



T.C.
KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU
(OMBUDSMANLIK)

ŞİKAYET NO : 2015/4850

KARAR TARİHİ : 13/08/2016

TAVSİYE KARARI

ŞİKAYETÇİ

:

ŞİKAYETÇİ VEKİLİ

:

ŞİKAYET EDİLEN İDARE

: GAZİOSMANPAŞA BELEDİYE BAŞKANLIĞI

ŞİKAYETİN KONUSU

: Şikayetçinin tek meskeni olduğunu iddia ettiği 90 m²'lik taşınmazı için indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranından yararlandırılması ve geriye dönük olarak tahsil edilen emlak vergilerinin iadesi istemine ilişkindir.

ŞİKAYET BAŞVURU TARİHİ : 5.10.2015

I. USÛL

A. Şikâyet Başvuru Süreci

1. Şikâyet başvurusu, Kurumumuza posta yolu ile gönderilen ve 05/10/2015 tarih ve 10625 sayı ile kayıt altına alınan dilekçe vasıtasıyla yapılmıştır. Şikâyet başvurusunun karara bağlanabilmesi için, 28/03/2013 tarihli ve 28601 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile İmza Yetkileri Yönergesi'nin 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca, şikâyetin incelenmesine ve araştırılmasına geçilmiş 29/07/2016 tarihli Tavsiye Karar Önerisi ile Kamu Başdenetçisine sunulmuştur.

B. Ön İnceleme Süreci

2. Yapılan ön inceleme neticesinde, şikâyet konusunun Kurumumuzun görev alanına girdiği şikâyetçinin menfaat ihlali koşulunu taşıdığı, idari başvuru yollarının tüketildiği, şikâyetin süresinde yapıldığı ve diğer ön inceleme koşullarında da bir eksiklik bulunmadığı, bu nedenle şikâyetin incelenmesine ve araştırılmasına engel bir hususun olmadığı tespit edilmiştir.

II. OLAY VE OLGULAR

A. Şikâyetçinin Konu Hakkındaki Açıklamaları ve İddiaları

3. Şikâyetçi, Emekli Sandığından dul-yetim maaşı aldığını, tapuda arsa olarak gözüken 90 m² yüzölçümlü bir meskeninin bulunduğunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun 8 inci maddesi gereğince emlak vergisinden muaf olmasının gerektiğini ancak Gaziosmanpaşa Belediyesi'nin bu meskeni için kat mülkiyeti kurulamamasından ötürü 2011 yılından itibaren emlak vergisi istediğini, meskeninin bulunduğu binanın 26 daireden oluştuğunu, bina yapılırken kaçak kat yapıldığını, anılan Belediyenin buna göz yumduğunu, kaçak kat olması nedeniyle kat mülkiyeti kurulamadığını, konu ile ilgili Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığından ve İstanbul Defterdarlığından görüş istediğini, Bakanlıktan verilen cevapta emlak vergisinden muaf olduğunun belirtildiğini ancak ilgili Belediyenin

muaf olmadığını söylediğini belirterek konunun incelenerek anılan taşınmazı için emlak vergisi muafiyeti tanınmasını ve geriye dönük olarak tahsil edilen emlak vergisinin yasal faiziyle iadesini talep etmektedir.

B. İdarenin Şikayete İlişkin Açıklamaları

4. Kurumumuzun .../2015 tarihli ve sayılı yazısı ile .../2016 tarihli ve ... sayılı yazısı üzerine gönderilen Gaziosmanpaşa Belediye Başkanlığının .../2015 tarihli ve sayılı, .../2016 tarihli ve sayılı, .../2016 tarihli ve sayılı cevabi yazılarında özetle;

4.1. Şikayetçinin sahibi olduğu ... ada .. sayılı parselde kayıtlı taşınmaza ait 19/02/1998 tarihinde emlak vergisi beyannamesi verdiği, 06/04/1999 tarihli dilekçesi ile aynı taşınmazı için Emlak Vergisi Kanununun 8 inci maddesi uyarınca indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranının uygulanması talebinde bulunduğu, bunun üzerine indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranının uygulandığı,

4.2. Tapuda arsa olarak kayıtlı olan ve birden fazla kişinin hissedar olduğu taşınmaz üzerinde birden fazla meskenden meydana gelmiş binalar için, indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranının uygulanması hususunda müşkülât yaşanması nedeniyle 24/09/2014 tarihli yazı ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığından görüş sorulduğu, ilgili idarenin cevaben; bu nitelikte olan taşınmazda pay sahibi olan hissedarların hisselerinin Türk Medeni Kanunu hükümlerine uygun olarak ayrılması, buna ilişkin olarak mükelleflerin alacağı kat mülkiyeti tapularını Belediyeye ibraz etmeleri ve diğer şartları da taşımaları halinde, bu meskenleri için indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranının uygulanacağını belirttiği,

4.3. İndirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranı uygulanan şikayetçiye ait beyanların incelenmesi sırasında, şikayetçinin tapu senedinde arsa vasfında gözüken ada .. parsel sayılı taşınmaza/... pay ile hissedar olduğu, dolayısıyla bu taşınmaz üzerinde bulunan 26 meskenden oluşan binaya da arsa payı nispetinde hissedar olduğu tespit edildiğinden indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranı uygulamasının iptal edildiği ve zamanaşımı hükümleri dikkate alınarak, 2011,2012 ve 2013 yıllarına ait emlak vergisi tarhiyatı yapıp mükelleften 24/02/2014 tarihinde tahsil edildiği,

4.4. Şikayetçinin 10/08/2015 tarihli dilekçesi ile indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranından yararlandırılması ve ödemiş olduğu emlak vergilerinin iadesi isteminde bulunduğu, 31/08/2015 tarihli yazı ile şikayetçiye neden indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranının uygulanmayacağını bildirildiği,

4.5. Şikayetçinin paydaşı bulunduğu taşınmaza ilişkin dijital arşiv dosyasının incelenmesinde; taşınmaz üzerinde ruhsatsız inşai faaliyetten dolayı 2. bodrum+1. bodrum+zemin+1,2,3. normal katlar için 01/10/1993 tarih ve sayılı .. no.lu yapı tatil tutanağı düzenlendiği, akabinde ilgilileri tarafından imalata devam edildiğinin görüldüğü, 4. normal kat için 03/01/1994 tarih ve sayılı .. no.lu yapı tatil tutanağının düzenlendiği, söz konusu taşınmaz üzerinde bulunan binada kat irtifakı kurulamadığından taşınmaza ilişkin tapunun hisseli tapu şeklinde olduğu belirtilmiştir.

5. Gaziosmanpaşa Tapu Müdürlüğünün ve Gelir İdaresi Başkanlığının .../2015 tarihli ve sayılı yazısı ile .../2015 tarihli ve sayılı yazısında özetle;

5.1. Gelir İdaresi Başkanlığı cevabı yazısında özetle; 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun 8. maddesinin ikinci fıkrası ve .. seri no.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği gereğince, brüt 200 m²'yi geçmeyen tek mesken veya tek meskene hisseyle sahip olanların diğer şartları taşımaları kaydıyla indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranı uygulamasından yararlanmalarının mümkün bulunduğu, ilgili Belediyeden alınan bilgilere göre, şikayetçinin Gaziosmanpaşa İlçesi, Mahallesi, Sokak, No:...'da bulunan taşınmazının tapu senedinde arsa olarak kayıtlı olduğu ve şikayetçinin paylı mülkiyet kapsamında hissedar olduğu, bu taşınmaz üzerinde Tapu Müdürlüğünde kaydı

bulunmayan 26 adet meskenden oluşan bir binanın bulunduğu, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu gereğince kat irtifakının ya da kat mülkiyetinin tesis ve tescil edilmediği bu nedenle şikayetçinin tapu senesinde gösterilen hissesi nispetinde binanın tamamında malik olduğu gerekçesiyle indirimli(sıfır oranlı) bina vergisi oranından yararlandırılmadığı, şikayetçinin talebi üzerine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca şikayetçiye tayin olunan 02/05/2014 tarih ve 1312 sayılı özelgede de brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskene veya tek meskene hisseyle sahip olunması ve gerekli şartların taşınması kaydıyla indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranı uygulamasından yararlanılabileceğinin bildirildiği belirtilmiştir.

5.2. Gaziosmanpaşa Tapu Müdürlüğü tarafından gönderilen tapu kaydından, İstanbul İli Gaziosmanpaşa İlçesi Mahallesi, Sokak, No:.. 'da bulunan meskeni için indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranından yararlanıp yararlanmayacağı hususunda görüş sormuş, anılan idarece 05/05/2014 tarih ve 1325 sayılı özelge ile şikayetçinin Türkiye sınırları içinde 200 m²'yi geçmeyen tek mesken sahip olması ve kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından alınan aylık dışında başka bir gelirin bulunmaması halinde, gerekli şartlara haiz olduğu tarihi takip eden bütçe yılından itibaren sahibi olduğu arsa paylı (hisseli) meskeni nedeniyle indirimli bina vergisi oranı uygulamasından yararlanmasının mümkün olduğu bildirilmiştir.

C. Olaylar

6. Şikayetçi, Gaziosmanpaşa İlçesi, Mahallesi, Sokak, No:..'da bulunan meskeni için, ilgili Belediyece indirimli (sıfır oranlı) emlak vergisi uygulamasının iptal edilmesinden ve geriye dönük olarak 2011,2012 ve 2013 yılları için tahakkuk ettirilen 253,27 TL emlak vergisi ve 59,11 TL gecikme zammı tutarını ödedikten sonra/2015 tarihli dilekçesi ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan belirtilen adreste bulunan meskeni için indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranından yararlanıp yararlanmayacağı hususunda görüş sormuş, anılan idarece 05/05/2014 tarih ve 1325 sayılı özelge ile şikayetçinin Türkiye sınırları içinde 200 m²'yi geçmeyen tek mesken sahip olması ve kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından alınan aylık dışında başka bir gelirin bulunmaması halinde, gerekli şartlara haiz olduğu tarihi takip eden bütçe yılından itibaren sahibi olduğu arsa paylı (hisseli) meskeni nedeniyle indirimli bina vergisi oranı uygulamasından yararlanmasının mümkün olduğu bildirilmiştir.

7. Şikayetçi aynı konuda/2015 tarihli dilekçesi ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığından görüş sormuş, ilgili idarece/2015 tarihli dilekçesi ile şikayetçiye cevap verilmiş ancak şikayetçi ilgili idarenin bu yazısında görüş belirtmediği gerekçesiyle/2015 tarihli dilekçesi ile yeniden görüş talep etmiştir. İlgili idare/2015 tarihli ve sayılı yazısı ile şikayetçinin, söz konusu taşınmaz üzerinde bulunan binada yer alan 26 adet meskende hisse sahibi olması durumunda ilgili Belediyece indirimli (sıfır oranlı) emlak vergisi uygulamasının iptal edilmesi işleminin 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu yönünden uygun bulunduğu bildirilmiştir.

8. Şikayetçi 10/08/2015 tarihli dilekçesi ile Gaziosmanpaşa Belediye Başkanlığına sahibi olduğu tek meskeni için indirimli bina vergisi oranı uygulaması talebinde bulunmuş, ilgili idarece 31/08/2015 tarih ve 11728 sayılı cevabı yazı ile şikayetçinin tapuya mülkiyet tescili mesken olarak tesis edilmiş bir gayrimenkule sahip olması halinde ve diğer şartları da taşınması kaydıyla bu uygulamadan faydalanabileceği bildirilerek talep reddedilmiştir. Bunun üzerine şikayetçi 05/10/2015 tarihinde Gaziosmanpaşa İlçesi, Mahallesi, Sokak, No:.. 'da bulunan meskeni için indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranının uygulanması ve geriye dönük olarak tahsil edilen emlak vergilerinin iadesi talebiyle Kurumumuza başvuruda bulunmuştur.

D. Kamu Denetçisi Zekeriya ASLAN'ın İnceleme ve Araştırma Bulguları

9. Şikayet konusunun çözümü amacıyla Gaziosmanpaşa Belediye Başkanlığından bilgi ve belgeler istenmiştir. Ayrıca şikayete konu husus hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş sorulmuş ve şikayete konu taşınmaza ait tapu kaydı Gaziosmanpaşa Tapu Müdürlüğü'nden istenmiştir. İlgili idarelerden alınan cevabı yazılara "İdarenin Şikayete İlişkin Açıklamaları" başlığı altındaki 4 ve 5 numaralı paragraflarda yer verilmiştir.

10. Ayrıca .../2016 tarihli ve sayılı yazımızla; şikayete konu meskeninin, tek meskeni olup olmadığı hususunun, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 127 inci, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 37 nci maddesi ve Maliye Bakanlığı'nın .. Seri No.lu Emlak Vergisi Tebliği hükümleri çerçevesinde, yoklama marifetiyle tespiti istenmiş, bu yazımıza ilgili Belediyece, Kurumumuz kayıtlarına .../2016 tarihinde sayı ile intikal eden yazı ile cevap verilmişse de; yazı ekinde bulunan yoklama tutanağının incelenmesinden yoklamanın, anılan mevzuat hükümlerine uygun olmadığı anlaşıldığından,/2016 tarih ve sayılı yazımızla yeniden, usulüne uygun olarak yoklama yapılması istenmiştir. Bu yazımıza istinaden gönderilen yoklama tutanağının incelenmesinden; yoklamanın yine usulüne uygun olarak yapılmadığının anlaşılması karşısında üçüncü kez/2016 tarih ve sayılı yazımızla yoklamanın usulüne uygun olarak yapılması tekiden istemiş, bu yazımıza ilgili Belediyece .../2016 tarih ve sayılı yazıları ile cevap vermiş, yazı ekinde bulunan yoklama tutanağının incelenmesinden, yapılan yoklamanın anılan mevzuat hükümlerine uygun olduğu ve şikayetçinin şikayete konu meskeninden başka meskeninin olmadığı ve 1993 yılından beri burada ikamet ettiği anlaşılmıştır.

III. HUKUKİ DEĞERLENDİRME VE GEREKÇE

A.İlgili Mevzuat

11. Anayasamızın . “Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı” başlıklı 74 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası “Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.” hükmünü; 4 üncü fıkrası “Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler.” hükmü yer almaktadır.

12. 14/06/2012 tarihli ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun “Kurumun Görevi” başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrası; “Kurum, idarenin işleyişiyle ilgili şikayet 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.” şeklindedir.

13. Anayasamızın Vergi Ödevi başlıklı 73 üncü maddesinde; "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir." hükmü yer almaktadır.

14. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) Ek 1 inci Protokolünün "Mülkiyetin Korunması" başlıklı 1 inci maddesi; "Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler devletlerin mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri, yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez." şeklinde düzenlenmiştir.

15. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde; "Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, engellilerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m² yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sifira kadar indirmeye yetkilidir. Bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır.

Muayyen zamanda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmaz. Geliri olmadığını belgelemenin usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." denilmektedir.

16. Bakanlar Kurulunun 2006/11450 sayılı kararında "1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin ikinci fıkrası hükmü gereğince kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürhükümlerinin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m2'yi geçmeyen tek meskene sahip olmaları halinde (intifa hakkına sahip olunması hali dahil), söz konusu meskene ait bina vergisi oranı, 2007 ve müteakip yıllar için sıfıra indirilmiştir." denilmektedir.

17. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 3 üncü maddesinin "İspat" başlıklı "B" bendinde; "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. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." denilmektedir.

18. VUK'un 127 ve 131 inci maddelerinde; Yoklamanın maksadının, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olduğu; yoklama neticelerinin tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirileceği hüküm altına alınmıştır.

19. Aynı Kanun'un 413 üncü maddesinde; "Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelle ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir..." hükmü yer almaktadır.

20. Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük 'ün 11 inci maddesinde; "Yapılış veya kullanılış itibarıyla iktisadi bir birlik ve bütünlük teşkil eden ve bir malike ait bulunan bir binanın vergi değeri, tamamı itibarıyla takdir olunur. Apartman ve İşhanlarında bağımsız olarak kullanılan bölümlerin vergi değerleri, ayrı ayrı takdir olunur." denilmektedir.

21. Maliye Bakanlığının 38 seri no.lu Emlak Vergisi Genel Tebliğinin "İndirimli Vergi Oranının Uygulanması İle İlgili Diğer Hususlar" başlıklı bölümünün "c" bendinde; "Birden fazla meskeni olanların veya birden fazla meskende hisseye sahip olanların meskenlerine indirimli vergi oranı uygulanmayacaktır." denilmektedir.

22. Maliye Bakanlığının 57 seri no.lu Emlak Vergisi Genel Tebliğinin 'Emlak Vergisi Bildirimlerinin Yeniden Düzenlenmesi, Mükelleflerden Bildirim Dışında Bir Belge Talep Edilmemesi ve Devredenin Mükellefiyetinin Res'en Sona Erdirilmesi' başlıklı bölümünde; "Belediyelerce, emlak vergisi işlemlerinde mükellefler tarafından bildirilen hususların teyidinin, mükelleflerden belge istenmeden ilgili kurum ve kuruluşlardan yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda belediyelerce, mükelleflere ait kimlik bilgileri, İçişleri Bakanlığı Kimlik Paylaşım Sistemi üzerinden, tapu kayıtları ise Tapu ve Kadastro Bilgi Sisteminden alınabilecektir. Ayrıca, mükelleflerin şehit, gazi, dul, yetim ve emekli olduklarına ilişkin bilgilerin Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığından elektronik ortamda sağlanması mümkün olacaktır. Belediyeler, emlak vergisi işlemlerinde başta imar birimleri olmak üzere emlak vergisine konu taşınmazlara ilişkin öncelikle kendi kayıtlarında bulunan bilgi ve belgelerden faydalanacaklar ve gerek duymaları halinde

bildirimlerin kontrolü amacıyla bildirim konu taşınmazlarda yoklama ve tespit yapacaklardır.” hükmü yer almaktadır.

B. Şikayet Konusuna İlişkin Uygulamalar

23. Danıştay 4. Dairesi'nin 26.09.2007 tarih ve E:2007/1020, K:2007/2905 sayılı kararında; “Türk vergi sisteminde gerçek gelirin vergilendirilmesinin esas olduğu” ifade edilmiştir.

24. Danıştay 3. Dairesi'nin 14.10.1999 tarih ve E: 1998/705, K: 1999/3359 sayılı kararında; “...Önemli olan maddenin konuluş amacına uygunluk açısından vergiyi doğuran olayın değerlendirilmesidir. Bu, VUK'un 3. maddesinin B fıkrasında yer alan "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmüyle öngörülen ekonomik yaklaşım kuralı doğrultusunda yapılması gereken bir değerlendirme olmalıdır...” denilmektedir.

25. Danıştay 9. Dairesi'nin 30/10/2013 tarih ve E:2010/7972,K:2013/8981 sayılı kararında; davacıdan tahsil edilmemesi gerektiği halde tahsil edilen verginin ret ve iadesine karar verilmekle, yargı kararıyla davacıya iadesi gereken bir tahsilat durum ortaya çıktığı, iadesi gereken tutar yönünden vergi idaresi ile davacı arasındaki ilişkinin, iadenin yargı kararıyla hüküm altına alınması nedeniyle yönetilen-idare ilişkisi olmaktan çıkarak, bir borç ilişkisine dönüştüğü, dolayısıyla bu ilişkinin borçlusu tarafından alacaklısına, paranın tasarrufundan yoksun kalınan süre için; Borçlar Kanunu ve Ticaret Kanununa göre faiz ödenmesi gereken hallerde hangi oranda faiz ödeneceğini düzenleyen 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişin Kanun hükümlerine göre, davacıya yapılan ödeme tarihinden itibaren **faiz ödenmesi gerektiği** belirtilmiştir.

26. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 03/07/2003 tarihli Buffalo S.r.1.in liquidation-İtalya davasında; ulusal makamların verginin fazladan ödendiğinin tespit edilmesi durumunda fazladan ödenen verginin geri ödenmesindeki gecikmesinin bir ihlal oluşturduğu sonucuna varmıştır.

27. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 16/04/2002 tarihli S.A. Dangeville-Fransa davasında; başvuruçunun, yanlışlıkla ödenen KDV nedeniyle devletten alacaklı olduğunu dikkate alarak başvuruçunun geri ödeme beklentisinin en azından meşru bir talep olduğuna hükmetmiştir. Bu nedenle fazladan ödenen verginin geri ödenmesindeki imkansızlığın bir ihlal teşkil ettiğine karar vermiştir.

28. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24.11.2009 tarih ve 156 sayılı özelgesinde : “Kayıtlarda arsa olarak görünen taşınmazların bina olarak kullanıldığının mükelleflerce bildirilmesi veya herhangi bir şekilde Belediyenin bilgisi dahiline girmesi halinde yapı kullanım izin belgesi alınmasa dahi yerinde gerekli kontroller yapılmak suretiyle emlak vergisinin bina vergisi olarak tarh edilmesi gerekmektedir. ” açıklamalarına yer verilmiştir.

29. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir emeklinin sahip olduğu arsa paylı (hisseli) meskeni için indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranından yararlanıp yararlanamayacağı hakkında sorusu üzerine 21/02/2012 tarih ve 655 sayılı özelgesinde “.....Öte yandan, binanın su, elektrik ve doğalgaz aboneliğinin tesis edilmesi, mesken olarak kullanıldığına karine teşkil etmekte olup dolayısıyla mükelleflerin bina vergisi ile ilgili yükümlülüklerinin yerine getirmeleri icap etmektedir. Bu durumda,1319 Sayılı Kanunun 8 inci maddesinde yer alan indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanabilmesi için de binaya ait iskan belgesinin alınma şartı bulunmamaktadır. **Bu itibarla, Türkiye Sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskene(muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılanlar hariç) sahip olmanız ve kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldığınız aylık dışında başkaca bir gelirinizin olmaması halinde, gerekli şartları haiz olduğunuz tarihi takip eden bütçe yılından itibaren sahip**

olduğunuz arsa paylı (hisseli) mesken nedeniyle indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanmanız mümkün bulunmaktadır. ” açıklaması yapılmıştır.

C. Kamu Denetçisi Zekeriya ASLAN’ın Kamu Başdenetçisi’ne Önerisi

30. Kamu Denetçisi tarafından, şikayetçinin indirimli(sıfır oranlı) emlak vergisi oranından faydalandırılması ve 2011, 2012, 2013 yılları için haksız yere tahsil edilen 253,37 TL emlak vergisi tutarının ödeme tarihi olan 24/02/2014’den itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte, aynı yıllar için tahsil edilen 59,11 TL gecikme zammının şikayetçiye iade edilmesi yönündeki tavsiye önerisi Kamu Başdenetçisi’ne sunulmuştur.

D. Hukuka ve Hakkaniyete Uygunluk Yönünden Değerlendirme

31. 3 numaralı paragrafta da belirtildiği üzere, şikayet başvurusu 90 m²’lik tek meskeni için indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranından yararlanmayı ve geriye dönük olarak tahsil edilen emlak vergilerinin yasal faiziyle iadesini talep etmektedir.

32. Vergi Kanunları soyut ve genel bir takım kurallar içermektedir. Bu kuralların somut olaylara uygulanabilmesi için vergi kanunlarının nerede, ne zaman ve nasıl uygulanacağına bilinmesine gerek vardır. Bunlar bilinmediği takdirde uygulamada hata ve önemli uyuşmazlıklara yol açabilir (Prof. Dr. Mehmet Arslan, Vergi Hukuku, MKM Yayıncılık Bursa, 8.Baskı, s.45).

33. Vergi Kanunlarının anlam bakımından uygulanması ya da yorumu, onun objektif anlamının ortaya konulmasıdır. Soyut ve genel kurallar olan vergi kanunlarının, günlük yaşamda karşılaşılan somut ve özel uygulamalara uygulanabilmesi için ne anlama geldiğinin açıkça bilinmesi gereklidir. Hukuk uygulamasının doğru yapılabilmesi, hukuk kurallarının isabetli bir biçimde yorumlanmasına bağlıdır (Prof. Dr. Mehmet Arslan, age, s.49).

34. Vergi Kanunlarının yorumlanmasında izlenecek yöntem VUK’un 3 üncü maddesinde belirtilmiştir. Anılan madde hükmünde, vergi kanunlarının lafzı yanında özü ile geçerli olacağı, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı belirtilmiştir. Aynı maddenin ‘ispat’ başlıklı “b” fıkrasında vergilendirmede **vergiyi doğuran olay ve bu olay ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu** düzenlenmiştir. Bu hüküm içeriği itibariyle bir ispat kuralından çok vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın uygulanacağı kuralını öngörmektedir (Prof. Dr. Şükrü Kızılot ve Prof. Dr. Metin Taş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi Ankara, 5.Baskı, s.27-28).

35. Yukarıda belirtilen Danıştay Kararlarından da anlaşıldığı üzere, vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan **ekonomik yaklaşım**, yasanın vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması gerektiği anlamını taşımaktadır. Yine 23 ve 24 numaralı paragraflarda belirtilen Danıştay Kararlarında da **Türk Vergi sisteminde gerçek gelirin vergilendirilmesinin esas olduğu belirtilmiştir. Buradan hareketle emlak vergisi yönünden de asıl olanın gerçek servetin vergilendirilmesi, yani vergilendirmede esas olanın fiili durum olduğu** söylenebilecektir.

36. Vergilendirmede asıl olan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti olduğundan, fiili durumun tespiti ancak VUK’un 127 nci ve devamı maddelerinde düzenlenen “**yoklama**” müessesesiyle mümkün olacaktır. VUK’un 127 nci maddesinde yoklamanın amacının mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olduğuna belirtilmiştir. Emlak vergisi bakımından yoklama yapılmasını gerektirecek durumlara örnek olarak indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi uygulanacak binaların tespiti verilebilir. Nitekim 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu

Genel Tebliğinde; Belediyelerin gerek duymaları halinde mükelleflerce verilen bildirimlerin kontrolü amacıyla bildirim konu taşınmazlarda yoklama ve tespit yapacakları düzenlenmiştir.

37. Yukarıda anlatılanlar ışığında somut olay irdelendiğinde; şikayetçinin tek olduğunu iddia ettiği meskeninin bulunduğu ada ... sayılı parsel sayılı taşınmazın dosyada örneği bulunan tapu senedinin incelenmesinden; taşınmazın 560 m² yüzölçümlü arsa niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. Bu taşınmaz üzerinde 26 meskenden oluşan binanın bulunduğu hususunda uyuşmazlık yoktur. TMK'nın 718 inci maddesinin 2 nci fıkrasına göre, yapılar taşınmaz mülkiyetinin madde kapsamına dahildir. Buna göre **hukuki biçim olarak**, şikayetçinin 26 meskende arsa payı oranında hissedar olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak durum böyle olsa da yukarıda da ifade edildiği üzere **vergilendirmede esas olan fiili durumdur. Şikayetçi de, fiili durumun, açıklanan hukuki biçimden farklı olduğunu iddia etmiş ve buna delil olarak da dosyaya Gaziosmanpaşa İlçesi, Mahallesi, Sokak, No:..'da bulunan meskene ilişkin doğalgaz ve elektrik faturalarını sunmuştur.** 29 numaralı paragrafta ayrıntısı açıklanan ve Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir emeklinin arsa paylı tek meskeninin bulunduğu, bu mesken için emlak vergisi istendiğini, indirimli bina vergisi oranından yararlanıp yararlanamayacağı hususunda görüş talebi üzerine çıkardığı, 655 sayılı özelgesinde; **binanın su, elektrik, doğalgaz aboneliğinin tesis edilmesinin, mesken olarak kullanıldığına karine teşkil ettiği belirtilmiştir. Ashnda tapusunda arsa olarak görünen şikayete konu taşınmaz için ilgili Belediyece bina vergisi uygulanması da vergilendirmede esas olanın fiili durum olduğunun bir göstergesidir. Belediyece bu kabul yerinde olsa da, vergilendirmede fiili durumu esas alarak tapuda arsa görünen taşınmaz için bina vergisi tahakkuk ettirmesine rağmen şikayetçinin indirimli bina vergisinden yararlanma talebinde, taşınmaz arsa olarak kayıtlı olduğu için üstünde bulunan binanın her meskeninde şikayetçinin pay sahibi olduğu kabulünde isabet bulunmamaktadır. Ayrıca, idarece fiili durumda şikayetçinin 26 meskende pay sahibi olduğu da iddia ve ispat edilmemiştir.**

38. 36 numaralı paragrafta açıklandığı üzere, somut olayda fiili durumun tespiti ancak yoklama müessesesiyle mümkündür. Bu nedenle, Kurumumuzca şikayete konu olan meskenin şikayetçinin tek meskeni olup olmadığı hususunun yoklama marifetiyle tespiti için, 1319 sayılı emlak Vergisi Kanunu'nun 37 nci maddesi kapsamında yetkili olan, şikayet edilen Belediye'ye yazı yazılmış, cevaben **şikayetçinin şikayete konu meskeninin tek mesken olduğunun tespit edildiği bildirilmiştir. Bu durumda 1998 yılından beri SGK'dan dul ve yetim aylığı alan şikâyetçinin 90 metrekare olduğu konusunda uyuşmazlık bulunmayan ve tek olduğu tespit edilen meskeni için, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca indirimli (sıfır oranlı) emlak vergisi oranından faydalandırılması gerekirken fiili durum tespiti yapılmadan sadece tapu senedi nazara alınmak suretiyle indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi uygulamasının iptal edilip geriye dönük olarak tahakkuk ettirilen emlak vergisi tahsilinin hukuka aykırı olduğu değerlendirilmiştir.**

39. Diğer taraftan Emlak Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde ve şikayete konu işleme dayanak yapılan 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliğ'de doğrudan "**mesken**" ifadesi kullanılmıştır. Mesken "teknik özelliklerine ve yasal durumuna bakılmaksızın ikamet amacıyla kullanılan yer, ev, ikametgâh olarak tanımlanabilir (Av. Bilal Can, Av. Zübeyr Bülbül, Av. Veysel Dağşan, Açıklamalı ve İçtihatlı Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması, Ocak 2013, s.366). Bir yerin mesken olarak kabulü için kat mülkiyeti kurulmuş olmasına ya da tapuda mesken olarak tesciline gerek yoktur. **Emlak vergisinde vergiyi doğuran olay binanın amacına uygun olarak tamamlanmasıdır. Amacına uygun olarak tamamlanmış her bir bağımsız bölüm emlak vergisi bakımından bina sayılmaktadır.** Nitekim, Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük'ün 11 inci maddesinde apartman ve iş hanlarında bağımsız olarak kullanılan bölümlerin vergi değerlerinin, ayrı ayrı takdir olunacağı düzenlenmiştir. Bu nedenle, somut olayda, idarece şikayetçinin indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi uygulamasından tapuya mülkiyet tescili mesken olarak tesis edilmiş bir

gayrimenkulü bulunmadığı gerekçesiyle de yararlandırılmamasının hukuka aykırı olduğu değerlendirilmiştir.

40. Yukarıdan beri anlatılan hususlar, şikayet başvurusunun iddiaları, idarenin cevabı, yasal mevzuat, yargı içtihatları ve tüm dosya kapsamı hep birlikte değerlendirildiğinde; şikayetçinin indirimli (sıfır oranlı) emlak vergisi uygulaması için gerekli olan şartları taşımasına rağmen, idarece bu uygulamanın, fiili durum tespiti yapılmadan, iptal edilmesi hukuka aykırı görüldüğünden, şikayetçinin indirimli(sıfır oranlı) emlak vergisi oranından faydalandırılması ve 2011, 2012, 2013 yılları için haksız yere tahsil edilen 253,37 TL emlak vergisi tutarının 25 numaralı paragrafta bahsi geçen yargı kararı uyarınca, ödeme tarih olan 24/02/2014 ‘ten itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte, aynı yıllar için tahsil edilen 59,11 TL gecikme zammının şikayetçiye iade edilmesi gerektiği tespit edilmiştir.

E. İnsan Hakları Yönünden Değerlendirme

41. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) Ek 1 inci Protokolünün 1 inci maddesinde mülkiyet hakkı koruma altına alınmıştır. Ancak; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre "Mal ve mülk" kavramı iç hukukumuzdaki tanımdan bağımsız olarak ayrı bir anlama sahiptir. Mahkeme, kararlarında çok geniş yorumlamaktadır. Mahkemeye göre; "Mal ve mülk" kavramı maddi varlığa sahip her türlü taşınır taşınmaz malı içerdiği gibi; maddi varlığa sahip olmayan hak ve menfaatleri, mameleke dahil her türlü aktif, mali ve ekonomik değeri olan hisseler, patentler, tahkim kararları, emeklilik maaşı hakkı, kira hakları gibi değerleri de içermektedir. Bu bağlamda indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi uygulaması kapsamında iken, ilgili idarece bu uygulamanın hukuka aykırı gerekçelerle iptal edilip şikayetçinin yeniden indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi oranından yeniden yararlanma talebinin de aynı gerekçelerle reddedilerek şikayetçiden geriye dönük olarak tahakkuk ettirilen emlak vergisi tutarının faiziyle tahsili **mülkiyet hakkının ihlali olarak** değerlendirilmiştir.

42. Bunun dışında T.C Anayasanın “Kanun önünde eşitlik” başlıklı 10 uncu maddesinde ifadesini bulan kanun önünde eşitlik ilkesinin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 13 üncü maddesindeki etkili başvuru hakkının ve 17’nci maddesindeki hakları kötüye kullanma yasağının ihlal edildiğine dair herhangi bir bulgu ve bilgiye rastlanmadığı gibi şikâyete konu olayda, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ile İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde yazılı ve güvence altına alınmış olan başkaca bir insan hakkı ihlalinin tespit edilmediği sonuç ve kanaatine varılmıştır.

F. İyi Yönetim İlkeleri Yönünden Değerlendirme

43. Günümüzde demokratik, modern ve katılımcı yönetim anlayışında idarelerden sadece hukuka uygun olarak hareket etmeleri değil aynı zamanda iyi yönetim ilkelerine de uygun işlem tesis etmeleri beklenmektedir.

44. 28/03/2013 tarihli ve 28601 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "İyi Yönetim İlkeleri" başlıklı 6 ncı maddesinde, Kurumun, inceleme ve araştırma yaparken 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, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi, kişisel verilerin korunması gibi iyi yönetim ilkelerine uygun işlem ve eylem ile tutum veya davranışta bulunup bulunmadığını gözeteceği düzenlenmiştir. Söz konusu Yönetmelik hükmünde yer alan ilkelerin kaynağını teşkil eden Avrupa Birliği Temel Haklar Şartının 41 inci maddesinde de iyi yönetim hakkından bahsedilmekte olup benzer ilkelere Avrupa parlamentosu tarafından kabul edilen “Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası’nda da yer verilmiştir.

45. Söz konusu ilkeler yönünden yapılan değerlendirme neticesinde; İdarece, şikayetçinin şikayet konusuyla ilgili başvurusuna makul sürede gerekçeli olarak cevap verildiği, idarenin şikayetçiyle ilgili işlemlerinde “makul sürede karar verme” ve “kararların gerekçeli olması” ilkelerine **uygun davrandığı**, buna karşılık 8 numaralı paragrafta ayrıntısı açıklandığı üzere, Kurumumuzca yapılması istenen “yoklamanın” ancak üçüncü kez gönderilen yazımız üzerine usulüne uygun olarak yapıldığı ve vergilendirmede asıl olanın fiili durum olduğu hususu ile ilgili mevzuatta doğrudan mesken ifadesinin kullanıldığı nazara alınmadan şikayete konu işlemi tesis ettiği anlaşıldığından "haklı beklentiye uygunluk" ve "kanunilik" ilkelerine **uygun davranmadığı**, ayrıca idarenin şikayet konusu ile ilgili şikayetçiye verdiği cevabı yazıda hangi sürede hangi mercilere başvurabileceğinin gösterilmemiş olması sebebiyle “karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi” ilkesine de **uygun davranmadığı** anlaşılmış olup idarenin bundan böyle bu ilkelere uyması beklenmektedir

IV. HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜNE İLİŞKİN YASAL MEVZUAT

A. Dava Açma Süresinin Yeniden Başlaması

46. 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun “Dava açma süresinin yeniden işlemeye başlaması” başlıklı 21 inci maddesinde, Kamu Denetçiliği Kurumunun inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde sonuçlandıramaması hâlinde durmuş olan dava açma süresinin kaldığı yerden işlemeye başlayacağı belirtilmiştir; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 38 inci maddesinin dördüncü fıkrasında da Kurumun inceleme ve araştırmasını, şikâyet başvuru tarihinden itibaren, altı ay içinde sonuçlandıramaması halinde durumun gerekçesiyle birlikte şikâyetçiye tebliğ edileceği ve durmuş olan dava açma süresinin tebliğden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlayacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda incelemenin altı ayda bitirilememesi gerekçesi ve dava açma süresinin kaldığı yerden yeniden işlemeye başlayacağı hususu 21/03/2016 tarihli ve 2297 sayılı yazı ile şikâyetçiye bildirilmiştir.

B. Yargı yolu

47. 2709 sayılı T.C. Anayasası'nın “Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması” başlıklı 40 inci maddesinin ikinci fıkrasında, "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." hükmü yer almakta olup 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 20 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, ilgili idarenin işlemine karşı vergi ihtilafları için 30 günlük dava açma süresinden varsa arta kalan süre içinde İstanbul Vergi Mahkemesinde yargı yolu açıktır

V. KARAR

Yukarıda açıklanan gerekçeler ve dosya kapsamına göre, **ŞİKÂYETİN KABULÜNE,**

Şikayetçinin indirimli(sıfır oranlı) emlak vergisi oranından yararlandırılması ve 2011, 2012, 2013 yılları için haksız yere tahsil edilen 253,37 TL emlak vergisi tutarının ödeme tarih olan 24/02/2014 ‘ten itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte, aynı yıllar için tahsil edilen 59,11 TL gecikme zammının şikayetçiye iade edilmesine yönelik makul sürede yeni bir işlem tesis edilmesi hususunda

GAZİOSMANPAŞA BELEDİYE BAŞKANLIĞINA TAVSİYEDE BULUNULMASINA,

6328 sayılı Kanunun 20 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, Gaziosmanpaşa Belediye Başkanlığınca bu karar üzerine tesis edilecek işlem ya da tavsiye edilen çözümün uygulanabilir nitelikte görülmediği takdirde gerekçesinin otuz gün içinde Kurumumuza bildirilmesinin zorunlu olduğuna,

Kararın **ŞİKAYETÇİYE** ve **GAZİOSMANPAŞA BELEDİYE BAŞKANLIĞI'NA** TEBLİĞİNE,

Türkiye Cumhuriyeti Kamu Başdenetçisi'nce karar verildi.

e-imzalıdır

M.Nihat ÖMEROĞLU
Kamu Başdenetçisi