

# **VERGİ HUKUKUNDA ÖDEME EMRİNE İTİRAZ (?) İLE İLGİLİ NORMLAR, BİREY AÇISINDAN ÖNGÖRÜLEMEZ BİR DURUM YARATMAKTADIR**

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 05.09.2016

## **I. GİRİŞ**

Vergi hukukunun temel (usul) kanunları olan

- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 21.07.1953 (RG: 28.07.1953 – 8469),
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 04.01.1961 (RG: 10.01.1961 – 10703)

kabul tarihidir.

Her iki Kanun'un da kabul tarihlerinde vergi uyuşmazlıklarının çözüm mercii olarak Vergi Mahkemeleri henüz ihdas edilmiş değildir. Vergi yargısına ilişkin özel düzenlemeler yapıncaya kadar geçen dönemde Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ve Danıştay görev almışlardır.

Daha sonra 06.01.1982 tarihinde 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un kabulüyle (RG: 20.01.1982 – 17580) vergi yargısı şekillenmiş ve vergi yargısı olarak adlandırılan ilk derecede Vergi Mahkemeleri ve bunların kararlarına yönelik itirazların çözümünde Bölge İdare Mahkemeleri, temyizde ise Danıştay görevli kılınmıştır. Eş zamanlı olarak aynı tarihte 2575 sayılı Danıştay Kanunu ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu kabul edilerek aynı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

2577 sayılı Kanun'un 63. maddesi ile "*Vergi Usul Kanununun vergi uyuşmazlıklarına ilişkin 379 ila 412'nci madde hükümleri, bu kanunla kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihte yürürlükten kalkar.*" hükmü getirilmiş ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin muhafaza edilmesi halinde yaşanacak karmaşa önlenmiştir.

Yine paralel olarak 2576 sayılı Kanun'un 15. maddesi ile artık Vergi Mahkemelerinin görev ve yetki alanlarına giren konularda kanunlar ile çeşitli kurul ve komisyonlara verilmiş yetki ve görevlerin sona ereceği; Vergi İtiraz Komisyonlarının ve Vergiler Temyiz Komisyonunun kuruluşuna ilişkin hükümler de yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu şekilde birbirine uyumlu düzenlemeler yanında 2577 sayılı Kanun'un 31. maddesi hükmü ile vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanacağı da öngörülmüştür.

Vergi (uyuşmazlığı) hukukunun Vergi Usul Kanunu ile ilgili kısımları görece bir şekilde yeni sisteme uyumlaştırılmış ise de 6183 sayılı Kanun açısından bu uyumlaştırmanın aynı derecede olduğundan söz etmek zor görünmektedir. Esasen 6183 sayılı Kanun kapsamında sadece vergi değil çok çeşitli amme alacaklarının düzenleniyor olması bunda bir gerekçe kabul edilebilir ise de özellikle VUK, 6183 ve 2577 sayılı Kanunların kesiştiği alanların bireyin hak arayışında yarattığı sakıncalar bu çalışmamızda ele alınacaktır.

## **II. OLAYIN HUKUK DEVLETİ ve HUKUK GÜVENLİĞİ İLKESİ YÖNÜNDEN İRDELENMESİ**

### **A. Hukuk Devleti ve Hukuk Güvenliği İlkesi**

Anayasamızın 1. maddesi Devletin şeklini, “*Türkiye Devleti bir Cumhuriyettir.*” şeklinde tespit ettikten sonra 2. maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri belirtilirken diğer nitelikler yanında “*...hukuk Devleti...*” vurgusu da yapılmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin 28.04.2011 tarih ve E:2009/ 39 K: 2011/68 sayılı kararında (RG: 15.10.2011 – 28065) hukuk Devleti, “*Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuk güvenliğini gerçekleştiren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, yargı denetimine açık olan devlettir.*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Yine aynı Anayasa Mahkemesi kararında “*hukuk güvenliği ilkesi*”; “*Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ve temel hak güvencelerinde korunan ortak değerdir.*” şeklinde tanımlanmaktadır.

### **B. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK veya 6183 sayılı Kanun) 58. Maddesi, Bireyler Açısından “Öngörülebilir” Bir Hukuk Normu Değildir ve Devlete Güveni Zedelemektedir**

6183 sayılı Kanunun 55. maddesinde “*Ödeme Emri*” başlığı altında; “*Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur.*” hükmü yer almakta ve 58. maddesi ise “*Ödeme Emrine İtiraz*” başlığı taşımaktadır.

Kanunlaştığı **21.07.1953** tarihinden bu yana madde başlığı “*Ödeme Emrine İtiraz*” şeklinde olup, başlıktaki “**İTİRAZ**” ibaresi **bireyler açısından** açılacak bir davayı değil, idari bir başvuruyu çağrıştırdığı için tam anlamıyla kafa karıştırıcıdır.

Söz konusu 58. madde hükmünün bir kısmı. **28.01.2010** tarih ve 5951 sayılı Kanunun 1. maddesi ile kaldırılmışken Kanunkoyucu nedense söz konusu maddedeki; “*Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.*” hükmünü muhafaza etme yoluna gitmiştir.

Yine maddenin devam eden kısımlarında;

**“İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir.”**

**“İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilir.”**

**“İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir.”**

**“Borcun tamamına bu madde gereğince vakı itirazların tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir.”**

**“Borcun bir kısmına karşı bu madde gereğince vakı itirazlar mal bildiriminde bulunma müddetini uzatamaz.”**

hükümleri yer almaktadır.

Oysa **06.01.1982** tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun'un (2576 sayılı Kanun) 15. maddesi ile **Vergi İtiraz Komisyonları** ve **Vergiler Temyiz Komisyonu** kaldırılmış yerlerine **Vergi Mahkemeleri** kurulmuştur.

Aynı Kanunun **“Değiştirilen Deyimler”** başlıklı 13. maddesi ile de, Vergi Mahkemelerinin göreve başlamasıyla bu Mahkemelerin görev alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan:

**“a) İtiraz komisyonu, Vergiler Temyiz Komisyonu, Gümrük Hakem Kurulu deyimleri, Vergi Mahkemesi”**

**“b) Vergi ihtilafı deyimi, vergi davası”,**

**“c) İtiraz deyimi, vergi mahkemesinde dava açılması”,**

şeklinde değiştirilmiştir.

Ancak 2576 sayılı Kanun bu deyimleri değiştirirken, **“İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir.”** ve **“İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir.”** şeklindeki hükümleri değiştirmemiştir.

Buna göre 6183 sayılı Kanunda yer alan; **“İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir.”** hükmünü 2576 sayılı Kanun ile değiştirilen deyimlere göre okursak, **“Vergi Mahkemesi bu davaları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir.”** anlamı çıkmaktadır.

O halde **lafza bağlı kalındığında** Vergi Mahkemeleri davalı idarelerden savunma dahi almadan 7 gün içinde karar vermek durumundadır ki bu 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK veya 2577 sayılı Kanun) ile örtüşmeyecektir, zaten böyle bir kabul bugüne

kadar Ödeme Emri ile ilgili açılan tüm davalarda Vergi Mahkemesi kararlarını hukuka aykırı kılacaktır.

Aynı şekilde 6183 sayılı Kanunda yer alan; **“İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir.”** şeklindeki hükmü, 2576 sayılı Kanun ile değiştirilen deyimlere göre okursak, **“Vergi Mahkemelerinin bu konudaki kararları kesindir.”** anlamı çıkmaktadır. Yani yine **lafza bağlı kalındığında** Ödeme Emirleri ile ilgili hiçbir Vergi Mahkemesi kararının itiraz ya da temyize konu edilmemesi gerekecektir ki bu konuda İYUK ile ilgili açıklama yapmaya gerek dahi görmüyoruz.

**Buraya kadar yaptığımız açıklamalar, 2576 sayılı Kanun (ve dahi 2575 ve 2577 sayılı Kanunlar) sonrası 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinin normal bir birey açısından içinde çıkılmaz / öngörülemez / anlaşılabilir bir hale geldiğini ortaya koymaktadır. Yargı ve idare dahi 6183 sayılı Kanunun 58. maddesini ancak 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlar ile birlikte ele alarak uygulayabilmekte ve bunu yaparken de yoruma gitmektedirler. Aynı hususlar dava açma süreleri açısından da geçerlidir. Şöyle ki:**

**C. Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Şekli İle İlgili Normlar, Tam Bir Karmaşa / Uyumsuzluk İçindedir**

Yukarıdaki açıklamalar ışığında devam edelim:

6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinde yer alan, **“Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde **alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir.**”** hükmü, 2576 sayılı Kanun ışığında ele alınırsa, **“...7 gün içinde Vergi Mahkemesi nezdinde dava açılabilir...”** şeklinde anlaşılacaktır. **Anlaşılacaktır, ancak birey bütün bu olan bitenleri fark edebilmişse ve tüm bu değerlendirmeleri 7 gün gibi kısa bir süre içinde tamamlayabilmişse...**

**Özetlersek, Ödeme Emrine karşı dava açma yolunda;**

- **Konu vergi olduğu için, 213 sayılı vergi Usul Kanununa bakıldığında bu Kanunda bir hüküm yoktur.**
- **Konu bir amme alacağı olduğu için 6183 sayılı Kanuna bakıldığında, Kanun halen daha ‘İTİRAZ KOMİSYONU’ ve ‘İTİRAZ’ gibi kavramlar içeren hükümler bulundurmaktadır.**
- **Konu idari yargı alanına girdiği için 2577 sayılı Kanuna bakıldığında, Ödeme Emri için özel bir dava yolu ve süresi öngörülmemiş olup 30 günlük süreden söz edilmektedir.**

**Peki, 7 günlük süre ve Vergi Mahkemesinde dava açma nerede düzenlenmiştir? Bir USUL KANUNUNDA DEĞİL, MAHKEMELERİN KURULUŞ KANUNUNDA ! Ve tüm bu karmaşa içinden çıkmak bireyden beklenmektedir.**

**D. Normal Bir Bireyin, Üç Ayrı Usul Kanununda (213, 2577, 6183 s. Kanunlar) Yer Almayan Bir Hükmü, Bir Usul Kanunu Olmayan Başka Bir Kanunda (2576 s. Kanun) 7 Gün İçinde Bulması Mümkün Değildir**

Anayasa Mahkemesi'nin çok sayıda kararında vurgulandığı üzere Anayasa md. 36 hükmü çerçevesinde bireyler hak arayışında Avukat kullanmak zorunda değillerdir. Kaldı ki yukarıda açıklanan karmaşık normlar içinde vergi hukuku ile yakın ilişkisi olmayan bir Avukatın dahi çıkış yolu bulması zor görünmektedir.

Ancak aynı Anayasa Mahkemesi, 06.01.2011 tarih ve E:2008/6 K:2011/3 sayılı kararında (RG: 14.05.2011 – 27934); *“Anayasa'nın “Hak arama hürriyeti” başlıklı 36. maddesinde, herkesin gerekli araç ve yollardan yararlanarak yargı organları önünde davacı ya da davalı olarak sav ve savunma hakkı bulunduğu belirtilmektedir. 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.”* da demektedir.

Yine aynı kararda, 7 günlük dava açma süresinin kısa olması nedeniyle yapılan Anayasaya aykırılık başvurusu,

*“Ödeme emri ile borçludan, tahakkuku itibariyle kesinleşmiş, ödeme vadesi dolmuş bir kamu alacağının ödenmesi istenmektedir. Ödeme emrinin bir idari işlem olması nedeniyle, bu işlemlerin iptali istemiyle açılacak davalarda da, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.*

*2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun “Dava Açma Süresi” başlıklı 7. maddesinde “Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.” hükmü yer almış, burada yapılan gönderme nedeniyle ödeme emrine karşı açılacak davalarda uygulanması zorunluluğu ortaya çıkan, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinin birinci fıkrasında 7 günlük süre öngörülmüş; aynı maddede, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcunun olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı iddialarıyla dava açabileceği öngörülmek suretiyle ödeme emrine karşı açılacak davalarda ileri sürülebilecek savlar sınırlandırılmış, kamu alacağının oluşum safhasına ilişkin iddialara burada yer verilmemiştir.”*

denilirken nedense dava açma ile ilgili düzenlemelerin 2577 sayılı Kanunda değil, 2576 sayılı Kanun da yer aldığı göz ardı edilmiş, süreden önce İTİRAZ / DAVA AÇMA karmaşasının irdelenmesi gerekliliği dikkate alınmamıştır. **Oysa dava açma süresini algılamak için önce dava açma gerekliliğini algılamak bir şarttır.**

**E. Ödeme Emrine Karşı Açılacak Davalarda, Sürenin 7 Gün Olması, Ödeme Emri Tebliği Öncesinde Başka İdari İşlemler Yapıldığı ve Bunların da Dava Konusu Edilebileceği Varsayımına Dayalı Olmakla Birlikte Her Olayda Bu Varsayım geçerli Değildir**

Yukarıda da alıntı yaptığımız Anayasa Mahkemesi, 06.01.2011 tarih ve E:2008/6 K:2011/3 sayılı kararında (RG: 14.05.2011 – 27934);

“...6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 58. maddesinin birinci fıkrasında 7 günlük süre öngörülmüş; aynı maddede, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcunun olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı iddialarıyla dava açabileceği öngörülmek suretiyle **ödeme emrine karşı açılacak davalarda ileri sürülebilecek savlar sınırlandırılmış, kamu alacağının oluşum safhasına ilişkin iddialara burada yer verilmemiştir.**”

şeklinde yer alan gerekçede yer alan

“...**kamu alacağının oluşum safhasına ilişkin iddialara burada yer verilmemiştir...**”

ifadesi ile

“**Öte yandan, yükümlünün ödeme emri tebliğ edilmeden önceki aşamalarda idari işlemlere karşı dava açma hakkı da bulunmaktadır.**”

ifadesinde vücut bulduğu üzere, 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinde Ödeme Emrine karşı açılacak davalar hem 7 gün gibi kısa bir süreye ve hem de borcun,

- Böyle bir borcunun olmadığı,
- Kısmen ödediği,
- Zamanaşımına uğradığı

gibi nedenlerle dava edilebilirliğine dair sınırlamaya tabidir. **Bu sınırlama, Ödeme Emri öncesi safhalarda yapılan idari işlemlere karşı dava açma hakkı bulunan bireyin ya dava açmadığı ya da davanın olumsuz sonuçlandığı gibi nedenlerle kesinleştiği varsayımına dayanmaktadır.**

Ödeme Emri tebliği öncesi dava açılabilmesi için,

- Ya ikmalen veya re’sen yapılmış bir tarhiyat,
- Ya ihtirazi kayıtla verilen beyannameye dayalı tahakkuk

söz konusu olmak durumundadır.

Oysa örneğin, zaten beyannamesini TECİL yolunda vererek ihtirazi kayıt koymamış / koyması da mümkün olmamış mükellefler açısından bu iki olasılık da söz konusu değildir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Serbest Bölgeler Kanunu veya Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında yapılan tecil-terkin uygulamaları bu olasılığa örnek olarak gösterilebilir. Bu uygulamalarda idare, tecil yapılmadığı yolunda bir bildirim yapmamış ya da tecil için teminat istememiş, beyan aşamasında bir yargı denetimi mümkün olmamıştır. Ortada ikmalen veya re’sen yapılan bir tarhiyat da olmadığına göre Ödeme Emri öncesi aşamada yapılan / yapılabilecek bir yargı denetimi de söz konusu olmamıştır. Tek yol Ödeme Emrinin dava edilmesidir ki öncelikle bunun için dava açma gerekliliğinin yukarıda da açıkladığımız üzere karmaşık Kanunlar içinden çıkarılması / anlaşılması gerekli olmaktadır.

Yine bu kapsamda, kanuni temsilci, limited şirket ortağı, tasfiye memuru, SMMM ve YMM müteselsil sorumluluğu gibi örneklenebilecek hallerde de kendisine Ödeme Emri tebliğ edilen kişinin, Ödeme Emri tebliği öncesi bir aşamada yargıya başvurma hak ve imkanı söz konusu

değildir. Evet bu kişilerin yargıya başvurma hak ve imkanı söz konusu olmamıştır, ama asıl borçluların bu hak ve imkanı vardır görüşü öne sürülebilir. Ancak her bireyin kendi hakkını arama konusunda şahsına bağlı bir imkanı olması gerektiği de açıktır. Bir başkasının hiç veya yeterince kullanmadığı haklarından söz ederek başkalarının hak arayışı önüne bir engel çekmek hukuki bir yaklaşım olmayacaktır.

**O halde başlıkta yer verdiğimiz varsayım en azından örneklenen bu olaylarda / durumlarda geçerli değildir.**

### **III. (VERGİ HATALARINDA) DÜZELTME ve ŞİKAYET MÜESSESESİNİN, ÖDEME EMRİ YÖNÜNDEN UYGULANMA ALANI VARDIR**

Vergi Mahkemesi kararında olay bu yönden de ele alınmış ve düzeltme – şikayet müessesesinin 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılan işlemleri kapsamadığı sonucuna varılmıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 23.10.2009 tarih ve E:2009/1 K:2009/452 sayılı kararında;

*“Vergi Usul Kanununun 123'üncü maddesinde, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataları düzeltme istemine konu yapabilecekleri düzenlenmiştir. Vergi hatalarının düzeltilmesi ve reddiyat, Vergi Usul Kanununun Birinci Kitabı olan "Vergilendirme" adı altında ve bu Kitabın "Vergi Alacağı'nın Kalkması" başlıklı Altıncı Kısımında yer almaktadır. Ödeme, zamanaşımı ve terkine ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı Altıncı Kısımın Üçüncü Bölüm hükümleri gibi "Vergilendirme" kitabında yer alan ve vergi muamelelerindeki hataların giderilmesini amaçlayan düzeltme yolu ile Vergi Usul Kanununun 124'üncü maddesinde öngörülen şikayet yolu ile müracaat, kamu alacaklarının güvenceye bağlanması yahut tahsili amacıyla tahsil dairelerince 6183 sayılı Yasa uyarınca yapılan işlemleri kapsamamaktadır. Ödeme emri, kamu alacağı niteliğini kazanmış vergi ve cezaların tahsili amacıyla vergi idarelerinin tahsilat aşamasında düzenlediği işlemlerdendir. ...Bu nedenle kamu alacağı'nın cebren tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı düzeltme ve şikayet yolu izlenmesine olanak bulunmamaktadır.”*

şeklinde yer alan gerekçede Vergi Mahkemesi karar gerekçesiyle aynı yöndedir.

**Ancak aynı karar, “Ödeme emri, kamu alacağı niteliğini kazanmış vergi ve cezaların tahsili amacıyla vergi idarelerinin tahsilat aşamasında düzenlediği işlemlerdendir.”**derken adeta (Verginin) tahsilat aşamasında Vergi Usul Kanunu'nun uygulanma alanından çıktığı gibi hatalı bir yoruma dayanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesinde; *“Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.”* denilmektedir ve burada tarh / tebliğ / tahakkuk / tahsil gibi bir sınırlama yoktur. Vergi Usul Kanunu, vergi yönünden, her aşamada ÖZEL KANUN olarak, 6183 sayılı Kanun da dahil olmak üzere diğer tüm Kanunlara göre öncelikle uygulanacaktır.

O halde (vergi yönünden) 6183 sayılı Kanun GENEL KANUN, Vergi Usul Kanunu ise ÖZEL KANUN olarak bir çatışma halinde ise bu konudaki temel ilkelere bakılacak olmakla birlikte 6183 sayılı Kanun bu yönden (düzeltme / vergi hatası) bir hüküm içermediğinden var olmayan bir çatışmayı tartışmak anlamlı olmayacak ve

**VERGİLENDİRMEİN BİR AŞAMASI OLAN TAHSİLAT AŞAMASINDA DA özel kanun olarak Vergi Usul Kanunu uygulanacaktır. Yıllarca 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 ile VUK md. 10 yönünden Danıştay da bu yönde içtihat tesis ede gelmiştir. Aynı değerlendirmelerin bu olayda da yapılması gerekli olmaktadır.**

Evet, Danıştay'ın yukarıda yer verilen kararında da vurgulandığı üzere vergi hatalarının düzeltilmesi ve reddiyat, Vergi Usul Kanununun Birinci Kitabı olan "**Vergilendirme**" adı altında ve bu Kitabın "**Vergi Alacağıının Kalkması**" başlıklı Altıncı Kısımında yer almaktadır. Ancak buradan hareketle "**...kamu alacaklarının güvenceye bağlanması yahut tahsili amacıyla tahsil dairelerince 6183 sayılı Yasa uyarınca yapılan işlemleri kapsamamaktadır.**" sonucuna varılması mümkün değildir. Zaten karar, aynı bölümde, "**...Ödeme, zamanaşımı ve terkinine ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı Altıncı Kısımın Üçüncü Bölüm hükümleri gibi "Vergilendirme" kitabında yer alan ve vergi muamelelerindeki hataların giderilmesini amaçlayan düzeltme yolu ile...**" diyerek kendi çelişkisini gözler önüne sermektedir.

Yani, düzeltme – şikayet hükümleri madem ÖDEME gibi VERGİLENDİRME Kitabında yer alan muamelelerdeki hataları düzeltmeye yöneliktir neden ÖDEME EMRİ için uygulanmasın? Danıştay kararı bu haliyle "**önce Ödeme Emri içeriğini öde sonra ödeme için düzeltme iste**" gibi garip bir sonucu da çağrıştırmaktadır.

Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu, sadece vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk gibi konuları değil vergi ile ilgili olduğu sürece TAHSİL (md. 23), VERGİNİN ÖDENECEĞİ DAİRE (md. 110), ÖDEME ZAMANI (md. 111), ÖZEL ÖDEME ZAMANLARI (md. 112) gibi maddeler başta olmak üzere HER TÜRLÜ TAHSİL aşamasını da kapsadığından düzeltme – şikayet müessesesi TAHSİL – ÖDEME aşamalarında da uygulanabilecektir.

Kaldı ki VUK md. 114 hükmü "**VERGİ HATASI**"nı "**...vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.**" şeklinde tanımlarken, TARH ve TAHAKKUK ibaresini kullanmak yerine "**...vergiye müteallik hesaplarda...**" demeyi ve "**...vergilendirmede yapılan...**" ibaresini kullanmayı tercih etmiştir.

Üstelik madde metninde; "**vergi istenmesi veya alınmasıdır**" denildiğine göre **İSTENMESİ**, tarh / tebliğ / tahakkuk / takip aşamalarını, **ALINMASI** ise tahsilat aşamasını göstermektedir. Alınan / ödenen / tahsil edilen dahi VERGİ HATASI varsa DÜZELTME işlemine konu edilebilirken henüz Ödeme Emri aşamasında olan bir işlemde DÜZELTME yapılamayacağını kabul etmek çelişkili bir durumdur. **TAHSİLAT DA VERGİLENDİRMEYE DAHİLDİR.**

Kaldı ki Danıştay Vergi dava Daireleri'nin 13.06.2003 tarih ve K:2003/319 sayılı kararı, Danıştay 9. Daire'nin 10.11.1986 tarih ve E:1985/239 K:1986/2943 sayılı kararı ile yine Danıştay 9. Daire'nin 12.04.1996 tarih ve E:1995/3087 K:1996/1404 sayılı kararı yapılan idari başvurunun düzeltme başvurusu olarak sayılıp sayılmayacağı yönünde gerekçeler içermekleyen yukarıda alıntı yaptığımız Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 23.10.2009 tarih ve E:2009/1 K:2009/452 sayılı kararı aksi yöndedir. O halde içtihat farklılığının İÇTİHATLARIN BİRLEŞTİRİLMESİ suretiyle giderilmesi gerekli olmaktadır.



#### **IV. KALDIRMA / GERİ ALMA: VERGİLENDİRMEDE ve DOLAYISIYLA ÖDEME EMRİ TEBLİĞİ KONUSUNDA İYUK md. 10 – md. 11 UYGULAMA ALANI VARDIR**

Son dönemlerde farklı kararlara rastlanmakta ise de Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 24.10.2008 tarih ve E:2007/547 K:2008/715 sayılı kararında ve Danıştay 4. Daire'nin 21.12.1995 tarih ve E:1995/1902 K:1995/5748 sayılı kararında yer alan gerekçelerde olduğu gibi İYUK md. 10 – md. 11 hükümlerinin uygulanma imkanı vardır. **Aksi kabul, idareye geri alma ve kaldırma sorumluluk ve yetkisini de tanımamak anlamına gelir.**

İdari işlem ve kararın idare tarafından ileriye yönelik olarak sona erdirilmesine **kaldırma** denilmektedir. Hukuka uygun olan idari kararların kaldırılması olanaksız olmakla birlikte, *'karşı işlem'* denilen yeni bir işlemle idare bunları sona erdirebilir. Burada *'karşı işlem'* denilen işlem, tüm öğeleri ile yeni bir işlemidir. Hukuka aykırı birel idari işlemin, idarece her zaman kaldırılması mümkündür ve hatta gereklidir.

İdari işlemin, yargısal yolla iptalinde olduğu gibi, yapıldığı tarihten itibaren bütün sonuçlarıyla ortadan kaldırılması işlemine ise **geri alma** denilmektedir. İdari işlemin, idarece geri alınması, yargısal yoldan iptali ile aynı sonuçları yarattığı için iptal davasını da konusuz bırakmaktadır.

Hatta Danıştay 1. Daire'nin, 30.05.2003 tarih ve E:2003/71 K:2003/69 sayılı kararında da gerekçe olarak yer aldığı üzere, hukuka aykırılığı ortaya çıkmış bir idari işlemin idarece geri alınması hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak da kabul edilmektedir. Yine aynı karar gerekçesinde yer verildiği üzere, ayrıca, idare hukuku ilkelerine göre idarece geri alınan işlemler hiç tesis edilmemiş olarak kabul edilmektedir.

Bir idari işlemi geri alan işlem de *"geri alma işlemi"* olarak, bağımsız bir idari işlem kimliğinde değerlendirilmelidir. Ancak uygulamada çoğu kez, bir idari işlemin, *"geri alma işlemi"* niteliği taşıyıp taşımadığı konusunda tereddütler oluşmaktadır. Bu biraz da idarenin yeni yaptığı işlemi tam olarak ortaya koymaması ve gerekçelendirmemesi ile ilgilidir. Bu nedenle geri almanın koşullarının idari işlemde bulunup bulunmadığı araştırılmak durumundadır.

Öncelikle geri alma, hukuka uygun bir işlem ile yapılmak durumundadır. Bu açıdan bakıldığında, geri alma işlemi, geri almaya yetkili idari makam tarafından yapılmalıdır. Öte yandan hiyerarşik üst makam da, alt makamın işlemi geri alabilir. Bir diğer koşul da, geri alma işleminin, kanunda aksine hüküm olmadıkça, bir işlemin yapılmasında izlenen şekil ve usul kurallarına uygun tesis edilmesi gereğidir. İşleme konu olmuş kişi lehine hukuki bir statü doğurmamış bir işlemin, süre ile sınırlı olmaksızın geri alınması mümkünse de, kişi lehine sonuç doğuran işlemlerde durum bu kadar net değildir. İşlemin yok hükmünde olması, işlemin kanunsuz olduğunun çok açık olduğu durumlarda, işlemin geri alınmasının idari istikrar ilkesini zedelemeyeceği kabul edilmektedir.

Bu çerçevede bakıldığında, vergilendirmede hataların meydana çıkarılması (VUK md. 119), mükellefin müracaatı yanında

1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi,
2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi,
3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması,
4. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması

ile de mümkünken, mükellef müracaatını yok saymak anlama gelen bu düşünce sistematığı, ilgili memur / üst memur / teftiş v.s. gibi yollarla da ortaya çıkan hataların idarece re'sen geri alınma ya da kaldırma suretiyle düzeltilmeyeceği anlamına gelir. İdare kendiliğinden yapamadığı gibi birey de başvuru yapamayacak ise ya da yapsa da yargı denetimi söz konusu olmayacak ise Hukuk Devleti ilkesi üzerinde bir kez daha düşünmek gerekli olmaktadır.

Hem düzeltme – şikayet yolunu kapatan hem İYUK md. 10 ve md. 11 hükmünün uygulanamayacağı sonucuna varan ve hem de ihtirazi kayda dayalı beyan veya ikmalen / re'sen tarhiyat olmadığı, doğrudan Ödeme Emri düzenlenen olaylarda sadece Ödeme Emrine karışık mevzuat nedeniyle 7 gün içinde dava açılmaması gerekçesiyle işlemleri bir sistem dahilinde yargı denetim dışında bırakan bir anlayış hem Anayasa'nın 73 ve hem de 125. maddelerine aykırı olacaktır.

#### **V. KARMAŞA SADECE NORMLARDA DEĞİL, YARGI İÇTİHATLARINDA VE İDARE UYGULAMALARINDA DA SÖZ KONUSUDUR**

Gerek (vergi hatalarında) düzeltme – şikayet ve gerekse İYUK md. 10 – md. 11 uygulamaları yönünden aşağıdaki çelişkileri ortaya koymakta yarar görmekteyiz.

1. Danıştay 9. Daire'nin 12.04.1996 tarih ve E:1995/3087 K:1996/1404 sayılı kararında, Ödeme Emrine karşı 7 günlük dava açma süresi içinde dahi olsa İYUK md. 11 uyarınca başvuru yapılmasının mümkün olmadığı gerekçelendirilmiştir. Oysa bizzat Gelir İdaresi Başkanlığı, kendi yayınlarında vatandaşlara aksi yönde bilgiler vermektedir.
2. Danıştay Vergi Dava Daireleri, 13.06.2003 tarih ve E:2003/319 K:2002/610 sayılı kararında, Ödeme Emrine karşı dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme ve şikayet yoluna gidilebileceğini karara bağlamıştır. Aynı Danıştay Vergi Dava Daireleri, Kanunlar aynı Kanun iken üstelik içtihadını neden değiştirildiğini ortaya koymadan (hatta içtihat değiştirdiğini dahi belirtmeden) bu kez 23.10.2009 tarih ve E:2009/1 K:2009/452 sayılı karar ile tam aksi yönde karar ihdas etmiştir. İçtihatları birleştirme konusunun bu kararlar yönünden de ele alınması gerekli görülmektedir.

**O halde, gerek Kanunların açık olmadığı ve gerekse idari görüşler ile yargı kararlarının ve dahi YARGI KARARLARININ BİLE BİRBİRLERİ İLE ÇELİŞTİĞİ bir ortamda, bireyin hak arayışının önüne engel konulmaması yeni bir yorumu gerekli kılmaktadır.**

**Ayrıntısına burada girilmeyecek olmakla birlikte, “Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.” yolundaki VUK Ek md. 6 hükmüne rağmen burada dahi vergi hatası / düzeltme / şikayet yolunu açan Hukuk Devleti anlayışı bunu zorunlu hale getirmektedir.**

## **VI. SONUÇ**

Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalar çerçevesinde, VUK, 6183 ve 2577 sayılı Kanunlarda kullanılan dilin ve kavramların aynı hale getirilmesi, VUK ve 6183 sayılı Kanunlarda yer alan dava çama usul ve sürelerinin 2577 sayılı Kanun bünyesine alınması yararlı görülmektedir.

Özellikle kanuni temsilci, SMMM ve YMM gibi kişilerin ikincil sorumluluğu gibi örnekler üzerinden yaşanan sıkıntılar dikkate alınarak VUK bünyesinde yer alan şikayet yolu ile düzeltme başvurusu yolunun 6183 sayılı Kanun bağlamında en azından Ödeme Emri için açılması önünde Kanuni bir engel olmayıp, yargısal içtihatlarda da istikrar olmadığı dikkate alındığında olayın yeni bir anlayış ile ele alınması mümkün görünmektedir.

Vergi ile ilgili uyuşmazlıkların sadece tarhiyat ve Ödeme Emri aşamasına münhasır olmadığı dikkate alınarak 2577 sayılı Kanun'un 10 ve 11. maddelerinin diğer uyuşmazlık konularında uygulanması önündeki engel kaldırılmalıdır.

Verginin mülkiyet hakkına meşru bir müdahale olması Kanuna dayalı olmasındandır. Ancak belirlilik ve öngörülebilirlik gibi ilkeleri tam karşılamayan Kanun düzenlemelerinin bu müdahalenin meşruiyet sınırını zorladığı da açıktır.

Yakın zamanda yapılan Kanun değişiklikleri sırasında dahi bu çalışmamıza konu edilmiş kavramlar ve sorunlar üzerinde durulmamış olsa da kısa bir vadede bu karmaşanın giderileceği umudumuzu korumaktayız.

---

### **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.