır. Bağlayıcı olmayan kaynaklar ise yardımcı kaynak niteliğine haizdirler. Bağlayıcı olmayan (açıklayıcı) genel tebliğler, genelgeler, genel yazılar, sirküler, özelgeler, diğer yargı kararları, doktrin ve Kamu Denetçiliği Kurum kararları bu sınıflandırmada yer almaktadır. Kurum kararları zaten tavsiye kararı niteliğine sahip olup idarelerin kararlara uyma zorunluluğu bulunmamaktadır.

3.2. Başvuru Usulü

Kamu Denetçiliği Kurumu, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, diğer idari çözüm yollarından sonuç alınamaması durumunda, dava açılmasından önce başvuru merciidir (6328 sayılı Kanun, md. 17/4). Bu kuralın istisnası olarak telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali bulunan durumlarda, idari başvuru yolları tüketilmese dahi kurum, başvuruları kabul edebilmektedir.

Belirtmek gerekir ki vergi uyuşmazlıklarında dava yoluna gidilmesinden önce idari çözüm yollarına gidilmesi zorunlu değildir. Ancak, Kamu Denetçisine başvuru açısından bu zorunluluk getirildiği için idari çözüm sürecinin tamamlanmış olması gerekmektedir. Bu durum ise kanımızca yargının iş yükünün hafiflemesinde etken bir rol oynamaktadır. Normalde idari çözümü tercih etmeyecek mükellefler kamu denetçisine başvuru niyetiyle hareket ettiklerinde, uyuşmazlığı yargıya taşımak yerine idari aşamada çözüm arayışına gireceklerdir.

Kamu denetçisine gerçek veya tüzel kişilerin başvuru olanağı bulunmaktadır. Şikâyet bizzat şikâyet sahibi tarafından yapılabileceği gibi kanuni temsilci veya vekil tarafından da yapılabilmektedir. Başvuranın talebi olması durumunda başvuru gizli tutulur (6328 sayılı Kanun, md. 17/1). Diğer taraftan başvurunun Türkçe yapılması gerekmekte ve yönetmelikte belirlenen şartlara uyulmak kaydıyla elektronik ortamda da başvuru yapılabilmektedir (6328 sayılı Kanun, md. 17/2).

Başvurularda; belli bir konuyu içermeyenler, yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarınca karara bağlanmış uyuşmazlıklara ilişkin olanlar, başvuruların şekle ilişkin hükümlere uygunsuz olması ve sebepleri, konusu ve tarafları aynı olanlar ile daha önce sonuçlandırılanlar inceleme dışı tutulmaktadır. Kamu Denetçiliği Kurumu'na, illerde valilikler, ilçelerde ise kaymakamlıklar aracılığıyla da başvuru yapılabilmektedir (6328 sayılı Kanun, md. 17/5).

3.3. Başvuru Süreci ve Dava Açma İlişkisi

Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru yapılabilmesi için önce diğer idari çözüm yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir. İdarenin vereceği cevabın tebliğ tarihinden itibaren ya da idare başvuruya 60 gün içinde cevap vermediği takdirde ise bu sürenin bitmesinden itibaren 6 ay içinde Kuruma başvuru yapılabilmektedir (6328 sayılı Kanun, md. 17/7). Başvuru tarihi ise dilekçenin Kuruma, valilik veya kaymakamlıklara verildiği, diğer hâllerde başvurunun Kuruma ulaştığı tarih olmaktadır (6328 sayılı Kanun, md. 17/7).

Kamu denetçiliği Kurumu'na vergi uyuşmazlıklarından ötürü dava açma süresi içinde yapılan bir başvurularda, dava açma süresi durmaktadır (Uz, 2018: 59-73). Kurumun, inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden itibaren 6 ay içinde sonuçlandıramaması halinde de durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlamaktadır (6328 sayılı Kanun, md. 21/3). Netice itibarıyla Kuruma başvuru vergi hukuku açısından dava açma süresini durduran hâller arasında yer almaktadır.

3.4. Şikâyetin İncelenmesi

Uyuşmazlıklara yönelik olarak kabul edilen başvurulara ilişkin şikâyet konusu, Kurum tarafından incelenmektedir. Kurum, inceleme ve araştırmasını başvuru tarihinden itibaren en geç 6 ay içinde sonuçlandırır (6328 sayılı Kanun, md. 20/1).

Şikâyetlerin inceleme sürecinde, Kurumun inceleme ve araştırma konusu ile ilgili olarak istediği bilgi ve belgelerin, bu isteğin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde verilmesi zorunlu olup haklı bir gerekçe olmaksızın bu zorunluluğa uyulmaması halinde ise ilgili mercide soruşturma açılmaktadır (6328 sayılı Kanun, md. 18/1). Devlet sırrı veya ticari sır niteliğindeki bilgi ve belgeler, yetkili mercilerin en üst makam veya kurulunca gerekçesi belirtilmek suretiyle verilmeyebilir. Ancak, Devlet sırrı niteliğindeki bilgi ve belgeler Başdenetçi veya görevlendireceği denetçi tarafından yerinde incelenebilir (6328 sayılı Kanun, md. 18/2). Diğer taraftan belirtmek gerekir ki Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde hüküm bulan vergi mahremiyeti, araştırma ve

inceleme esnasında, şikâyetçi mükellefin vergi mahremiyeti kapsamındaki verilerine erişebilecek olan kamu denetçileri için de geçerlidir.

İnceleme aşamasında Kurum, şikâyet konusuyla ilgili olarak bilirkişi görevlendirmesi yapabileceği gibi tanık ya da ilgili kişilerin sözlü ve yazılı beyanlarına başvurabilir (6328 sayılı Kanun, md. 19). Vergi Usul Kanunu'nun vergi kanunlarının uygulanması ve ispat başlıklı 3. maddesinde hüküm altına alınan; "...*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*" hükmü uyarınca kamu denetçisinin tanık dinleme yetkisi, vergi uyuşmazlıkları açısından vergiyi doğuran olay ile açık ilgisi bulunmayanlar için uygulama alanı bulamayacaktır.

3.5. Karar

Kurum tarafından kabul edilen şikâyetlere yönelik olarak yapılan inceleme ve araştırma sonucunda tavsiye, ret, dostane çözüm veya karar verilmesine yer olmadığına dair karar verilmektedir.

Tavsiye kararı (Yönetmelik md. 32) uyarınca idareye; hatalı davranıldığına kabulü, zararın tazmini, işlem yapılması veya eylemde bulunulması, mevzuat değişikliğinin yapılması, işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya düzeltilmesi, uygulamanın düzeltilmesi, tedbir alınması biçiminde veya benzer tavsiye kararları verilmektedir. İlgili merci, tavsiye doğrultusunda tesis ettiği işlemi, aldığı önlemleri veya tavsiye edilen çözümü uygulanabilir nitelikte görmediği takdirde bunun gerekçesini 30 gün içinde Kuruma bildirmektedir.

Ret kararı (Yönetmelik md. 33), inceleme ve araştırma sonucunda şikâyetin yerinde olmadığı kanaatine varılması hâlinde verilmektedir.

Dostane çözüm kararı (Yönetmelik md. 33/A), şikâyet konusu talebin ilgili idare tarafından yerine getirilmesi veya şikâyetin çözüme kavuşturulduğunun taraflarca Kuruma bildirilmesi durumunda verilmektedir.

Karar verilmesine yer olmadığına dair karar (Yönetmelik md. 34) ise; şikâyetçinin dostane çözüm kararı verilebilecek durumlar haricinde şikâyetinden vazgeçmesi, gerçek kişi şikâyetçinin ölümü, tüzel kişi şikâyetçinin tüzel kişiliğinin sona ermesi veya inceleme ve araştırma devam ederken şikâyet konusu hakkında dava açılması durumlarında verilmektedir. Ancak, bu hususta belirtmek gerekir ki inceleme ve araştırma devam ederken şikâyet konusuyla ilgili olarak dava açılmasında, Kurum inceleme ve araştırmasını dava sonuçlanıncaya kadar bekletebilir veya şikâyet başvurusunun mahiyetine göre inceleme ve araştırmasını sonlandırabilir. Bekletilen şikâyet başvurusu hakkında kesinleşen dava sonucuna göre Kurum, inceleme ve araştırmayı karara bağlamaktadır (Yönetmelik md. 29).

Kurum tarafından verilen kararlara yönelik olarak; ilgili idare kararı uygulayabileceği gibi uygulanabilir nitelikte görmediği takdirde de bunun gerekçesini 30 gün içinde Kuruma bildirmektedir (6328 sayılı Kanun, md. 20/3). İlgili idare, Kurumun önerisi üzerine 30 gün içinde herhangi bir işlem tesis etmez veya eylemde bulunmaz ise durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlamaktadır (6328 sayılı Kanun, md. 21/2). Diğer taraftan, Kurum tarafından ret kararının verilmiş olması durumunda, durmuş olan dava açma süresi gerekçeli ret kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlamaktadır (6328 sayılı Kanun, md. 21/1). Başdenetçilik, kararın verilmesinden sonra sonucu etkileyebilecek bilgi ve belgelerin ortaya çıkması durumunda şikâyet hakkında yeniden inceleme ve araştırma yapabilir (Yönetmelik, md. 39).

3.6. Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Karar Örnekleri

Kurum tarafından vergi uyuşmazlıklarına yönelik olarak verilen bazı kararların kısaca konusu ve verilen kararlar şöyledir (KDK, 2019b):

- ✓ Hesap hatasından ötürü fazla ve yersiz ödenen tapu harcı iadesi – *Tavsiye*
- ✓ Taşınmazın emlak vergisi muafiyeti istemi – *Tavsiye*
- ✓ Emlak Vergisi Kanunu uyarınca indirimli bina vergisinden yararlanma istemi – *Tavsiye*
- ✓ Emlak Vergisi Kanunu uyarınca indirimli bina vergisinden yararlanma istemi – *Tavsiye*
- ✓ Emlak Vergisi Kanunu uyarınca indirimli bina vergisinden yararlanma istemi – *Kısmen Kabul Kısmen Ret*
- ✓ İdarece tarhiyatın iptali istemi – *Ret*
- ✓ Vergi ihbarında bulunan şikâyetçinin ihbarla ilgili kendisine bilgi verilmesine ilişkin istemi – *Ret*
- ✓ Takdir Komisyonu kararı ile tahakkuk ettirilen vergi ve cezalardan kaynaklanan mağduriyetin giderilmesi istemi – *Ret*
- ✓ Motorlu taşıtlar vergisinin iadesi istemi – *Tavsiye*
- ✓ Bina vergisi mükellefi olan şikâyetçinin sehven ödediği arsa vergilerinin mahsup edilerek emsal konut sahibi komşularının ödediği tutarda bina vergisi ödeme istemi – *Ret*
- ✓ AB Çerçeve Programı kapsamında hazırlanan araştırma projesi kapsamında elde edilen gelirden yapılan stopajın iadesi istemi – *Ret*
- ✓ Gelir Vergisi Kanunu uyarınca engellilik indirimi – *Tavsiye*
- ✓ Motorlu taşıtlar vergisi – *Dostane Çözüm*
- ✓ Emlak Vergisi Kanunu uyarınca indirimli bina vergisinden geçmişe dönük yararlanma istemi – *Tavsiye*
- ✓ Tahakkuk ettirilen emlak vergisinin iptali istemi – *Tavsiye*
- ✓ Emlak vergisi ve vergi ziyayı cezalarının kaldırılması istemi – *Tavsiye*
- ✓ Emlak vergisinden muaf tutulma istemi – *Tavsiye*
- ✓ Emlak Vergisi Kanunu uyarınca indirimli bina vergisinden yararlanma istemi – *Tavsiye*
- ✓ Vergi borçlarının silinmesi istemi – *Dostane Çözüm*

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun yayınladığı kararlardan incelendiği üzere, vergi uyuşmazlıklarında çoğunlukla emlak vergisine ilişkin uyuşmazlıklar, özellikle de indirimli bina vergisi uygulamasının şikâyet konusu olduğu görülmektedir. Keza, indirimli bina vergisi uygulaması belediyeler ile mükellefler arasında sorun teşkil eden bir alandır. Kurum kararları ise genel itibariyle şikâyetin kabulü ve tavsiye kararı niteliğinde olmuştur.

4. SONUÇ

Ombudsmanlık uygulaması, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde etkin bir mekanizmaya dönüşebilir. Özellikle bu açıdan ombudsmanlık uygulamasının mükelleflere daha iyi tanıtılması ve anlatılması kanımızca önem taşımaktadır. Özellikle yargı organlarının iş yükünün fazla olması, son yıllarda vergi mahkemelerinde açılan dava sayısındaki artış ve benzeri durumlar dikkate alındığında, bir idari çözüm yeri olarak ombudsmanlığın önemi daha da artmaktadır. Daha önce ifade edildiği üzere, vergi uyuşmazlıklarında dava yoluna gidilmesinden önce idari çözüm yollarına gidilmesi zorunlu değildir. Ancak, Kamu Denetçisine başvuru açısından idari çözüm yollarının tüketilmesi zorunluluğu getirildiği için bu durum ise kanımızca yargının iş yükünün hafiflemesinde etken bir rol oynamaktadır. Normalde idari çözümü tercih etmeyecek mükellefler kamu denetçisine başvuru niyetiyle hareket ettiklerinde, uyuşmazlığı yargıya taşımak yerine idari aşamada çözüm arayışına gireceklerdir.

Türkiye’de ombudsmanlık nispeten yeni bir uygulamadır ve çok fazla bilinmemektedir. Bu açıdan, mükelleflere ombudsmanlık müessesesinin anlatılması ve tanıtılması, mükelleflerin bu açıdan bilinçlendirilmesi önemlidir. Keza, vergi uyuşmazlıklarında aktif rol alacak bir ombudsmanlık, mükellef haklarına katkı sağlayacağı gibi mükellef uyumunu da artıracaktır.

KAYNAKÇA

GÜNAYDIN, H. & COŞKUN, B. (2018). “İsveç Kralı XII. Charles’ın (Demirbaş Şarl) Osmanlı Devleti’ne İlticası (1709-1714) ve İltica Sürecinde Ülkesinde Ombudsman Görevlendirmesine İlişkin Bir Değerlendirme”, Ombudsman Akademik Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 9, Temmuz – Aralık, ss. 15-73.

KARAKOÇ, Y. (2007). Genel Vergi Hukuku, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

KDK, Kamu Denetçiliği Kurumu. (2019). Rehber, www.ombudsman.gov.tr/rehber-sikca-sorulan-sorular/index.html.

KDK, Kamu Denetçiliği Kurumu. (2019a). Kurumsal, www.ombudsman.gov.tr/hakkimizda/index.html.

KDK, Kamu Denetçiliği Kurumu. (2019b). Karar Örnekleri, www.ombudsman.gov.tr/index.html.

KIZILOT, Ş., ŞENYÜZ, D., TAŞ, M. & DÖNMEZ, R. (2008). Vergi Hukuku, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

KIZILOT, Ş. & KIZILOT, Z. (2011). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 19. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

ŞENGÜL, R. (2007). “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Etkin Denetlenmesinde Yeni Bir Kurum: Kamu Denetçiliği Kurumu”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 2, ss. 126-145.

UZ, B. (2018). “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumuna Yapılan Başvuruların Dava Açma Süreleri Üzerine Etkisi”, Ombudsman Akademik Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 8, Ocak – Haziran, ss. 59-73.