

TÜRKİYE'DE VERGİ OMBUDSMANLIĞININ UYGULANABİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

An Assessment on the Applicability of Tax Ombudsman in Türkiye

Doç. Dr. Selçuk BUYRUKOĞLU* Dr. Öğr. Üyesi Mahmure EŞGÜNOĞLU BULMUŞ**
Arş. Gör. Furkan Şükrü BOZKURT***

Geliş Tarihi: 23.01.2025 | Yayına Kabul Tarihi: 14.05.2025

Öz

İdare ile vatandaş arasında ortaya çıkan ihtilafların çözümünde, idari ve yargısal çözüm yolları bulunmaktadır. Devlet yapısının karmaşıklığı, sunulan kamu hizmetlerinin zamanla artması, mevzuatın anlaşılır olmaması, denetim yollarının yetersiz olması, iş yükünün fazla olması gibi nedenler vatandaşların hak aramasını zorlaştırmakta ve çözüme ulaşması zaman almaktadır. Tüm bu ihtiyaçlar doğrultusunda hak arama yollarından biri olarak kamu denetçiliği kurumu (ombudsmanlık) ortaya çıkmıştır. İlk olarak İsveç'te 1713 yılında kurulan ombudsmanlık kurumu, birçok farklı ülkede çeşitli isimlerle uygulanmaktadır. Türkiye'de ise çalışmalarına 1990'lı yıllarda

Abstract

There are administrative and judicial solutions for resolving disputes that arise between the administration and citizens. Reasons such as the complexity of the state structure, the increase in public services provided over time, the lack of clarity of legislation, inadequate means of auditing, and excessive workload make it difficult for citizens to seek their rights and take time to reach a solution. In line with all these needs, the institution of public auditing (ombudsman) has emerged as one of the ways to seek rights. The ombudsman institution, first established in Sweden in 1713, is implemented under various names in many different countries. In Türkiye, its

* Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, sbuyrukoglu@cumhuriyet.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4335-1575

** Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, mesgunoglu@cumhuriyet.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4830-8883

*** Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, fsbozkurt@cumhuriyet.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5475-1120

başlanmış olmasıyla birlikte tam olarak 2013 yılında faaliyete geçmiştir.

Bu çalışmada, Türkiye'de ombudsmanlık kurumunun işleyişi, etkinliği ve ayrı bir ihtisaslaşmış vergi ombudsmanlığı kurumu uygulaması olan seçilmiş ülke örneklerine istatistiki veriler ışığında değinilmiştir. Özellikle gelişmiş birçok ülkede devletin erkleri arasında yasama, yürütme ve yargının yanında dördüncü bir erk olarak ombudsmanlığın da kabul edilmesi, vergi ombudsmanlığı hususunu gündeme getirmektedir. Bu açıdan gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan Türkiye'de özel ve ihtisaslaşmış bir vergi ombudsmanlığı kurumunun uygulanabilirliğinin araştırılması çalışmanın temel amacıdır. Bu amaca ulaşmak için çalışmada yöntem olarak; nicel araştırma yöntemlerinden betimsel analiz tekniği kullanılmıştır. Bu kapsamda seçilmiş ülkelerin 2018-2023 yılları arasında vergi ombudsmanlığı kurumlarına ait istatistiksel veriler tablolar yardımıyla sunulup değerlendirilmiştir. Türkiye'de ise Kamu Denetçiliği Kurumu'nun 2013-2023 yılları arasındaki verileri ele alınmıştır. Türkiye'de vergi ile ilgili şikâyetler genel ombudsmanlık kurumunun alt başlıklarından biri olan "Ekonomi, Vergi ve Maliye" başlığı altında incelenmektedir. Çalışmada, Türkiye'de genel ombudsmanlık kurumundan bağımsız bir vergi ombudsmanlığı kurumuna ihtiyacın günümüz şartlarında gerekli olmadığı sonucuna varılmakla birlikte, şikâyet sayısının artması ihtimaline karşı vergi alanında uzmanlaşmış elemanların yer aldığı pilot bir vergi ombudsmanlığı kurumu oluşturulabilir. Böyle bir uygulamanın sonunda ülke deneyimleri gözlemlenerek bağımsız bir vergi ombudsmanlığı kurumunun gerekliliği/etkinliği hakkında daha net karar verilebilecektir.

Anahtar Kelimeler: Ombudsman, Vergi Ombudsmanı, Kamu Denetçiliği Kurumu, Türkiye, Seçili Ülkeler

work began in the 1990s and it became fully operational in 2013.

In this study, the functioning and effectiveness of the ombudsman institution in Türkiye and selected country examples with a separate specialized tax ombudsman institution application are discussed in the light of statistical data. Especially in many developed countries, the acceptance of the ombudsman as the fourth power in addition to the legislative, executive and judicial powers of the state brings the issue of tax ombudsman to the agenda. In this respect, the main objective of the study is to investigate the applicability of a special and specialized tax ombudsman institution in Türkiye, which is among the developing countries. In order to achieve this goal, descriptive analysis technique, one of the quantitative research methods, was used as a method in the study. In this context, statistical data on the tax ombudsman institutions of selected countries between 2018-2023 were presented and evaluated with the help of tables. In Türkiye, the data of the Ombudsman's Office between 2013 and 2023 were analyzed. In Türkiye, tax-related complaints are examined under the heading of "Economy, Tax and Finance", which is one of the subheadings of the ombudsman institution. The study concluded that the need for a tax ombudsman institution independent of the ombudsman institution in Türkiye is not necessary under today's conditions and that the current practice should continue.

Keywords: Ombudsman, Tax Ombudsman, Ombudsman Institution, Türkiye, Selected Countries

GİRİŞ

İdare ile vatandaş arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde idari ve yargısal denetim yolları dışında, idarenin işleyişi ile ilgili şikâyetleri incelemek üzere kamu denetçiliği kurumu adıyla yeni bir bilgi edinme ve hak arama yolu kurulmuştur. Ombudsmanlık kurumu, 1982 Anayasası'nın 74. maddesine 7/5/2010 tarihli değişiklikle dilekçe, bilgi edinme ve **kamu denetçisine** başvurma hakkı eklenerek, anayasal bir kurum niteliğine sahip olmuştur. Son olarak, 29/6/2012 tarihinde yayımlanan 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kanunu ile yürürlüğe girmiştir.

Kamu Denetçiliği Kurumu toplamda 22 başlıktan oluşan şikâyet başvuru sistemine göre inceleme/değerlendirme yapmaktadır. Ekonomi ve özellikle vergi alanının ayrı bir uzmanlık gerektirmesi nedeniyle ombudsmanlık kurumundan bağımsız bir vergi ombudsmanlığına ihtiyacın olup olmadığı günümüz itibarıyla tartışılmaktadır. İngiltere, Kanada, İtalya, ABD, İspanya, Hindistan gibi birçok ülke bağımsız bir vergi ombudsmanlığını uygulamaktadır. Ancak, bu ülkelerdeki veri kısıtı nedeniyle, çalışmada şikâyet sayısı ve şikâyetlerin çözüm sayısına ulaşılan Avustralya, Güney Afrika ve Pakistan olmak üzere üç ülkenin 2018-2023 yılları arasında vergi ombudsmanlığı kurumlarına ait istatistiksel veriler ışığında kurumun etkinliği değerlendirilmiştir. Türkiye'de ise vergi ile ilgili şikâyetler ombudsmanlık kurumunun "Ekonomi, Maliye ve Vergi" alt başlığında incelenip değerlendirilmektedir. Bu başlık adı altında yapılan başvurular, toplam başvurunun %5,24 ile 6. sırada yer almaktadır. Yine bu başlığa en fazla başvurunun yapıldığı yıl Covid-19 salgının getirdiği ekonomik sorunlar nedeniyle 2020 yılında yapılmıştır.

Sonuç olarak çalışmada, Türkiye'de bağımsız bir vergi ombudsmanlığı yerine uygulamanın mevcut haliyle devam etmesinin daha faydalı olacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte gelecekte vergi alanındaki şikâyet sayısının artması durumu da göz önünde bulundurularak pilot bir vergi ombudsmanlığı kurumunun oluşturulması bağımsız bir vergi ombudsmanlığına ihtiyacın olup olmadığı konusunda daha net bir fikir verebilecektir.

1. KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE

1.1. Ombudsmanlık ve Ombudsman Kavramı

1713 yılında İsveç'te kurulan ve 1809 yılında İsveç Anayasasına girerek anayasal bir kurum niteliği kazanan Ombudsman müessesesi, ülkemizde 2006'da yapılan yasa ile yürürlüğe girmiş, ancak Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilince, Anayasa değişikliği yapılarak bu kurum Kamu Denetçiliği adı altında Anayasa'da yer almıştır (Beyce, 2012: 1-2).

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 (Arslan, 2019: 1219).

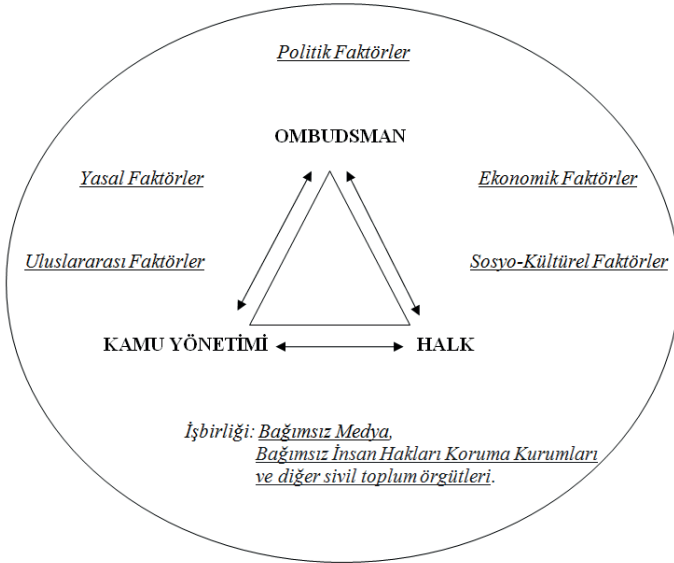
Ombudsmanlık, genel olarak bireyi devletin diğer kurumlarından koruyan bir devlet kurumudur. Ombudsman ise daha çok, çeşitli idarî birimlerce kendi işlerine ilişkin işlemler hakkında halkın şikâyetlerini götürdüğü özel bir birim ya da özel bir memuru ifade eder. Başka bir tanıma göre **ombudsman**; “ilke olarak parlamento tarafından atanan, ancak hükümete karşı olduğu kadar parlamentoya karşı da bağımsız olan, yönetimin mağdur ettiği bireylerin hiçbir şekle bağlı olmaksızın yaptıkları şikâyetler üzerine harekete geçen, geniş bir soruşturma ve araştırma yetkisi ile donatılmış, yönetimin yaptığı haksızlıkları ortaya koymak, takdir yetkisinin kötüye kullanılmasını engellemek, mevzuata saygılı olmayı ve uygun hareket etmeyi temin etmek, icrai karakter taşımayan önerilerde bulunmak, hakkaniyet tedbirleri salık vermek ve nihayet kamu hizmetlerinin daha iyi görülmesi için gerekli reformların yapılması önerilerinde bulunmak amaçlarını güden bir ya da birkaç kamu görevlisidir” (Bayer, 2018: 106).

Kamu Denetçiliğine ilişkin hukuki mevzuat 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanunda; kanunun amacına, kapsamına, kurumun görevlerine, başdenetçilik birimi, görevleri ve seçimine, kuruma yapılacak başvuruların usul ve esaslarına, kurum bünyesinde çalışacak personelin atanma usullerine yer verilmiştir.

Şekil 1'de Ombudsmanlık müessesesinin kamu yönetimi ve halk ile olan ilişkisine yer verilmiştir. Bu şekle göre belirtilen değişkenler arasında karşılıklı

ilişki mevcuttur. Yani, halk ile kamu yönetimi arasında, kamu yönetimi ile ombudsman arasında ve ombudsmanla halk arasında ilişkiden bahsedilmektedir. Bu ilişki şekilde gösterilen “ombudsman üçgeni”nde ifade edilmiştir. Bu üçgen ile ombudsmanlık müessesesi bürokrasi ve halkın işlemlerini kolaylaştıran bir kurum olarak görülmektedir. Bu ilişkinin etkinliği konusunda ise yasal, uluslararası, ekonomik ve sosyo-kültürel faktörler ön plana çıkmaktadır. Ayrıca, bu faktörleri yerine getirirken medya organları, insan haklarını koruma kurumları ve sivil toplum örgütleri ile işbirliği içine girerek beraber çalışmakta ve etkisini daha da artırmaktadır (Özcan, 2015: 43-45).

Şekil 1: Ombudsman Üçgeni



Kaynak: Özcan, 2015: 44

Ombudsman, halk açısından bakıldığında; adaletin yerine getirildiği, bürokratik kuruluşlarca hizmetlerinden yararlanan kişilere iyi, zamanında ve haklarına saygılı bir şekilde hizmet götürülmesi güvencesi veren; bürokrasiler açısından ise, işlemlerin yapılışı sırasında saptanmamış yanlışlıkların sonradan tespitini ve düzeltilmesini sağlayan iki yönlü bir denetim sistemidir (Yüce ve Altunay, 2011: 121).

1.2. Ombudsmanlık Müessesesinin Tarihsel Gelişimi

Modern anlamda ombudsmanlık (kamu denetçiliği) müessesesi ilk olarak 1713 yılında İsveç'te kurulmuştur. Fakat ombudsmanlık müessesesine benzer kurumlar, tarih boyunca farklı medeniyetlerde ortaya çıkmıştır. Bunlardan biri; Sparta Uygarlığında (M.Ö. 10-2. yüzyıl) üst düzey 5 yargıçtan oluşan “Eforlar” iken bir diğeri Roma Krallığı döneminde M.Ö. 5. yüzyıla kadar uzanan “Tribün” kurumudur. M.Ö. 206 – M.S. 220 tarihleri arasında Çin'de hüküm süren Han Hanedanlığında da “Control Yuan” adındaki kurum, ombudsmanlık kurumunun ilk görünümlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Control Yuan kurumu, günümüzde de faaliyet göstermekte olup Çin Halk Cumhuriyeti'nde hükümetin 5 ana organından biridir. Kurumun temel görevi; hükümetin diğer 4 organını denetlemektir. 17. yüzyılda Amerika kolonilerinde yer alan “Censors” kurumu da ombudsman müessesesine benzer bir başka örnektir (Özcan, 2015: 47).

Ombudsmanlık müessesesine benzer yargı organları, Türk-İslam devletlerinde de mevcuttur. Kadı-ul Kuzat, Hisbe Teşkilatı (Muhtesip Kurumu), Ahilik, Şurta Teşkilatı, Kazaskerlik, Sulh Meclisi, Divan-ı Mezalim ombudsmanlık benzeri yargı organlarına örnektir. Hz. Ömer'in halifeliği döneminde (634-644) kurumsallaşan Hisbe Teşkilatı, Türk-İslam tarihinde ombudsmanlık müessesesine benzer ilk kurumdur. Bu kurumda görevli olan memurlara; “muhtesip” adı verilmektedir. Başta ekonomi olmak üzere toplumsal hayattaki birçok alanda muhtesipler adaleti sağlamak adına görevlidir. Görev alanları ağırlıklı olarak kamu hukukuyla ilgilidir. İdare hukukunda yetki alanlarını aşan hususları ise; mahkemeye iletmekle görevlilerdir (Doğan, 2015: 332-333). Bu müessese, sonrasında Abbasi, Endülüs Emevileri, Memlukler ve Osmanlı Devleti'nde de varlığını sürdürmüştür (Habergetiren ve Yalnız, 2021: 284).

Abbasiler Devleti'nde 8. yüzyılda kurulan, kadıların kadısı veya başkadı, başyargıç anlamlarına gelen kadı-ul kuzat (bazı kaynaklarda kadıl kudat olarak da adlandırılmaktadır) ombudsmanlığa benzer kurumlardan biridir. Bilinen ilk kadı-ul kuzat, 8. yüzyılın sonunda atanan Ebu Hanife'nin öğrencisi Ebu Yusuf'tur (Göl, 2018: 16).

Osmanlı'da ise; “kadı-ul kuzat” adında bir kurumun varlığı tartışmalıdır. Yaygın görüş; Osmanlı'da bu isimde bir kurum olmamasına karşın Abbasiler'de ve diğer Müslüman devletlerde yer alan kadı-ul kuzat müessesesinin yetkisini Osmanlı'da

ilmiye sınıfına mensup kazaskerler ve şeyhülislamlar tarafından kullanıldığıdır (Ortaylı, 2017: 25).

Ahilik kurumu; Selçuklu ve özellikle Osmanlı Dönemi'nde sanat, zanaat ve esnafılık gibi serbest meslek faaliyetlerine ilişkin iktisadi, dini ve ahlaki kurallar koyarak bu meslekleri sosyal bir statüye kavuşturan meslek örgütüdür. Günümüzdeki meslek odaları, sendikalar ile ticaret ve sanayi odalarına benzer bir yapıya sahiptir. Aynı zamanda ahilik kurumu; vatandaş ile idare arasında meydana gelen uyuşmazlıklarda vatandaşın yanında yer alarak savunuculuğunu yapmıştır. Ayrıca vatandaş ile satıcı, üretici ile satıcı, üretici ile tüketici arasındaki uyuşmazlıkları çözmek konusunda hakemlik görevini de yürütmüştür. Bu açıdan bakıldığında ahilik kurumunun, ombudsmanlık faaliyetini yürüttüğü görülmektedir (Özcan, 2015: 55).

Kazaskerlik (kadı asker) kurumu Osmanlı'da, Orhan Gazi Dönemi'nde (1324-1362) oluşturulmuş bir kurumdur. Osmanlı'nın yükselme döneminde önemli bir kurum olarak varlığını sürdürmüştür. Öyle ki; Fatih Sultan Mehmed Dönemi'nde (1451-1481) Anadolu ve Rumeli kazaskerlikleri kurulmuştur. Günümüzde Adalet Bakanlığı ile Hakim ve Savcılar Kurulu'nun yetkisini haiz olan kazaskerlik kurumunun en önemli görevlerinden biri kadı atamalarıdır. Dolayısıyla kadıların üzerinde bir merci olarak denetimi söz konusudur. Bu açıdan kadıların verdiği kararları bozma, yeni karar verme gibi yetkileri bulunmaktadır. Bunun yanı sıra kadılara ilişkin şikâyetler de kazaskere yapılmaktaydı. Dolayısıyla kazaskerlik kurumu; ombudsmanlığın Osmanlı'daki bir örneği olarak varlığını sürdürmüştür. Fakat özellikle Kanuni Sultan Süleyman Dönemi'nde (1520-1566), başta kadı atamaları olmak üzere şeyhülislamın görev ve yetkilerinin artmasıyla birlikte kazaskerlik kurumu, eski gücünü ve önemini yitirmeye başlamıştır (Feyzioğlu, 2010: 5-7).

Sulh meclisi (uzlaştırma heyeti); bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda kadının, uyuşmazlığın taraflarına yaptığı çağrı sonucunda oluşturulan bir heyettir. Mahkemeye konu olan bazı davalar hakimın kararıyla değil, bu heyet aracılığıyla çözümlenmektedir. Uyuşmazlıklar bu heyet tarafından çözülürken taraflar haklarına asgari düzeyde ulaşmak için gerekli fedakârlıkta bulunarak uzlaşmaktadır. Bu sayede taraflar haklarına süratle ulaşırken mahkemelerin iş yükü de ciddi ölçüde azalmaktadır (Özcan, 2015: 56).

Divan-ı Mezalim (haksızlıklar divanı); Osmanlı Devleti'nde resmi görevlilerin zulümlerini önlemek, doğru yola iletmek ve onları kontrol etmek amacıyla halife tarafından oluşturulmuş şikâyet mahkemeleridir. Bu mahkemeye genellikle vezir, vali veya saraydan üst düzey yönetici başkanlık ederdi. Bu mahkemelerin diğerlerinden farkı; şer'i değil örfi hukuku uygulayıp kamu yararını sağlamaktı (Feyzioğlu, 2010: 13).

İsveç kralı 12. Charles, 18. yüzyılın başında Osmanlı Devleti tarafından esir alınması neticesinde Osmanlı'daki yargının ve idarenin denetimini esas alan sistemi beğenmiş ve İsveç'te de bu sistemi uygulamak istemiştir. İsveç'e dönünce İsveç Anayasası'na ombudsmanlık kurumunu ekleyerek uygulamaya başlamıştır. Böylelikle ombudsmanlık sistemi Batı'ya da aktarılmış ve anayasal bir kurum olarak varlığını sürdürmüştür (Fendoğlu, 2019: 183-184).

1.3. Vergi Ombudsmanlığı

Vergi ombudsmanı, vergi işlemlerinin kapsamı ve niteliği açısından ombudsman faaliyetinin diğer inceleme konularından daha farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. Dünya genelindeki uygulama incelendiğinde vergi denetimi alanında ombudsman benzeri kurullar, özel görevli ombudsmanlar ve vergi şikâyetlerini kabul eden genel görevli ombudsmanlar olduğu görülmektedir. Ombudsman vergi işlemleri konusunda sadece şikâyet kabul eden bir kurum olmaktan öte çağdaş vergi yönetiminin etkinliği ile de ilgilidir. Mükellef haklarının gelişmesi ve ombudsman kurumlarının vergi konularıyla ilgilenmeye başlaması arasında bir ilişki bulunmaktadır (Yaltı, 2012: 115). Vergi konusundaki itirazlar parasal olarak ifade edilebilen hak ihlalleridir. Bu bağlamda vergi konusundaki ombudsman incelemeleri diğer alanlardan farklı unsurlar içermektedir. Vergi ombudsmanının, vergi idaresini denetleme, bu şekilde iyi yönetim ve vergi idaresinde kaliteyi sağlama, böylelikle vergiye uyumu arttırma işlevleri bulunmaktadır. Vergi yönetiminin, denetim süreci de dâhil olmak üzere, şikâyet konusu olabilecek tüm işlemleri hakkında ombudsmana başvuru yapılabilmektedir (Karcı, 2019: 382-383).

İhtisaslaşmış ayrı bir vergi ombudsmanı kurumunun oluşturulma nedeni, genel ombudsmanın incelediği konuların çok fazla olması ve çeşitlilik göstermesidir. Bu nedenle serilik, etkinlik, uzmanlık, duyarlılık, vergi davalarının azaltılması ve vergilendirmenin doğasından gelen zorluklar, özel ve ayrı bir vergi ombudsmanı

oluşturulmasını gerekli kılmaktadır (Bayer, 2018: 124). Yüklenen bu görevler neticesinde, vergi ombudsmanı ve benzeri yapıların çeşitli ülkelerde nasıl bir gelişme ve yayılma içerisinde olduğu aşağıdaki Tablo-1’de gösterilmiştir (Gerçek ve Özcan, 2015: 52).

Tablo 1: Vergi Ombudsmanı ve Benzer Yapıların Uygulandığı Seçilmiş Ülkeler

ÜLKE	YAPILARIN İSİMLERİ	KURULDUĞU YIL
ABD	Mükellefin Avukatı idaresi (Taxpayer Advocate Service)	1979
İngiltere	Hakem Ofisi (Adjudicator’s Office)	1993
Avustralya	Vergilendirme Ombudsmanı (Taxation Ombudsman)	1995
İspanya	Mükellefleri Savunma Konseyi (Taxpayers Counsel)	1996
Kolombiya	Mükellef Avukatı Ofisi (Defensoria del Contribuyente)	1998
İtalya	Mükellef Savunucusu (Garante del Contribuente)	2000
Pakistan	Federal Vergi Ombudsmanı (Federal Tax Ombudsman)	2000
Bangladeş	Vergi Ombudsmanı (Tax Ombudsman)	2006
Meksika	Mükellefin Savunma Avukatı (Taxpayers Attorneys Office)	2006
Kanada	Vergi Mükellefi Ombudsmanı (The Office of Taxpayers Ombudsman)	2007
Güney Afrika	Vergi Ombudsmanı (Tax Ombud)	2012

Kaynak: Gerçek ve Özcan, 2015: 52

Ülke uygulamalarına bakıldığında; İsveç’te ve Finlandiya’da Parlamento Ombudsmanı adıyla genel bir ombudsmanlık bulunmakta, Avustralya’da ombudsmanlık içinde oluşturulan Özel Vergi Danışmanlığı, İngiltere’de ise Vergi Hakemi ile birlikte Parlamento Ombudsmanı bulunmaktadır. Ayrıca ayrı bir vergi ombudsmanlığı şeklinde; Kanada’da Vergi Ombudsmanı, Hindistan’da Dolaylı Vergi Ombudsmanı ve Dolaysız Vergi Ombudsmanı, ABD’de Vergi Mükellefinin Avukatı, İtalya’da Parlamento Ombudsmanı şeklinde vergi mükellefinin hakları yasasına dayalı olarak kurulan, bölgesel nitelikli bir tür ombudsman mahiyetinde olan vergi mükellefi avukatları bulunmaktadır. İspanya’da ise Vergi Mükellefinin Korunması Konseyi bir tür ombudsman olarak nitelendirilmekle birlikte yerel ve bölgesel vergi ombudsmanları da bulunmaktadır (Yaltı, 2012: 114).

Kurumun diğer hak arama yollarına göre daha kolay ulaşılması ve kullanımının kolaylığı da çok önemli bir artıdır. Kurumun internet sitesindeki form doldurularak başvuru yapılabilir. Yargısal yollarla kıyaslandığında hem zamandan

hem emekten hem de maddiyattan tasarruf sağlanmış olmaktadır. İdari yollarla kıyaslandığında en büyük artışı idareden bağımsız olarak yapılandırılmış olmasıdır. Bu da objektifliğine olan güveni artırıcı niteliktedir. Bunun yanında, Başdenetçi ve denetçilerin bağımsız ve tarafsızlığı konusunda hâkimlerde olduğu gibi düzenlemelerin bulunması da olumlu bir yönüdür (Balaban ve Üstün, 2018: 124). Vergi ombudsmanı hem mükellefler hem de idare için çeşitli faydalar sağlamaktadır. Vergi ombudsmanı idarenin eylem ve işlemlerini kontrol eder, denetler, öneriler getirir ve böylece daha etkin bir vergi idaresinin oluşumuna katkı sağlar. Aynı zamanda vergi mükelleflerini de doğru yönlendirerek mükelleflerin vergiye uyumunu artırır. Yargı mercilerinin önündeki vergi dosyaları da bu oluşumdan olumlu etkilenmektedir. Uyuşmazlıkların yargı önüne gelmeden çözülmesi için ombudsman iyi bir fırsat oluşturmaktadır (Gümüş, 2013: 42).

Yukarıdaki bilgiler ışığında vergi ombudsmanı yapısının sağlayacağı faydalar özetle şu şekilde sıralanabilir (Özcan, 2016: 121):

- Mükellefler tarafından iddia edilen şikâyet konularını hızlı bir şekilde çözüme kavuşturmak,
- Mükelleflere tavsiyelerde bulunmak,
- İdare ve mükellef arasındaki adil ilişkiyi geliştirmek,
- Vergi davalarını azaltmak,
- Vergiye gönüllü uyumu kolaylaştırmak,
- Vergi idaresinin hizmet kalitesini yükseltmek,
- Vergi mevzuatının geliştirilmesi konusunda önerilerde bulunmak,
- Vergi ahlakının gelişmesine yardımcı olmak.

2. AMAÇ VE YÖNTEM

Bu makalenin amacı, Türkiye’de “vergi ombudsmanlığı” adında bir kurumun ihdas edilmesinin gerekliliğinin saptanmasıdır. Bu bağlamda dünyada “vergi ombudsmanlığı” olarak ihtisaslaşmış ülke örnekleri seçilmiştir. Bu açıdan verilerine ulaşılan 3 ülke olan Avustralya, Güney Afrika ve Pakistan örneklerine yer verilmiştir. Ayrıca söz konusu ülkelerin farklı coğrafi kıtalarda ve gelişmişlik

düzeyinde olması Türkiye uygulaması açısından geniş bir değerlendirme yapmaya imkân vermektedir. Çalışmada yöntem olarak nicel analiz yöntemlerinden betimsel analiz tekniği seçilmiştir. Bu kapsamda seçilmiş ülkelerin verilerini bütün olarak verebilmek amacıyla 2018-2023 yılları arasında vergi ombudsmanlığına ilişkin veriler yer almaktadır. Türkiye açısından ise; Kamu Denetçiliği Kurumu'nun faaliyete geçtiği 2013 yılından 2023 yılına kadar faaliyet raporlarında yer alan veriler incelenmiştir.

3. VERGİ OMBUDSMANLIĞINA İLİŞKİN VERİLER

Çalışmanın bu bölümünde vergi ombudsmanlığına ilişkin ülke örneklerine yer verilecektir. Bu açıdan öncelikle özel ve ihtisaslaşmış vergi ombudsmanlığına sahip 3 ülke ele alınacaktır. Ardından Türkiye'de vergi ombudsmanlığına yer verilecektir.

3.1. Seçilmiş Ülke Örnekleri

Çalışmanın bu bölümünde seçilmiş ülke örneklerine yer verilecektir. Söz konusu ülkeler belirlenirken ortak nokta olarak; ülkelerin, özel ve ihtisaslaşmış bir vergi ombudsmanlığı teşkilatına sahip olmalarına önem verilmiştir. Bu bağlamda Avustralya, Güney Afrika ve Pakistan örnekleri seçilmiştir. Söz konusu üç ülkenin vergi ombudsmanlığı birimlerinin, 2018-2023 yılları arasında aldığı toplam şikâyetlerin sayısı tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 2: Seçilmiş Ülkelerdeki Vergi Ombudsmanlığına İlişkin Toplam Şikâyet Sayısı (2018-2023)

Ülkeler	2018-2019	2019-2020	2020-2021	2021-2022	2022-2023
1. Avustralya	3.008	1.544	829	560	1.163
2. Güney Afrika	4.822	3.372	2.967	3.965	4.014
3. Pakistan	3.171	3.888	3.371	6.991	8.963

Kaynak: Vergi Ombudsmanlığına İlişkin Yıllık Raporlar¹

¹ Avustralya Vergilendirme Ombudsmanlığı Yıllık Raporlar: <https://www.igt.gov.au/publications-archive/annual-reports/>
Güney Afrika Vergi Ombudsmanlığı Ofisi Yıllık Raporlar: <https://www.taxombud.gov.za/publications-2/>
Pakistan Federal Vergi Ombudsmanlığı Yıllık Raporlar: <https://fto.gov.pk/annualReports.aspx>

Vergi ombudsmanı şeklinde örgütlenen 3 ülkeye bakıldığında; en yüksek şikâyet sayısına Pakistan'ın ulaştığını söylemek mümkündür. Pakistan'ın ardından sırasıyla Güney Afrika ve Avustralya gelmektedir. Pakistan'da toplam şikâyet sayısının bu denli yüksek olmasında nüfus faktörünün önemli bir payı vardır. Nitekim Pakistan'ın 2023 nüfusu yaklaşık 240,5 milyon iken Güney Afrika'nın yaklaşık 60,4 milyon ve Avustralya'nın yaklaşık 26,4 milyondur (TÜİK, 2024).

Vergi ombudsmanlığının etkinliği konusunda daha net sonuçlara ulaşmak için şikâyet sayısının nüfusa oranına bakmakta fayda vardır. Bu durumda sıralamanın değiştiği görülmektedir. Nüfusa oranla en yüksek şikâyet sayısına ulaşan ülke Güney Afrika iken ikinci sırada Avustralya ve son sırada Pakistan yer almaktadır.

Tablo 3: Seçilmiş Ülkelerdeki Vergi Ombudsmanlığına İlişkin Çözülen Şikâyet Sayısı

Ülkeler	2018-2019	2019-2020	2020-2021	2021-2022	2022-2023
1. Avustralya	2.827	1.408	690	418	841
2. Güney Afrika	2.043	1.993	1.340	1.561	1.739
3. Pakistan	2.633	3.555	2.867	6.106	8.128

Kaynak: Vergi Ombudsmanlığına İlişkin Yıllık Raporlar

İlgili 3 ülkede çözüme kavuşturulan şikâyet sayısına bakıldığında; birinci ülkenin yine Pakistan olduğu görülmektedir. Bu verilerde de Pakistan'ın ardından sırasıyla Güney Afrika ve Avustralya gelmektedir. Nüfusa oranlarına bakıldığında; çözülen şikâyet sayısının en yüksek olduğu ülke yine Pakistan olurken, ikinci sırada Avustralya ve son sırada Güney Afrika yer almaktadır.

Tablo 4: Seçilmiş Ülkelerdeki Vergi Ombudsmanlığına İlişkin Çözülen Şikâyet Sayısı/Toplam Şikâyet Sayısı

Ülkeler	2018-2019	2019-2020	2020-2021	2021-2022	2022-2023
1. Avustralya	0,94	0,91	0,83	0,75	0,72
2. Güney Afrika	0,42	0,59	0,45	0,39	0,43
3. Pakistan	0,83	0,91	0,85	0,87	0,91

Kaynak: Vergi Ombudsmanlığına İlişkin Yıllık Raporlar

İlgili 3 ülke için çözülen şikâyet sayısı/toplam şikâyet sayısı oranına bakıldığında; birinci ülkenin Pakistan olduğu görülmektedir. Pakistan'ı sırasıyla Avustralya ve Güney Afrika takip etmektedir. Dolayısıyla vergi ombudsmanlığının en etkin Pakistan'da işlediği söylenebilir.

3.2. Türkiye'de Vergi Ombudsmanlığı

Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından faaliyete geçtiği yıldan itibaren her yıl faaliyet raporları yayımlanmaktadır. Bu raporlarda; faaliyette bulunulan yılın özet verilerine yer verilmektedir. Örneğin; kurumun 2023 yılına ilişkin verilerinin gösterildiği raporda, 19.317 başvuru yapıldığı belirtilmiştir. Bu başvurulara istinaden alt başlıklar halinde birden fazla istatistik yayınlanmıştır. Ombudsmanlık kurumuna, kurulduğu günden günümüze kadar 226.720 başvuru yapılmış olup bu başvuruların yıllara göre dağılımı tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5: 2013-2023 Yılları Arası Ombudsmanlık Kurumuna Başvuru Sayıları

Yıllar	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Toplam
Toplam Şikâyet Sayısı	7.638	5.639	6.055	5.519	17.131	17.585	20.968	90.209	18.843	17.816	19.317	226.720

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu 2023 Yılı Raporu

Tablo 5 incelendiğinde en fazla başvurunun 2020, en az başvurunun ise 2016 yılında olduğu görülmektedir. Yıllar itibarıyla kuruma başvuruların artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Fakat özellikle 2017 ve 2020'de bir önceki yıla göre ciddi artışlar yaşanmıştır. 2017 yılında 2016 yılına göre yaklaşık %210 oranında bir artışın yaşanmasının en önemli sebepleri arasında Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi'nin (ÖSYM) 2017 Yükseköğretime Giriş Sınavı'nda (YGS) uygulamaya başladığı 15 dakika kuralının önemli bir yeri vardır. Zira 2017 yılında en yüksek artış %569,66 oranla "Eğitim-Öğretim, Gençlik ve Spor" alanında gerçekleşmiştir (KDK, 2018: 33).

2020 yılında 2019 yılına göre tüm alanlarda yaklaşık %330 oranında bir artış yaşanmıştır. Bu artışın en önemli sebepleri arasında Covid-19 küresel salgını

gelmektedir. Nitekim oran itibarıyla en yüksek artış %4518 oranla “Ekonomi, Maliye ve Vergi” alanında ortaya çıkmıştır. Bu dönemde maddi gücünü kaybeden insanlar kredi destek talebi nedeniyle KDK’ya ciddi oranlarda başvurmuştur (KDK, 2021: 70).

Şikâyetlerin başvuran türlerine göre dağılımı ise tablo 6’da yer almaktadır.

Tablo 6: 2023 Yılı Şikâyetlerin Başvuran Türlerine Göre Dağılımı

Başvurucu Türü			Sayı	Yüzde %
Gerçek kişi	Erkek	13.867	19.071	98,73%
	Kadın	4.757		
	Çocuk/Erkek	88		
	Çocuk/Kız	64		
	Belirtilmemiş	295		
Tüzel kişi	Firma		246	1,27%
	Sendika			
	Dernek	246		
	Kamu Kurumu			
	Diğer			
TOPLAM			19.317	

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu 2023 Yılı Raporu

Tablo 6’ya göre; Kamu Denetçiliği Kurumuna başvuranların %98,73’ünün gerçek, %1,27’sinin ise tüzel kişi olduğu görülmektedir. Bu anlamda gerçek kişilerin kurumu daha etkin kullandığı söylenebilir.

Tablo 7’de 2023 yılı şikâyet başvurularının konularına göre dağılımına yer verilmiştir.

Tablo 7: 2023 Yılı Şikâyet Başvurularının Konularına Göre Dağılımı

Konu/Alan Adı	Sayı	Yüzde %
Kamu personel rejimi	4.995	25,86%
Adalet, milli savunma ve güvenlik	3.398	17,59%
Çalışma ve sosyal güvenlik	2.573	13,32%
Mahalli idarelerce yürütülen hizmetler	1.696	8,78%
Eğitim-öğretim, gençlik ve spor	1.455	7,53%
Ekonomi, maliye ve vergi	1.012	5,24%
Kamu personel rejimi-1 (İdarede işçi statüsünde çalışanların İş Kanunu'ndan ve İş akdinden kaynaklanan haklarına ilişkin alt konular)	572	2,96%
Ulaştırma, basın ve iletişim	540	2,80%
Orman, su, çevre ve şehircilik	451	2,33%
Enerji, sanayi, gümrük ve ticaret	416	2,15%
Nüfus, vatandaşlık, mülteci ve sığınmacı hakları	346	1,79%
Engelli hakları	340	1,76%
Sağlık	316	1,64%
Mülkiyet hakkı	314	1,63%
Sosyal hizmetler	285	1,48%
Çocuk hakları	223	1,15%
İnsan hakları	215	1,11%
Gıda, tarım ve hayvancılık	77	0,40%
Diğer konu ve alanlar	30	0,16%
Ailenin korunması	28	0,14%
Bilim, sanat, kültür ve turizm	19	0,10%
Kadın hakları	16	0,08%
TOPLAM	19.317	

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu 2023 Yılı Raporu

Tablo 7'ye göre kuruma en fazla başvuru toplam başvurunun %25,86 ile kamu personel rejimi konusunda yapılmıştır. “Ekonomi, Maliye ve Vergi” konusundaki başvurular ise toplam başvurunun %5,24 ile 6. Sırada yer almaktadır. Toplamda 22 başvuru konusunun yapıldığı dikkate alındığında vergi başlığına başvurular azımsanamayacak seviyededir.

Tablo 8’de ise yıllar itibariyle “Ekonomi, Maliye ve Vergi” alanında yapılan şikâyetler yer almaktadır.

Tablo 8: Ekonomi, Maliye ve Vergi (EMV) Alanlarında Yapılan Şikâyetler (2013-2023)

Yıllar	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
EMV	784	440	295	326	708	587	1.568	72.418	1.839	1.383	1.012
Toplam Şikâyet Sayısı	7.638	5.639	6.055	5.519	17.131	17.585	20.968	90.209	18.843	17.816	19.317
Oran (%)	10,3	7,8	4,87	5,91	4,13	3,34	7,48	80,28	9,76	7,76	5,24

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu Yıllık Raporları

Tablo 8’e göre; 2013-2023 yılları arasında “Ekonomi, Maliye ve Vergi” alanında yapılan şikâyetlerin sayısının en yüksek olduğu yıl, 72.418 şikâyet sayısı ile 2020 yılı iken en az şikâyetin olduğu yıl 295 ile 2015 yılıdır. 2020 yılında şikâyetlerin sayısının yüksek olmasının en önemli sebepleri arasında Covid-19 salgının getirdiği ekonomik sorunlar yer almaktadır. Nitekim kuruma yapılan 90.209 başvurunun 70.440’ı salgın kapsamında temel destek kredileri nedeniyle bankacılık işlemlerine ilişkin 19.769 başvuru diğer konularla ilgilidir (KDK, 2021: 60). İlgili dönemde “Ekonomi, Maliye ve Vergi” alanında yapılan şikâyet sayısının en düşük olduğu yıl ise; 295 ile 2015 yılıdır. Oran itibariyle en düşük yıl ise; %3,34 ile 2018 yılıdır.

Tablo 9’da 2013-2023 yılları arasında “Ekonomi, Maliye ve Vergi” başlığının alt başlıkları ele alınmaktadır.

Tablo 9: Ekonomi, Maliye ve Vergi Başlığına İlişkin Alt Başlıklar (Sayı-Oran)

Konular/Yıllar	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
1. Bankacılık İşlemleri	254 - %32,4	204 - %46,36	81 - %27,46	101 - %30,98	220 - %31,07	160 - %27,26	895 - %57,08	71.809 - %99,16	944 - %51,33	742 - %53,65	354 - %34,98
2. Sigortacılık İşlemleri	44 - %5,6	8 - %1,82	5 - %1,69	15 - %4,60	54 - %7,63	56 - %9,54	62 - %3,95	67 - %0,09	61 - %3,32	60 - %4,34	253 - %25,00
3. Sermaye Piyasaları	21 - %2,7	5 - %1,14	11 - %3,73	14 - %4,29	25 - %3,53	24 - %4,09	16 - %1,02	49 - %0,07	71 - %3,86	26 - %1,88	24 - %2,37
4. Rekabetin Korunması	3 - %0,4	2 - %0,45	-	-	3 - %0,42	1 - %0,17	1 - %0,06	5 - %0,01	4 - %0,22	3 - %0,22	-
5. Özelleştirmeye İlişkin İşlemler	2 - %0,3	1 - %0,23	-	-	-	-	-	-	-	2 - %0,14	-

6. İhale iş ve İşlemleri	21 - %2,7	16 - %3,64	23 - %7,80	35 - %10,74	76 - %10,73	74 - %12,61	136 - %8,67	80 - %0,11	78 - %4,24	75 - %5,42	45 - %4,45
7. Bütçe Uygulamaları	1 - %0,1	5 - %1,14	5 - %1,69	-	2 - %0,28	-	-	-	-	2 - %0,14	-
8. Kamu Alacakları	70 - %8,9	21 - %4,77	27 - %9,15	32 - %9,82	54 - %7,63	63 - %10,73	83 - %5,29	51 - %0,07	52 - %2,83	33 - %2,39	16 - %1,58
9. Kamu Borçları	72 - %9,2	17 - %3,86	22 - %7,46	16 - %4,91	32 - %4,52	54 - %9,2	102 - %6,51	64 - %0,09	121 - %6,58	103 - %7,45	30 - %2,96
10. Vergi İşlemleri	96 - %12,2	65 - %14,77	45 - %15,25	80 - %24,54	148 - %20,9	74 - %12,61	165 - %10,52	179 - %0,25	167 - %9,08	146 - %10,56	198 - %19,57
11. Finansal Tüketici Hakları ve Sorunları	-	-	-	5 - %1,53	9 - %1,27	11 - %1,87	25 - %1,59	13 - %0,02	132 - %7,18	97 - %7,01	57 - %5,63
12. Mali Suçlar ve Kaçakçılık	16 - %2	3 - %0,68	5 - %1,69	2 - %0,61	32 - %4,52	35 - %5,96	40 - %2,55	35 - %0,05	23 - %1,25	34 - %2,46	7 - %0,69
13. Ekonomi, Maliye ve Vergiye İlişkin Diğer Konular	184 - %23,5	93 - %21,14	71 - %24,07	26 - %7,98	53 - %7,49	35 - %5,96	43 - %2,74	66 - %0,09	186 - %10,11	60 - %4,34	28 - %2,77
Toplam EMV Şikâyet Sayısı – Oranı	784 - %100	440 - %100	295 - %100	326 - %100	708 - %100	587 - %100	1.568 - %100	72.418 - %100	1.839 - %100	1.383 - %100	1.012 - %100

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu Yıllık Raporları

Tablo 9 incelendiğinde; kurumun kuruluşundan 2023 yılına kadar her yıl en çok başvurunun “Bankacılık İşlemleri” alt başlığına ilişkin olduğu görülmektedir. Nitekim “Bankacılık İşlemleri” toplam “Ekonomi, Maliye ve Vergi” şikâyetleri içerisinde ortalama %40’lık paya sahiptir. Hatta 2020 yılında bu oran %99 seviyelerine kadar çıkmıştır. Bu artışta covid-19 kredi destek taleplerinin yanı sıra kamu personellerinin banka promosyonlarıyla ilgili başvuruların etkisi de söz konusudur (KDK, 2021: 272).

Tablo 10’da 2023 yılında verilen kararların türlerine yer verilmiştir. Bu tabloya göre en fazla karar 6.150 adet ile gönderme kararıdır. Gönderme kararı idari başvuru yollarının tüketilmeden yapıldığını ifade etmektedir. İkinci en fazla karar ise 5.407 adet ile incelenemezlik kararıdır. Bu karar ise kurumun görev alanına girmeyen kararları tanımlamaktadır. En az başvuru ise 36 adet ile ayırma kararına aittir (KDK, 2024: 68).²

² Kurumun verebileceği diğer kararlar şu şekildedir: - “Gönderme kararı; idari başvuru yolları tüketilmeden yapılan başvurular için **“Gönderme Kararı”** verilip söz konusu başvuru ilgili idareye gönderilmektedir.”

- “Karar verilmesine yer olmadığına dair; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in 34’üncü maddesi uyarınca, şikâyetçinin başvurusundan vazgeçmesi, şikâyetçi

Tablo 10: 2023 Yılında Verilen Kararların Türleri

Karar Türleri	Sayı	Yüzde %
Gönderme Kararı	6.570	38,81%
İncelenemezlik Kararı	5.407	31,94%
Başvurunun Geçersiz Sayılması	67	0,40%
Birleştirme Kararı	132	0,78%
Ayırma Kararı	36	0,21%
Dostane Çözüm Kararı	1.386	8,19%
Karar Verilmesine Yer Olmadığına Dair Karar	291	1,72%
Tavsiye Kararı	1.384	8,18%
Ret Kararı	1.066	6,30%
Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararı	588	3,47%
Karar Toplamı	16.927	
Birleştirme Kararı ile Sonuçlanan Dosya Sayısı (+)	2.362	
Sonuçlanan Toplam Dosya Sayısı	19.289	

Kaynak: Kamu Denetçiliği Kurumu 2023 Yılı Raporu

Verilen karar türleri genel olarak incelendiğinde gönderme ve incelenemezlik kararının toplam kararlar içerisindeki payının %70 civarında oluşu ile Kamu Denetçiliği Kurumunun etkin çalışmadığı söylenebilir. Çünkü verilen kararların yaklaşık %70'i inceleme safhasına geçmeden iade edilmektedir. Bu durum ise ombudsmanlık müessesesinin tam olarak anlaşılamadığını ya da anlatılamadığını göstermektedir.

gerçek kişi ise ölümü veya tüzel kişi ise tüzel kişiliğinin sona ermesi, inceleme ve araştırma devam ederken şikâyet konusu hakkında dava açılması durumlarında Kurumumuz tarafından **“Karar Verilmesine Yer Olmadığına Dair Karar”** verilmektedir.”

- “İnceleme ve araştırma sonucunda şikâyet konusu iddianın yerinde olduğu kanaatine varılması hâlinde Kurumumuz tarafından **“Tavsiye Kararı”**, şikâyet konusu iddianın yerinde olmadığı kanaatine varılması hâlinde ise **“Ret Kararı”**, şikâyet konusu iddiaların bir kısmının yerinde; bir kısmının ise yerinde olmadığı kanaatine varılması hâlinde ise **“Kısmen Tavsiye Kısmen Ret Kararı”** verilmektedir. Kurumumuzun kuruluş amacı ve var olma sebebi dostane çözümü aramak ve bulmaktır. Bu kapsamda Kurumumuzca yapılan girişimler neticesinde şikâyetin dostane yollarla çözülmesi durumunda **“Dostane Çözüm Kararı”** verilmektedir.”

4. SONUÇ

Kamu Denetçiliği Kurumu idare ile gerçek/tüzel kişiler arasındaki uyuşmazlıkları yargı aşamasına intikal etmeden çözüme kavuşturmayı amaçlamaktadır. Bu kurum birçok alt başlığa ait konuyu ele almaktadır. Bu alt başlıklardan bir tanesi de “Ekonomi, Maliye ve Vergi”dir. Vergi uyuşmazlıklarının incelendiği bu başlık toplam 22 başlık içerisinde 6. sırada olup etkinlik anlamında kayda değer bir yere sahiptir. Bu kurumun varlığı ve etkin bir şekilde kullanılması vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de etkinliği getirecek olup hem idarenin hem de yargının iş yükünü azaltacaktır. Ayrıca maddiyat ve süre tasarrufu da uyuşmazlıkların çözümüne olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

Çalışmada vergi ombudsmanlığı kurumunu farklı isimlerle faaliyete geçiren ülkelere yer verilmiştir. Bu ülkeler özel ve ihtisaslaşmış bir vergi ombudsmanlığı kurumuna sahip olan Avustralya, Güney Afrika ve Pakistan’daki vergi ombudsmanlığından oluşmaktadır. Ayrıca Türkiye’deki Kamu Denetçiliği Kurumu’na ilişkin istatistiklere de yer verilmiştir. Bu ülkelere ilişkin veriler incelendiğinde; şikâyet sayıları fazla olandan az olana doğru Pakistan, Güney Afrika ve Avustralya şeklinde sıralanmaktadır. Bu sayıların ortaya çıkmasında ise ülkelerin nüfusunun etkili olduğu düşünülmektedir. Nitekim Pakistan’ın 2023 yılı nüfusu yaklaşık 240,5 milyon iken Güney Afrika’nın yaklaşık 60,4 milyon ve Avustralya’nın yaklaşık 26,4 milyondur. Ayrıca Avustralya ve Pakistan’da çözüme kavuşturulan şikâyet sayısının toplam şikâyet sayısına oranı %80’in üzerindedir. Bu durum, vergi ombudsmanlığı kurumlarının ilgili ülkelerde etkin olarak çalıştığını göstermektedir.

Türkiye’de ise henüz vergi ombudsmanlığı adı altında bir müessese bulunmamaktadır. Ancak vergi hususuna ilişkin şikâyetler genel ombudsmanlık müessesesinin alt başlığı olan “Ekonomi, Maliye ve Vergi” başlığında yer almaktadır. Bu başlık adı altında en fazla şikâyet artışının yaşandığı yıllar ise 2017 ve 2020 yıllarıdır. 2017 yılında Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi’nin (ÖSYM) 2017 Yükseköğretime Giriş Sınavı’nda (YGS) uygulamaya başladığı 15 dakika kuralının önemli bir yeri var iken, 2020 yılındaki şikâyetlerde Covid-19 salgının getirdiği ekonomik sorunlar daha fazla yer almaktadır.

“Ekonomi, Maliye ve Vergi” başlığına ilişkin alt başlıklar incelendiğinde “*vergi*

işlemlerine” ilişkin oranın (2020 yılı hariç) toplam içerisinde %10-20 arasında gerçekleştiği görülmektedir. Bununla birlikte Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu daha çok danışılan ve tavsiye niteliğinde kararlar veren bir kurum konumunda olup kurumun etkin çalışmadığını söylemek mümkündür.

Bu hususlardan dolayı vergisel işlemlerin vergi ombudsmanlığı ya da benzeri bir müessese yerine “Ekonomi, Maliye ve Vergi” başlığının alt başlığı olarak faaliyete devam etmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Ayrıca “vergi” alt başlığına ilişkin şikâyetlerin, diğer konulara oranla çok düşük olması, Türkiye’de vergi ombudsmanlığının uygulanma ihtimalini azaltmaktadır. Ancak vergisel işlemlere ilişkin şikâyetlerin artması durumunda ise pilot bir vergi ombudsmanlığı kurularak, anlaşmazlıkların dava sürecine geçmeden çözümlenmesi ve yargının ağır olan yükü hafifletilebilir. Böyle bir pilot uygulamanın etkin bir şekilde işlemesi durumunda Türkiye’de bağımsız bir vergi ombudsmanlığının uygulanabilirliği konusunda daha net bir yol izlenebilecektir.

KAYNAKÇA

- ARSLAN, Cem Barlas (2019). “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Ombudsman”, **Social Mentality and Researcher Thinkers Journal (Smart Journal)**, Cilt:5, Sayı:22, ss. 1219-1226. <https://doi.org/10.31576/smryj.329>
- BALABAN, Özge ve ÜSTÜN, Ümit Süleyman (2018). “Vergi Hukukunda Ombudsmanlık”, **The Journal of Academic Social Sciences**, Cilt:6, Sayı:83, 491-513. <https://doi.org/10.16992/ASOS.14450>
- BAYER, Çağrı (2018). “Vergi Ombudsmanlığı”, **Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, ss. 101-136.
- BEYCE, Atanur (2012). **Vergi Sorunlarının Çözümünde Kamu Denetçiliği Kurumu’nun İşlevi**, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- DOĞAN, Fatma Sümeyra (2015). “Yerinde Adalet Kurumu: Hisbe Teşkilatı”, **The Journal of Turk-Islam World Social Studies**, Cilt:2 Sayı:5, ss. 331-338. <https://doi.org/10.16989/TIDSAD.98>
- FENDOĞLU, Hasan Tahsin (2019). “Kamu Denetçiliği Kurumu ve Osmanlı”, **Adalet Dergisi**, Sayı:62-63, ss. 161-188.
- FEYZİOĞLU, Hamiyet Sezer (2010). **Tanzimat Döneminde Kadılık Kurumu ve Şer’i Mahkemelerde Düzenlemeler**, (1. bs), Kitabevi, İstanbul.
- GERÇEK, Adnan ve ÖZCAN, Onur (2015). “Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları, Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:324, ss. 49-64.
- GÖL, Yavuz Selim (2018). “Abbâsiler Döneminde Kâdî’l-Kudâtlık”, **Karadeniz Teknik Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi (KTUİFD)**, Cilt:5, Sayı:1, ss. 11-59.
- GÜMÜŞ, Önder (2013). “Vergi Ombudsmanlığı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:164, ss. 39-44.
- HABERGETİREN, Ömer Faruk ve Yalnız, İshak (2021). “Osmanlı Devleti’nde Hisbe Teşkilatı”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, ss. 280-296.
- KARCI, Şükrü Mert (2019). “Vergi Ombudsmanı Kavramı ve Türk Kamu Yönetiminde İşlevselliği”, **EKEV Akademi Dergisi**, Sayı:79, ss. 379-402.

- KDK (2018). **2017 Yıllık Rapor**, T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık).
<https://paylasim.ombudsman.gov.tr/dokuman/documentuploads/2017-y%C4%B1ll%C4%B1k-rapor-SON-PDF/mobile/index.html> (Erişim Tarihi: 25.12.2024)
- KDK (2021). **2020 Yıllık Rapor**, T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık).
https://paylasim.ombudsman.gov.tr/dokuman/documentuploads/2020_yili_yillik_rapor/mobile/index.html (Erişim Tarihi: 25.12.2024)
- KDK (2024). **2023 Yıllık Rapor**, T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık).
<https://paylasim.ombudsman.gov.tr/dokuman/documentuploads/KDK-Ombudsman-2023-Yillik-Raporu/index.html> (Erişim Tarihi: 25.12.2024)
- ORTAYLI, İlber (2017). **Hukuk ve İdare Adamı Olarak Osmanlı Devleti'nde Kadı** (4. bs). Kronik Kitap, İstanbul.
- ÖZCAN, Onur (2015). **Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Vergilendirme Açısından Etkinliğinin Analizi**, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- ÖZCAN, Onur. (2016). "Ombudsman Kurumunun Vergi Ombudsmanı Özelinde İncelenmesi: İngiltere Hakem Ofisi Örneği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:413, ss. 117-126.
- TÜİK (2024). **Dünya Nüfus Günü**, Türkiye İstatistik Kurumu. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dunya-Nufus-Gunu-2024-53680> (Erişim Tarihi: 11.01.2025)
- YALTI, Billur (2012). "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:286, ss. 110-121.
- YÜCE, Mehmet ve ALTUNAY, Ezel (2011). "Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:355, ss. 177-188.