

VERGİ HUKUKU'NDA HAK ARAMANIN BİR CEZASI VAR : “HAKSIZ ÇIKMA ZAMMI”

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 22.12.2009

(Aşağıda yer alan metin, Anayasa Mahkemesi'nin 03.02.2011 tarih ve E:2009/83 K:2011/29 sayılı kararı öncesi döneme aittir. Söz konusu karar ile Anayasaya aykırılık iddiası reddedilmiştir. Ancak içerdiği argümanlar nedeniyle makaleye sitede yine de yer verilmiştir.)

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi'nin, “21.7.1953 günlü, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinin beşinci fıkrasının iptaline karar verilmesi istemi”, Anayasa Mahkemesi'nin E:2009/83 sayılı dosyasında incelenmekte olup, 31.12.2009 tarihi itibarıyla dosyanın durumu “Esasının incelenmesine” şeklindedir.¹ **Bu nedenle 2008/Ekim ayında kaleme aldığımız ve yayınlanan çalışmamız, bir kere daha gözden geçirilerek yeniden kaleme alınmıştır.**

Ülkemizde vergilendirme, tahsilât öncesi işlemler ve tahsilât aşaması olmak üzere iki ayrı yöntem izlenmekte ve bu sistematığe göre de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun olmak üzere iki ayrı usul (yöntem) kanunumuz bulunmaktadır.

Vergilendirmede tarh², tebliğ³ ve tahakkuk⁴ aşamaları Vergi Usul Kanunu'nda, tahsilât ve buna yönelik işlemler ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Bazı istisnalar hariç⁵ vergilendirme ile ilgili her işlem her aşamada, süresinde olmak kaydıyla davaya konu edilebilmektedir.

Tahsilât aşamasına gelinceye kadar geçen aşamalarda açılan davalarda işlemler kendiliğinden durmakta⁶ ancak tahsilât aşamasında ayrıca bir yürütmeyi durdurma kararı alınmadıkça işlemler açılan davaya rağmen devam etmektedir.

Vergilerin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarında açılan davaların mükellef (davacı) aleyhine sonuçlanması durumunda, dava konusu tutarlara ilişkin bir ek zam uygulanmaz iken tahsilât

¹ Anayasa Mahkemesi'nin <http://www.anayasa.gov.tr/general/haberdetay.asp?contID=727> web adresinden takip edilebilir.

² 213 sayılı V.U.K. md. 20

³ 213 sayılı V.U.K. md. 21

⁴ 213 sayılı V.U.K. md. 22

⁵ Mükelleflerin beyanlarına karşı ihtirazi kayıt koymadıkları sürece dava açamamaları hali gibi.

⁶ 2577 sayılı İ.Y.U.K. md.26/3

aşamasında ödeme emri veya haciz aşamasında açılan davalarda ise mükellef %10 oranında “haksız çıkma zammı”na muhatap olmaktadır.

Özelde vergi genelde tüm amme borçları nedeniyle takibe uğrayan kişilerin açacakları davalarda, davanın ilk açıldığı anda haksız çıkma zammının bir risk oluşturmaya başlamasına rağmen gözlemlerimiz ödeme emirlerine karşı açılan davalarda çoğu davacının haksız çıkma zammının ancak davanın sonunda idrak ettiği yolundadır.

Konunun önemini kısaca vurguladıktan ve aşağıda “*ödeme emri*” davalarına ortaya çıkan “*haksız çıkma zammı*”na yönelik açıklamaların, aslında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da geçen her türlü ve her aşamada ortaya çıkabilen her türlü “*haksız çıkma zammı*”nı ⁷ kapsadığını belirttikten sonra esasa geçerse :

Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “*ödeme emri*” ile tebliğ olunur. ⁸ Amme alacağı çoğu kimse için sadece vergi alacağını ifade etse de bu kavram vergiyi de kapsayan daha üst ve geniş bir kavramdır. ⁹ Amme alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda bu borcun borçlusunu amme borçlusunu olarak tanımlanır. Amme borçlusunu ya da borçlu; “*Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini*” ifade etmektedir. ¹⁰

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan amme borçlusunu, tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde, “*böyle bir borcun olmadığı*”, “*kısmen ödendiği*” veya “*zamanaşımına uğradığı*” şeklinde Kanunda sınırlandırılan nedenlerle Vergi ya da İdare Mahkemesi’nde dava açabilir. Eğer borcun bir kısmına itiraz ediliyorsa, borçlunun açacağı davada bu kısmın miktar ve itiraz nedenlerini açıkça belirtmesi gerekir. Aksi halde itiraz edilmemiş sayılır. ¹¹

Ödeme emrine karşı dava açılması takip işlemlerini kendiliğinden durdurmaz. ¹² Dava konusu yapılan borç için teminat ¹³ gösterildiği takdirde takip işlemleri dava konusu borç miktarı için ve Mahkemece bu hususta karar verilinceye kadar durdurulur. ¹⁴ Dava konusu yapılan borç

⁷ 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.nun 68. maddesinde yer alan “*İstihkak davası üzerine takibin tehirine karar verilir ve neticede dava reddolunursa, dava mevzuunu teşkil eden mahcuz malın değerinin % 10’u tutarında tazminat hükümlenir.*”, yine aynı Kanununun 79. maddesinde yer alan “*Davasında haksız çıkan üçüncü şahıs aleyhine, haksız çıktığı tutarın % 10’u tutarında ayrıca inkâr tazminatına hükmedilir.*” hükümleri bu uygulamalara örnek gösterilebilir.

⁸ 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. md.55

⁹ 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.nun 1. maddesinde yer alan “*Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur. Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.*” hükmüyle Kanunun kapsamı açıklanırken aynı zamanda amme alacağı kavramı da tanımlanmış olmaktadır.

¹⁰ 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. md.3

¹¹ 6183 sayılı A.A.T.U.H. md.58

¹² 2577 sayılı İ.Y.U.K.nun 27/1. maddesinde yer alan “*Danıştay’da veya idarî mahkemelerde dava açılması dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmaz.*” hükmü de bu yöndedir.

¹³ Teminat olarak gösterilebilecek değerler için bkz. 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. md.10

¹⁴ 6183 sayılı A.A.T.U.H. md.58

için teminat gösterilmesi durumunda takip işlemlerini durduracak olan tahsil dairesidir. Bu durumda takip işlemlerinin durdurulması için bir Mahkeme kararına ihtiyaç bulunmamaktadır.

Kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açan borçlu takip işlemlerini durdurmak için tahsil dairesine teminat göstermek yerine Mahkemeden yürütmenin durdurulmasını talep edebilir. Mahkeme, idarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilir.¹⁵

Kural olarak yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hâkim tarafından çözümlenir. İdareden ve adlî yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz.¹⁶ Bu durumda ödeme emrine karşı açılan davada doğrudan idareye teminat göstermek suretiyle takip işlemleri durdurulabileceği gibi öncelikle Mahkemeden yürütmenin durdurulması kararı alınması yoluna gidilmesi bir seçenek olarak ortaya çıkmaktadır. Mahkeme teminatsız olarak yürütmenin durdurulmasına karar verirse dava açan için bir avantaj söz konusudur, yok teminat karşılığında yürütmenin durdurulması kararı çıkmışsa kaybedilen bir şey yoktur. Eğer Mahkeme talebi reddetmişse zaten yine doğrudan idareye teminat göstermek suretiyle takip durdurulabilecektir.

Borcun tamamına karşı açılan davanın tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir. Borcun bir kısmına karşı açılacak davalar ise mal bildiriminde bulunma süresini uzatamaz.¹⁷

Bu kısımda yazımızı ilgilendiren en önemli konu ise davasında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki davanın reddolunduğu miktardaki amme alacağının % 10 zamla tahsil edilmesidir.¹⁸ Kanunda adlandırılmayan bu zamma öğreti ve içtihatlarda “*haksız çıkma zammı*” denilmektedir.

Davada haksız çıkmanın yargılamanın hangi aşamasında söz konusu olabileceği hususunda yargı kararlarında dahi bir istikrarın bulunmamaktadır. Bazı kararlarda bu zammın tahsili için karar düzeltme aşamasının geçilmesi gerektiği vurgulanırken¹⁹ bazı kararlarda ise yerel Mahkemenin davayı reddi yeterli görülmektedir.²⁰

¹⁵ 2577 sayılı İ.Y.U.K. md. 27/2

¹⁶ 2577 sayılı İ.Y.U.K. md. 27/5

¹⁷ 6183 sayılı A.A.T.U.H. md.58

¹⁸ 6183 sayılı A.A.T.U.H. md.58

¹⁹ Danıştay 9.Daire'nin 04.05.2006 tarih ve E:2005/4620, K:2006/1689 sayılı kararı : “*Yukarıda anılan 6183 sayılı Kanununun 58. maddesine göre amme alacağının %10 zamla tahsili için, amme alacağının tahsiline dair düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davanın retle sonuçlanması ve bu ret kararının temyiz edilmiş olması halinde temyiz istemi reddedilerek mahkeme kararının onanması ve karar düzeltme isteminin de reddedilmesi gerekmektedir. Bu durumda, alacak aslının tasdikine yönelik mahkeme kararının kesinleşmesi halinde haksız çıkma zammının doğması ve tahsili aşamasına gelmesi mümkün olacağından, dava konusu ödeme emrinin düzenlenme tarihi itibarıyla temyiz edildiği tartışmasız olan asıl alacağa yönelik mahkeme kararının onanarak kesinleşmesi beklenilmeden düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmemiştir.*” (Danıştay Dergisi Sayı:113)

²⁰ Danıştay 3.Daire'nin 12.04.2007 tarih ve E:2006/3136 K:2007/1148 sayılı kararı : “*...vergi borcunu vadesinde ödemeyen davacı şirket adına amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenip tebliğ edilen ödeme emrine karşı açılan davanın vergi mahkemesince reddi üzerine yukarıda açıklanan yasal düzenleme uyarınca haksız çıkma*

Aslında bu konu Maliye Bakanlığı'nca kendi görev ve yetki alanındaki amme alacakları için kesinleşme şartı aranmak yoluyla A seri 1 sıra no.lu Tahsilat Genel Tebliğinde aşağıdaki gibi çözümlenmiş olsa da Danıştay kararlarında yukarıdaki farklılık gözlemlenmeye devam etmektedir.²¹

Söz konusu Genel Tebliğin ikinci kısım birinci bölümünün III- Ödeme Emrine Dava Açılması başlıklı kısmının 5. fıkrası önemine istinaden aşağıya aynen alınmıştır :

“6183 sayılı Kanununun 58 inci maddesinin beşinci fıkrasında “İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamlı tahsil edilir.” hükmü yer almaktadır.

Madde hükmü ile ödeme emrine dava açan borçlunun tamamen veya kısmen haksız çıkması halinde %10 haksız çıkma zammı alınacağı açıkça belirtilmiştir. Bu düzenleme, ödeme emrine karşı mesnetsiz dava açılmasını önlemeye yönelik bir düzenleme olduğundan, ödeme emrine karşı açılan davaların reddi halinde kesinleşecek kararlar üzerine %10 zammın uygulanması gerekmektedir.

Kanunda %10 zammın hangi sürede ödeneceğine yönelik özel bir düzenleme yer almadığından, bu alacağın vadesinin 6183 sayılı Kanununun 37 nci maddesine göre ilgisine 213 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılacak tebliğ ile verilecek bir aylık ödeme süresi ile belirlenmesi gerekmektedir. Haksız çıkma zammına, süresinde ödenmemesi halinde gecikme zammı tatbik edilmeyecektir.”

2. fıkrasında ise “20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun yürürlüğe girmesini müteakiben vergi itiraz komisyonlarının görevleri sona ermiş ve 2576 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle vergi itiraz komisyonlarının görevleri vergi mahkemelerine verilmiştir.

Vergi davalarında ihtilafların görüm ve çözümünde uygulanacak hükümleri düzenleyen ve Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler de 2577 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılması nedeniyle, ödeme emrine karşı dava açılması halinde, bu davaların görüm ve çözüm usulleri 2577 sayılı Kanunda yapılan düzenlemelere tabi kılınmıştır.

Dolayısıyla, ödeme emrine karşı açılan davalarda, 2577 sayılı Kanun hükümleri uygulanacağından ilk derece mahkemesinin verdiği kararlar, kesin olmayıp üst yargı mercii nezdinde temyiz veya itiraza konu olabilecektir.” denilmektedir.

Buna göre; mükellef tarafından ödeme emrine karşı yapılan itirazın haksız çıkması üzerine 6183 sayılı A.A.T.U.H.K'nın 58/5 maddesi hükmü gereğince tahsili gereken %10 zammın takip ve tahsilinde kesinleşecek mahkeme kararına istinaden aynı Kanununun 37. maddesine göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.”

Tekrar konumuza dönecek ve şu ana kadar açıklamalarımızda gelinen noktayı özetleyecek olursak :

zammının ikinci ihbarname ile istenebilmesi için kararın idareye tebliği yeterli olup vergi mahkemesi kararının kesinleşmesine gerek bulunmadığından aksi yolda verilen mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamıştır.” (Akın Gencer ŞENTÜRK yayınlanmamış özel arşiv)

²¹ Maliye Bakanlığı G.İ.B. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü'nün 03.04.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.20.01/288-3416/04269 sayılı yazısı.

- Ödeme emri tebliğinden sonra içerik borcun ya ödenmesi, ya mal beyanında bulunulması ya da dava açılması gerekmektedir.
- Ödeme emrine dava açılması, takibi durdurmamaktadır. Bunun için dava açmanın yanında ya doğrudan idareye teminat gösterilmesi ya da Mahkemeden yürütmenin durdurulması talebinde bulunmak gerekmektedir.
- Mahkeme, yürütmenin durdurulması talebini reddedebileceği gibi teminat karşılığında yürütmenin durdurulması kararı da verebilir.

Hal böyle olunca haksız çıkma tazminatının amacını anlamak mümkün değildir. İster doğrudan yerel mahkeme isterse bu kararın kesinleşmesi aşamasında talep edilebilir olsun idarenin hiçbir takip işlemini etkilemeyen, takip işlemlerini ancak teminat ve çoğu zaman yürütmenin durdurulması kararı ile durdurabilen amme borçlusunun yargılama sonucunda haksız çıkması gerekçesiyle ayrıca bir ödeme yükünün altına sokulmasının amacı ne olabilir ?

İdare “... bu düzenleme; ödeme emrine karşı mesnetsiz dava açılmasını önlemeye yönelik olup, ödeme emirlerine karşı açılan davaların usul ya da esas yönünden reddi veya davadan feragat edilmesi hallerinde, kesinleşecek kararlara istinaden % 10 oranındaki zammın borçludan aranılması ...” görüşündedir.²²

Üstelik açılan davalardan elde edilen bilgilerle davacı tarafından daha sonra davadan feragat edilmesi durumunda dahi idare haksız çıkma zammı talebinden vazgeçmemektedir.²³ Oysaki amme borçlusunun davasından feragat etmesi üzerine, mahkemece feragat nedeniyle karar verilmesine yer olmadığı şeklinde hüküm tesis edilmesi halinde, haksız çıktığı bir dava (mahkeme kararı) ortada olmayacağı için, haksız çıkma zammı da yasal dayanağını yitirecektir.²⁴ Ancak Danıştay’ın feragat temyiz veya itiraz safhasında yapılmışsa haksız çıkma zammı uygulanabileceği yolunda kararları mevcuttur.²⁵

İdarenin görüşü ise bu konuda net değildir. 4811 sayılı Kanun uygulaması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından verilmiş bir muktezada bu konuda doğan tereddüt karşısında özetle, mükellefin 4811 sayılı kanundan yararlanmak üzere başvuruda bulunması halinde, davasından da vazgeçmesi gerekmekte olup, bu durumda ödeme emrine karşı açılan dava feragat yoluyla sonuçlandığından haksız çıkma zammı alınmaması gerekir şeklinde görüş

²² Maliye Bakanlığı G.İ.B. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 29.03.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-AATUHK-08-16/2172 sayılı yazısı.

²³ Maliye Bakanlığı G.İ.B. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 29.03.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-AATUHK-08-16/2172 sayılı yazısında bu talep “Öte yandan; 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 91’inci maddesi; feragati, iki taraftan birinin netice-i talebinden vazgeçmesi olarak tanımlamış ve feragatin kesin bir hükmün hukuki sonuçlarını doğuracağını belirtmiş; 6183 sayılı Kanununun 58’inci maddesinin 5’inci fıkrası ise, davasında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki davanın reddolunduğu miktardaki amme alacağının % 10 zamlı tahsil olunacağı hükme bağlanmıştır.” açıklamasına dayandırmaktadır.

²⁴ Dr. A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Haksız Çıkma Tazminatı ve Vergi Barışı”, **Dünya**, 17.04.2003

²⁵ Danıştay 4.Daire’nin 23.02.2005 tarih ve E:2004/2323, K:2005/259 sayılı kararında “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31 nci maddesindeki yollamaya istinaden feragat ile ilgili konularda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu uygulanacaktır. Bu Kanununun 94 üncü maddesinde feragat veya kabul eden tarafın mahkum olmuş gibi yargılama giderlerini ödemeye mecbur olduğu, 95 inci maddesinde ise feragat veya kabulün kati bir hükmün hukuki neticelerini hasil edeceği hükmüne yer verilmiştir. Buna göre feragat ile davacı netice-i talebinden vazgeçmekte ve dava sona ermektedir.” gerekçesiyle davadan feragat halinde dahi haksız çıkma zammı uygulanması hukuka uygun bulunmuştur.

açıklamıştır. ²⁶ Bu görüşe karşın idarenin, ödeme emrine karşı açtığı dava devam ederken ödeme emri içeriği tüm amme borcunu gecikme zamlarıyla birlikte ödeyip sonra davasından vazgeçen mükelleften, “*Ödeme emrine karşı gelişigüzel itiraz edilmesini önlemeye yönelik söz konusu düzenleme nedeniyle, ödeme emrine karşı açılan davaların usul ya da esas yönünden reddi, davadan feragat edilmesi veya dava sonuçlanmadan evvel amme alacağının ödenmesi hallerinde; kesinleşecek bu kararlara istinaden %10 oranındaki zammın borçludan aranılması gerekmektedir.*” gerekçesiyle haksız çıkma zammı talep ettiği olaylarda vakidir. ²⁷

Bu açıklamalarda ortaya koymaktadır ki gerek yargı ve gerekse idari görüşte bir istikrardan söz etmek şu noktada söz konusu olamamaktadır.

Benzeri bir düzenleme 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu’nda da ilamsız takipler için mevcuttur. Ancak bu Kanun uyarınca tebliğ edilen ödeme emrine ²⁸ süresi içinde yapılan itiraz takibi kendiliğinden durdurmakta, borçlu, borcun yalnız bir kısmına itirazda bulunmuşsa takip, kabul ettiği miktar için devam etmektedir. ²⁹

Takip talebine itiraz edilen alacaklı, itirazın tebliği tarihinden itibaren bir sene içinde mahkemeye başvurarak, genel hükümler dairesinde alacağının varlığını ispat suretiyle itirazın iptalini dava edebilmekte ve bu davada borçlunun itirazının haksızlığına karar verilirse borçlu; takibinde haksız ve kötü niyetli görülürse alacaklı; diğer tarafın talebi üzerine iki tarafın durumuna, davanın ve hükmolunan şeyin tahammülüne göre, red veya hükmolunan meblağın yüzde kırkıdan aşağı olmamak üzere, uygun bir tazminatla mahkûm edilebilmektedir. ³⁰

Özel hukuk düzeni içinde ve eşit taraflar arasında haksız ve kötü niyeti cezalandırma amacı taşıdığı çok açık olan İcra ve İflas Kanunu düzenlemesi gerek borçlu ve gerekse alacaklı için uygulanabilirlik açısından hukuki ve adil görünmektedir.

Oysa yazımıza konu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, yazımızın başında tanımlı olan amme alacakları için devletin, il özel idarelerinin veya belediyelerin ³¹ yürüttüğü takipler ile ilgilidir. Eşitler arasında değildir ve kamu hukuku alanında sonuçlar doğurmaktadır. Üstelik yazımıza konu olan haksız çıkma zammı sadece dava açan birey için söz konusu iken alacaklı amme idaresinin haksız çıkması durumunu düzenlememektedir. İcra ve İflas Kanunu’na göre yapılan takiplerden farklı olarak teminat gösterilmedikçe ya da yürütmenin durdurulması kararı alınmadıkça takip durmamaktadır.

Bu noktaya kadar yapılan açıklamalar dahi konu hakkında hukuki tereddütler doğması için yeterli görülebilir. Diğer taraftan Anayasamıza göre “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*” ve yine aynı hükme göre “*İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.*” ³²

²⁶ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 09.04.2003 tarih ve 15459 tarihli muktezası.

²⁷ Ankara Defterdarlığı’nın 04.11.2002 tarih ve DEF.0.06.15/6183-058-1092/ sayılı yazısı.

²⁸ 2004 sayılı İ.İ.K. md. 60 ve md.61

²⁹ 2004 sayılı İ.İ.K. md.66

³⁰ 2004 sayılı İ.İ.K. md.67

³¹ 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. md.3

³² T.C.Anayasası md.125

Anayasa Mahkemesi'nin başka bir konuyla ilgili bir kararında belirtildiği üzere;³³

“Çağdaş demokratik rejimlerin temel ilkelerinden biri olan “hukuk devleti” Anayasa'nın 2. maddesinde “Cumhuriyetin nitelikleri” arasında sayılmıştır.

Kişilerin devlete güven duymaları, maddî ve manevî varlıklarını geliştirebilmeleri, temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmeleri ancak hukuk güvenliği ve üstünlüğünün sağlandığı bir hukuk devletinde gerçekleşebilir. Bu nedenle, hukuk devleti temel hak ve özgürlüklere saygı gösteren, onların korunup güçlenmelerine olanak sağlayan, adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık olan devlettir. Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kişilerin, hukuk düzeninin koruması altındaki haklarını elde edebilmeleri için her türlü önlemin alınmasını zorunlu kılar.

Anayasa'nın 13. maddesinde, “Temel hak ve hürriyetler, Devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünün, millî egemenliğin, Cumhuriyetin, millî güvenliğin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlâkın ve genel sağlığın korunması amacı ile ve ayrıca Anayasanın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak, kanunla sınırlanabilir” denilmekte, ancak bu sınırlamanın demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamayacağı gibi öngörüldükleri amaç dışında da kullanılamayacağı belirtilmektedir.

Buna göre, bir sınırlamanın demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olduğundan söz edilebilmesi için hakkın özüne dokunmaması, makûl ve kabul edilebilir ölçüyü aşmaması gerekir. Başka bir anlatımla, temel hak ve hürriyetler sınırlanırken sınırlama ile öngörülen amaç arasında makûl ve adaletli bir denge kurulmalıdır.”

Yüksek Mahkeme bu gerekçeler ile “İtiraz konusu kural, davacıların haklarını en kısa sürede ve en az giderle almalarını engelleyerek hak arama özgürlüğünü önemli ölçüde zorlaştırması nedeniyle demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşmadığından Anayasa'nın 13. maddesine uygun bir sınırlama olarak kabul edilemez.” hükmüne varmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin yine bir başka kararında ise;³⁴

“Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu hükme bağlanmıştır.

Hukuk devleti, insan haklarına saygı gösteren, bu hakları koruyucu adaletli bir hukuk düzeni kurup sürdürmekle kendisini yükümlü sayan, bütün etkinliklerinde hukuka ve Anayasa'ya uyan, işlem ve eylemleri bağımsız yargı denetimine bağlı olan devlet demektir. Böyle bir düzenin kurulması, yasama, yürütme ve yargı alanına giren tüm işlem ve eylemlerin hukuk kuralları içinde kalması, temel hak ve özgürlüklerin anayasal güvenceye bağlanmasıyla olanaklıdır.

Başta hukuk devleti ilkesiyle hak arama özgürlüğü olmak üzere tüm anayasal gereklere uyarak idari para cezasını gerektirecek eylemleri, cezaları ve bunların koşullarını belirleme yetkisi yasa koyucunun takdirindedir.

³³ Anayasa Mahkemesi'nin 20.07.1999 tarih ve E:1999/1, K:1999/33 sayılı kararı

³⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 12.12.2007 tarih ve E:2003/105, K:2007/98 sayılı kararı.

Anayasa’da, Türkiye Cumhuriyeti’nin demokratik hukuk devleti niteliği vurgulanırken, devletin tüm eylem ve işlemlerinin yargı denetimine bağlı olması amaçlanmıştır. Çünkü, yargı denetimi hukuk devletinin “olmazsa olmaz” koşuludur.

Anayasa’nın 36. maddesinde, “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz” denilmektedir. Maddeyle güvence altına alınan dava yoluyla hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde, diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birisini oluşturmaktadır. Gerçekten, karşılaştığı bir suçlamaya karşı kişinin kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin en etkili ve güvenceli yolu yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir. Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması adil bir yargılamanın ön koşulunu oluşturur.”

şeklinde gerekçelere yer verilmiştir.

Yukarıya alınan kararlar ve gerekçelerin, haksız çıkma zammı yönünden geçerli olmaması için bir neden bulunmasa gerekir.

Sonuç olarak bakıldığında, tek taraflı olarak alınan ve aslında takibin hiçbir safhasını durdurmeyen (engellemeyen) ya da bunu ancak teminat karşılığı başarabilen amme borçlusunun açtığı davada haksız çıkmasının kötü niyet olarak kabulü mümkün olmadığına göre adeta dava açan bireyin cezalandırılması, yargı yoluna gitme konusunda tereddüde düşürülmesinden söz edilmesi çok da hatalı olmayacaktır.

Kaldı ki, özellikle Gelir İdaresi ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’nun talepleri doğrultusunda yapılan düzenlemelerinde etkisi ile giderek kanuni temsilci ve şirket ortaklarının amme borçlarından sorumluluğu müessesesi genişleme göstermektedir.³⁵ Bu durumlarda bireylerin çoğu zaman ulaşamayacakları bilgiler ile doğuşundan dahi bihaber oldukları amme borçlarına karşı başvurabilecekleri tek yol çoğu zaman dava açmak olmaktadır.

Yaşanan olaylarda idarenin asıl borçludan dolayı asıl borçlunun birden fazla kanuni temsilcilerine aynı anda takip yaptığı ve bu kişiler tarafından da ayrı ayrı dava açılmak zorunluluğu doğduğundan aynı konuda birden fazla haksız çıkma zammı talebinin gündeme geldiği de bilinmektedir.³⁶

Bilinmeze karşı açılan bu davalarda, davacı bireylerin daha en başta haksızlık veya haklılıklarını ellerindeki bilgilere göre değerlendirmeleri mümkün olmamaktadır. Bir de üstüne kaybettikleri davalarda haksız çıkma zammı adı altında ek bir külfete katlanmaları hakkını arayan birey için bir zam değil hak aramanın cezası olarak da nitelendirilebilir. Temennimiz

³⁵ Bkz. 213 sayılı V.U.K. md.10 ve 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. md.35 ve mük. md.35

³⁶ Maliye Bakanlığı G.İ.B. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 29.03.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-AATUHK-08-16/2172 sayılı yazısında “... adlarına düzenlenen ödeme emirlerine karşı açtıkları davalardan feragat etmeleri nedeniyle davalarında haksız çıkan her iki kanuni temsilciden, davaya konu ettikleri ödeme emirleri tutarı üzerinden ayrı ayrı Kanunda belirtilen oranda (% 10) haksız çıkma zammı talep edilmesi gerekmektedir...” denilmiştir.

kısa zaman içinde bu hükmün Kanundan çıkarılması ya da açılacak bir davada Anayasa Mahkemesi tarafından tartışılma imkânı bulunabilmesidir.³⁷

Nitekim konu Anayasa Mahkemesi gündeminde olup, yakın zamanda görüşlerimizin pratik sonuçlarını gözlemleyebileceğimiz kanaatini taşımaktayız.³⁸

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

³⁷ A.Bumin DOĞRUSÖZ'ün 06.09.2007 tarihinde **Referans Gazetesi**'nde yayınlanan makalesinde "*Bir davada bu konuda yapılan anayasaya aykırılık iddiası İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin 15.10.2002 günlü ve E. 2002/1153, K. 2002/1285 sayılı kararıyla ciddi bulunmamış, bir başka deyişle yasa hükmü anayasal denetimi için Anayasa Mahkemesi'ne taşınmamış ve Karar Danıştay 4. Dairesi'nin E. 2002/4562 K.2003/2482 sayı ve 21.10.2003 tarihli kararı ile onanmıştır. Ancak her iki kararda da ciddi bulunmamanın gerekçesi yer almamıştır.*" açıklaması yer almaktadır. Başkaca kaynaklarda bu konuda bilgiye ulaşılamamıştır.

³⁸ Anayasa Mahkemesi'nin

<http://www.anayasa.gov.tr/general/haberdetay.asp?contID=727> web adresinden takip edilebilir.