

VERGİ USUL KANUNU VE 6183 SAYILI KANUN DIŞINDA DİĞER KANUNLARDA YER ALAN ALACAĞIN TAHSİLİ / TAZMİNİ İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİN “VERGİ” ALACAKLARININ TAHSİLİNDE UYGULANIP UYGULANAMAYACAĞI

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 27.02.2016

I. TEMEL NORM: ANAYASA

Anayasamızın “*Vergi ödevi*” başlıklı düzenlemesine göre; herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. 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 Kuruluna verilebilir. (md. 73) Söz konusu Anayasa düzenlemesi öğretilde, “*mali güç*” ve “*vergilerin kanuniliği*” ilkeleri ışığında ele alınmaktadır.

II. VERGİ HUKUKUNDA ÖZEL KANUN: VERGİ USUL KANUNU

Konu vergi olduğunda özel kanun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’dur. Söz konusu Kanun hükümleri; Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında (md. 2), genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. (md. 1) Uygulama alanına giren vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu Kanuna tabidir. (md. 1)

Burada Kanun adında yer alan “*usul*”, belli bir sonuca erişmek için, belli ilke ve kurallara göre izlenen yol, metot yani yöntem anlamındadır.

Dolayısıyla Anayasa uyarınca Kanun ile konulmak, değiştirilmek veya kaldırılmak zorunluluğu olan her bir vergi için Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Deęer Vergisi Kanunu gibi Kanunlar mevcut ise de tüm bu Kanunların uygulanması anlamında Vergi Usul Kanunu, bir “Usul Kanunu” olarak çatı norm işlevini görmektedir.

Nitekim örneğin mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzelkişi ve vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanırken (213 s. K. md. 8) bu tanım ışığında örneğin Gelir Vergisi mükellefi Gelir Vergisi Kanunu’nda “*Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler*” şeklinde (193 s. K. md. 3) tanımlanmıştır.

Bu çerçevede, Vergi Usul Kanunu genel olarak, “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” şeklinde (md. 19) “*vergiyi doğuran olay*”ı; “*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler*

üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele” olan “tarh” kavramını (md. 20); “vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi” şeklindeki “tebliğ”i (md. 21); “tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi” olan “tahakkuk”u (md. 22); verginin “kanuna uygun surette ödenmesi” olan “tahsil”i (md. 23) düzenlemektedir.

Her bir vergi kanunu ise bu tanımlar çerçevesinde konu edildiği vergiler itibariyle ana ilke bunlar olmak kaydıyla özellikle vergiyi doğuran olay, mükellef, tarh (bu kapsamda matrah-istisna ve muafiyetler) gibi hususlarda ayrıntılı düzenlemeler içermektedir. Her bir vergi türü itibariyle vergiyi doğuran olayların farklılık göstermesi ve yine bunlar itibariyle özellikle matrahın ve bağlı olarak istisna ve muafiyetlerin özellik içermesi, vergi türlerinin farklı özel kanunlar ile düzenlenmesinin en büyük nedeni olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak özellikle tarhiyat (beyana dayalı veya ikmalen ve re’sen) ve devamında tebliğ işlemleri ya da vergi hatalarına bağlı düzeltme gibi hususlar tüm vergiler açısından ortak özellikler gösterdiğinden münhasıran Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiş durumdadır.

Buna göre bir ara sonuç olarak, vergiyi doğuran olay ve tespitinden, verginin ödenecek hale gelmesi yani tahakkukuna kadar geçen aşamada takip edilecek yöntemler Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiş, her bir vergi türü itibariyle tarha esas matrahın ve bunun muhatabı olan mükellef (veya vergi sorumlusunun) ise kendi özel kanunları ile düzenlenmiş olduğunu söyleyebiliriz.

III. VERGİ İCRA HUKUKUNDA ÖZEL KANUN: 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN

Vergilerin tahakkuku yani tahsil edilebilir aşamaya geçmesinden sonra ise devreye yine bir “Usul Kanunu” olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun girmektedir. 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 olunmaktadır. (6183 s. K. md. 1) Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri ise yine aynı Kanun ile saklı tutulmuştur. (6183 s. K. md. 1)

Bu noktada, 6183 sayılı Kanun’un neden özel olarak var olduğuna dair gerekçe üzerinden bir değerlendirme yapmak zorunlu olmaktadır. Zira zaten alacakların takip ve tahsili için bir Kanun (İcra ve İflas Kanunu) var olduğu halde Kanunkoyucu böyle bir düzenleme yapma yoluna gitmiştir.

İcra hukuku, hakkın zorla yerine getirilmesine dair olan kuralları içerir, düzenler. Her borç kanunda veya mukavelede belli edilen zamanda ödenmek icap eder. Zamanında rıza ile ödenmeyen borç, İcra ve İflâs Kanununda tespit edilen şekil ve usuller dairesinde, Devlet eliyle, borçlunun varlığından alınır ve alacaklıya verilir.

İcra ve İflas Kanunu, genel takip sistemine ilişkin hükümleri içerir. Amme hizmetlerinin devamlı olarak işlenmesinin zorunlu bulunması, bu hizmetlerin karşılığını teşkil eden vergi, resim, harç ve saire gibi amme idarelerinin her türlü gelirlerinin “belli süreleri içinde” ve “kısa zamanda” tahsilini zorunlu kılmaktadır.

Bir bütçe yılı içinde tahsili zorunlu olan kamu alacaklarının, özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklardan nitelik itibariyle farklı olması, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde, genel takip sisteminden “ayrı” ve “daha kolay”, “seri” ve “etkili” yöntemleri içeren “özel bir takip sistemi”ne ihtiyaç doğurmuştur. Nitekim 6183 sayılı Kanun öncesinde de amme alacakları için özel bir takip usulü olan Tahsili Emval Kanunu tatbik edile gelmiştir.

IV. VERGİ ALACAKLARININ TAHSİL PRENSİPLERİ VEYA KENDİNE ÖZGÜ UYGULAMALARI

Kamu alacaklarının takip ve tahsilindeki prensipleri iki genel esasta toplamak mümkündür. Bunlardan birincisi, kamu alacağını ödemekle mükellef olanlara, ödeme bakımından her türlü kolaylıklar göstermek, diğeri ise kamu idarelerinin alacaklarını “emniyet altında bulundurarak”, “kolay ve seri” bir şekilde tahsil etmektir.

Kamu idarelerine borçlu olanlar özel hukuk sahasındaki alelade borçlulardan farklı durumdadırlar. Özel hukuk sahasındaki bir alacaklıyı, borçlusunun, alacak tahsil edildikten sonraki ekonomik durumu alakadar etmeyebilir. Hâlbuki vergi, resim ve harç mükellefiyetleri dolayısıyla borçlu olanlar kamu idarelerinin gelir kaynaklarını teşkil ederler. Kamu idareleri bunların mevcut borç ödendikten sonraki durumları ile de ilgilenmek durumundadır.

Diğeri taraftan devamlı ve müstakar bir şekilde görülmesi gereken hizmetlerinin karşılığı olan ve ilgili yıl bütçesine mal edilmek üzere zamanında tahsili icap eden kamu alacağının uzun süre mükellefler zimmetinde bırakılmasına da imkân yoktur. Modern esaslara dayanan, bir kamu alacağı takip sistemi biri diğeri zıddı gibi görünen bu temayülleri telif zorundadır.

Alacağın taksitlere bağlanarak alınması, af ve terkin esaslarının kabulü, ödeme için belli, sabit yerler ihdası, çekle, banka havalesiyle, postane vasıtasıyla ödeme usullerinin kabulü, formalitelerin azaltılması, takip ve tahsili seri ve etkili şekilde yürütecek hükümlerin mevzuata ithali, modern tahsil usullerinin esaslarını teşkil etmektedir.

Kamu alacağı vadesinde ödenmediği takdirde dahi, iyi niyet sahibi borçlulara, haklarında derhal ve şiddetli kovuşturma usullerine başvurmadan önce, belki şartlarla, borcu taksitlere bağlayarak ödeme imkânları sağlar.

Alacak sebebiyle borçlunun hapsedilmesi, bugün modern bir icra vasıtası sayılmamaktadır. Halen uygulanmakta olan umumi takip rejiminde de eski usullerden ayrılarak borç için hapis esası, prensip itibariyle kaldırılmış, borçlunun hapisle baskı altında tutulması usulü istisnai hallere, mal beyanını yaptırmak gayesine hasredilmiştir. İcra ve İflâs Kanununun kabul ettiği bu umumi esasa muvazi olarak, 6183 sayılı Kanun ile getirilen özel takip sisteminde de, borçluların hapsedilmeleri, gerçekten borçlu olmaları ve borçlarını ödememiş bulunmaları sebebine değil, mal beyanında bulunmamaları, takibat sırasında yalan beyanlarda bulunmaları, dürüst hareket etmemeleri ve takibata engel olmaları hallerine ilişkin bulunmaktadır.

Zaten borç için hapis, borçluyu iktisadi faaliyetlerinden mahrum bırakarak onun iktisadi faaliyetleri sonunda elde edeceği kazancı ile borcu ödemesine engel olması itibariyle de makul bir vasıta sayılmamaktadır.

Çeşitli vergilerde, beyana dayanan tarh usulünün genişlemesi modern tahsil usullerinde, ödemeye borçlunun bizzat iştirak ettirilmesi yolundaki temayülün de yayılması sonucunu doğurmuştur.

Modern tahsil usullerine göre, borçlular lehine bu şekilde çeşitli kolaylıklar ihdas edilmekle beraber, diğer taraftan kamu idaresinin alacaklarını emniyet altına alacak tedbirler de tespit edilir. Bunların başında kamu alacağına, üstünlük tanıyan, bu alacaklara karşılık teminat tesis eden hükümler, borçluların seri ve müessir bir tarzda kovuşturulmasını sağlayan sade ve basit usuller yer alır.

Kamu alacakları tarh, tahakkuk safhalarından geçtikten sonra ve bazı hallerde kesinleşmenin de vukuundan sonra (cezalarda) tahsil edilmektedir. Tahsil safhasına gelen kamu alacağı, artık maddi ve reel bir tarzda ortaya çıkmakta, bunu ödemekle mükellef olanların patrimuanında pasif bir unsur olarak yer almaktadır.

İşte genel olarak bu gerekçelerle getirilen ve vergiler de dahi kapsadığı kamu alacaklarının tahsilinde özel yöntemleri içeren 6183 sayılı Kanun bu nedenle herhangi bir yargı organı karar veya onayına gerek duymadan idarenin,

- Teminat istemesini,
- Henüz tahakkuk etmemiş borçların tahsilini sağlamak bakımından ihtiyati tahakkuk uygulamasını,
- Henüz vadesi gelmemiş ve bu nedenle haciz uygulanması mümkün olmayan belli hallerde ihtiyati haciz yapmasını,

başta olmak üzere bir çok “amme alacağının korunması” yöntemleri uygulamasını sağlayan hükümler içermektedir.

V. VERGİ ALACAKLARININ TAHSİLİNDE ÖZELLİKLİ DİĞER DÜZENLEMELER VE DİĞER KANUNLARLA ETKİLEŞİM

İşte yine aynı nedenlerle “tebliğ(at)” konusu da genelde kamu özelde vergi alacakları için özel düzenlemelere tabi tutulmuştur. Vergi Usul Kanunu, 93-109. maddeleri arasında tebliğ hükümlerini ayrıntılı olarak düzenlemiş ve 6183 sayılı Kanun da “*Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.*” (md. 8) hükmü ile aynı esasların uygulanmasını kabul etmiştir. Paralel olarak 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 51. maddesinde “*Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikan yapılır.*” hükmü yer almaktadır.

O halde, konu genelde kamu alacağı ve özelde vergi alacağı olduğu durumlarda özel olarak Vergi Usul Kanunu veya 6183 sayılı Kanun ya da İcra ve İflas Kanunu’nun 179/a, 179/b, 289, 309/ö maddelerinde olduğu gibi diğer Kanunlarda bir atıf veya açıklık bulunmadıkça

uygulanacak yegâne Kanunlar Vergi Usul Kanunu ya da 6183 sayılı Kanun olmaktadır. Yine bu bağlamda 6183 sayılı Kanun'un 12, 21, 79, 99 ve 100. maddeleri ile İcra ve İflas Kanunu'na yapılan atıflar örnek gösterilebilir.

Konu sadece 6183 sayılı Kanun – Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu ilişkisi ile ilgili ve sınırlı olmayıp, Türk Medeni Kanunu, Türk Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde de böyle olmak durumundadır. Yani Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Kanun'da açık bir atıf olmadıkça diğer Kanunlarda yer alan alacağın tahsiline yönelik usul ve esaslar örneğin zamanaşımı gibi hususlar dikkate alınmayacaktır.

Yine son olarak aynı bağlamda uygulanacak yargı ve itiraz süreçleri, 6183 sayılı Kanun ile ayrı ve açık belirleme yapılmadıkça bu Kanun ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde ele alınacak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu çerçevesinde idari yargı görevli ve yetkili olacaktır. Ancak örneğin 6183 sayılı Kanun'un 79. maddesinde yapılan açık düzenleme örneğinde olduğu gibi durumlarda adli yargılama söz konusu olacaktır.

Bu çerçevede, diğer Kanunlarda yer alan “*sebepsiz zenginleşme*”, “*tüzel kişilerde kanuni temsilcilerin tazminat sorumluluğu*” gibi düzenlemeler konu kamu alacağı olduğunda uygulanamayacaktır. Zira kanuni temsilci sorumluluğu örneğinde olduğu gibi Vergi Usul Kanunu 10 ve 6183 sayılı Kanun ise mükerrer 35. madde hükümlerinde konuyu açıkça düzenlemişlerdir. Kaldı ki diğer Kanunların bu tür hükümlerinde, hükmün kamu alacakları yönünden geçerli olduğuna dair bir düzenleme de bulunmamaktadır. Kanunkoyucu özel uygulamalar yapılmasına gerek gördüğü hallerde örneğin TMSF'na devrolunan Bankalar örneğinde Bankacılık Kanunu düzenlemeleri gibi zaten gerekli Kanuni düzenlemeleri yapmaktadır.

Son olarak 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 21. ve 79. maddelerinde yapılan değişiklikler ile Kanuna Geçici 9.madde eklenmesi de bu çerçevede ele alınmalıdır.

VI. SONUÇ

Yukarıda belirttiğimiz üzere 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun genel hukuktaki icra hukukuna tekabül eder bir nitelik taşımakta, ancak alacağın kamuya ait olması nedeniyle daha etkin hüküm ve müesseseleri içermektedir. Bu kapsamda amme alacağının tahsili ve korunmasına ilişkin hükümler, kendisinde amme alacağı olan borçluların önemli yaptırımlarla karşılaşmasına sebep olmakta ve hatta bazı durumlarda haklı olan amme borçlusunun hakkını savunmasında tanınan fırsatlar yetersiz kalmaktadır. 5479 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun da yapılan en önemli değişiklik bu bağlamda 79. maddede gerçekleşmiştir. 6183 sayılı Kanun'un 79. maddesinde kendisinde amme alacağı bulunan borçluya hakkını savunmasında tanınan imkanlar yetersiz kaldığından dolayı söz konusu durum 5479 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle giderilmeye çalışılmıştır. Diğer taraftan 5479 sayılı Kanun ile aynı maddede yapılan düzenleme ile günümüz teknolojisinin getirdiği bazı imkanların kullanılması hedeflenmiş ve banka genel müdürlüklerine doğrudan haciz bildirisi gönderebilme yetkisinin verilmesi amaçlanmıştır.

O halde Kanunların hukuk alanında var olma nedenleri dikkate alındığında kamuya etkili – hızlı bir takip imkanı yaratmak açısından var olan Kanunlar söz konusu iken bunların yetersiz

kaldığı düşüncesi ile diğer Kanunlarda yer alan bir kısım farklı veya benzer yolların uygulanma çabası Kanunkoyucu iradesi dışına çıkmak hatta bir anlamda Kanunkoyucu yerine geçmek demek olacaktır. Bu her şeyden önce Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Kanunlara aykırılıklar bir yana Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık anlamına gelecektir.

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.