



HAKSIZ ÇIKMA ZAMMI UYGULAMASI

Mehmet YÜCEL (*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun¹ 37. maddesi hükmü uyarınca, amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür. Amme borçlusu isterse borcunu belli zamanlardan önce ödeyebilir. Hususi kanunlarında ödeme yeri gösterilmemiş amme alacakları, borçlunun ikametgâhının bulunduğu yer tahsil dairesine ödenir. Hususi kanunlarında ödeme yeri gösterilmiş olsun olmasın borçlunun alacaklı tahsil dairesindeki hesabı bildirmek şartıyla bu yerin belediye sınırları dışındaki tahsil dairelerine de ödeme yapılabilir. Amme alacağının ödendiği, yetkili ve sorumlu memurlar tarafından verilen makbuzlar ile tahsil daireleri, bankalar veya postaneler tarafından vergi cüzdanlarına yazılarak, imzalanıp mühürlenerek tahsile ait kayıtlarla ispat olunabilir.

2- KONUYA İLİŞKİN YASAL MEVZUAT

6183 sayılı Kanunun “Ödeme Emrine İtiraz” başlıklı 58’inci maddesinde; “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 (vergi mahkemesi) nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.

(*) Vergi Müfettişi

¹ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28/7/1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi lazımdır, aksi halde itiraz edilmemiş sayılır.

İtiraz komisyonu (Vergi Mahkemesi) bu itirazları en geç 7 gün içinde karar bağlamak mecburiyetindedir. İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilir.

İtiraz komisyonlarının (Vergi Mahkemelerinin) bu konudaki kararları kesindir.

Borcun tamamına bu madde gereğince vaki 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 vaki itirazlar mal bildiriminde bulunma müddetini uzatamaz.” hükmüne yer verilmiştir.

3- ÖDEME MÜDDETİ İÇİNDE ÖDENMEYEN AMME ALACAĞININ TAHSİL ŞEKİLLERİ

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 54. maddesine göre ödeme süresi içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil; amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi; amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi; gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi şekillerinden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır.

Cebren tahsilin başlangıç aşaması ise, aynı kanunun 55. maddesine göre, borçlulara 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gereğini içeren bir ödeme emrinin tebliğ olunmasıdır.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, hiç şüphesiz bu idari işlem aleyhine idari yargıda (vergi mahkemelerinde iptal davası) açabilir. Ancak cebri tahsil aşamasının borcun kesinleşmesinden sonra gelmesi sebebiyle, açılacak böyle bir davada borçlunun savunma araçları kısıtlıdır. Kanunun 58. maddesine göre borçlu böyle bir davada;

- Borcun daha önce (nakden veya mahsuben olmak üzere) tamamen veya kısmen ödendiği
- Borcun vadesinin henüz gelmediği
- Borcun zamanaşımına uğradığı
- Borcun terkin edildiği
- Tahakkuk etmiş bir borcun bulunmadığı
- Tahakkuk için gerekli tebligatların hiç yapılmadığı veya usulüne uygun olarak yapılmadığı yönündeki def’ileri ileri sürebilir.

4- ÖDEME EMİRLERİNE KARŞI AÇILACAK DAVALARDA DAVA AÇMA SÜRESİ

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun² 7’nci maddesine göre dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde altmış (60) ve vergi mahkemelerinde otuz (30) gündür. Ancak ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda, dava açma süresi 6183 sayılı kanunda özel olarak düzenlenmiştir. Bu düzenleme özel hüküm niteliği taşıdığından İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 30 günlük genel dava açma süresi uygulanmaz. Dolayısıyla ödeme

² 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 20/01/1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

emirlerine karşı açılacak davalarda süre, tebliğ tarihinden itibaren 7 gündür. Ancak bu sürenin kısalığı uygulamada pek çok soruna yol açmaktadır.

Her şeyden önce sürenin kısalığı davaların yanlış açılmalarına yol açmaktadır. Davaların yanlış açılması bazen davanın reddi suretiyle hak kaybına yol açtığı gibi, bazen de 30 gün içinde yeniden dava açılması hakkını veren dilekçe ret kararları ile sonuçlanmaktadır. Bu da dava açmanın süresini belli bir süre (dilekçe red kararının yazılması, davacıya tebliğ edilmesi sürecinde geçen süre ve dilekçe red kararının tebliğinden itibaren 30 günlük süre kadar) uzatmaktadır. Bazen mükellefler, çok sayıda ödeme emrine karşı süresinde dilekçe hazırlayamayacaklarından veya gerekli delilleri bu sürede oluşturamadıklarından, kasten bu yola gitmekte ve bu yolla zaman kazanmaktadırlar. Her ne kadar mükellefler kendileri açılardan haklı görülseler de, ortaya çıkan sonuç kanunun dolanılmasıdır. Onun için mükellefleri hem hak kayıplarından kurtarmak hem de bu yollara gitmek zorunda bırakmamak için, ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda, dava açma süresini uzatmakta yarar olacağı düşünülmektedir.

Öte yandan söz konusu 58. maddenin değiştirilmesi zorunlu bir başka hükmü de, yargı mercilerini 7 gün içinde karar vermek zorunda bırakan hükümdür. Aslında bu hükmün uygulanmasına, hukuken ve fiilen olanak yoktur. Zira İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan cevap ve cevaba cevap süreleri, duruşma için davet süresi gibi düzenlemeler, böyle bir davanın 7 gün içinde bitmesine imkan vermemektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi, 06.01.2011 tarih ve E:2008/96, K:2011/3 sayılı Kararı³ ile 7 günlük dava açma süresini Anayasaya uygun bulmuştur.

5- HAKSIZ ÇIKMA ZAMMI TAHSİL EDİLMESİ

Yukarıda belirtildiği üzere; 6183 sayılı Kanunun "Ödeme Emrine İtiraz" başlıklı 58'inci maddesinin beşinci fıkrasında "İtirazda tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamlı tahsil edilir." hükmü yer almaktadır.

Madde hükmü ile ödeme emrine itiraz eden borçlunun tamamen veya kısmen haksız çıkması durumunda %10 haksız çıkma zammı alınacağı açıkça belirtilmiştir. Yani bir mükellef kendisine tebliğ edilen 100 bin TL vergi borcunu içeren bir ödeme emrine karşı dava açar ve bu davayı kaybederse, 10 bin TL haksız çıkma zammı ödemek zorunda kalır. Bu haksız çıkma zammı, ödemedeki gecikmenin cezası olarak kabul edilen gecikme zammına ilave olarak ödenmesi gereken bir zamdır.

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.

Bu zamma literatürde verilen ad, "haksız çıkma tazminatı" ya da "haksız çıkma zammı"dır. Haksız çıkma tazminatı/zammı; ödeme emri aleyhine dava açan hemen herkese, idare tarafından davanın aleyhine sonuçlandığı tutar üzerinden uygulanmaktadır. Üstelik içtihatlarla göre bu tazminatın istenebilmesi için Vergi Mahkemesi kararının kesinleşmesinin gerekmesine rağmen, idare bunu dahi beklememektedir. Haksız çıkma zammının bugünkü hali her ne kadar Anayasa Mahkemesi tarafından

³ Anayasa Mahkemesinin 06.01.2011 tarih ve E:2008/96, K:2011/3 sayılı Kararı, 14.05.2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Anayasaya aykırı bulunmamış olsa da hukukun evrensel değerlerine uygun olduğu söylenemez. Çünkü gerek düzenleme gerekse uygulama haksız çıkma zammını, dava açmanın cezası haline getirmiş ve söz konusu uygulamaya kişileri yargı haklarını kullanmaktan caydırıcı bir işlev yüklemiştir. Yaptırımla karşılaşma riski ile kişilerin yargı haklarını kullanmalarının caydırılması ise, idari işlemlerin yargı denetimine tabi olması ilkesiyle örtüşmemektedir. Bundan dolayı bu zamma (kriterlerini belirlemede zorluklar bulunsa da) borçlunun kötü niyetli olduğu hallerde ve davasının haksız olduğu durumlarda hâkim tarafından hükmedilmesi daha uygun olacaktır.

6- TEMİNAT GÖSTERİLDİĞİNDE TAKİP MUAMELESİNİN DURACAĞINA DAİR HÜKMÜN KALDIRILMASI

6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında "İtirazda bulunan borçlu bu kanuna göre teminat gösterdiği takdirde takip muamelesi itirazlı borç miktarı için ve itiraz komisyonunca bu hususta karar verilinceye kadar durdurulur." hükmü yer almaktaydı. 5951 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle 05.02.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 58'inci maddenin 3'üncü fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır. Bu fıkranın yürürlükten kaldırılmasının (yürürlükten kaldırma düzenlemesi her ne kadar bazı kişiler tarafından mükelleflerin sahip olduğu haklarından biri daha elinden alındı şeklinde değerlendirmelere sebebiyet verse de) yerinde bir düzenleme olduğu söylenebilir. Çünkü bu fıkra, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3. maddesinde yer alan "... tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir" hükmü ile çelişki oluşturmaktaydı.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un⁴ "Kaldırılan Görevler, Yetkiler ve Hükümler" başlıklı 15'inci maddesinde; "1. İdare ve vergi mahkemelerinin görev alanına giren ve kanunlarla çeşitli kurul ve komisyonlara verilmiş bulunan görev ve yetkiler, bu mahkemelerin göreve başladığı tarihte sona erer.

2. Vergi itiraz komisyonlarının ve Vergiler Temyiz Komisyonunun kuruluşuna ilişkin hükümler birinci fıkra da gösterilen tarihte yürürlükten kalkar." hükmü yer almaktadır.

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin kurulması ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, vergi itiraz komisyonlarının kuruluşuna ve yetkilerine ilişkin bütün hükümler yürürlükten kalktığından dolayı, yürütmenin durdurulması uygulamasının İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3. maddesine göre yürütülmesi gerekmektedir. Onun için burada mükellefin seçimlik bir hakkından söz etmek mümkün değildir. Bu çelişik durumun ve ortaya çıkan uyumsuzlukların sebebi, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin kurulması ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte bu fıkranın 6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesi metninden çıkarılmamış olmasıdır. Kaldı ki, günümüzde yargı mercileri yürütmeyi durdurma kararını, Anayasanın 125'inci maddesinde⁵ belirtilen şartların varlığı halinde temi-

⁴ 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 20/01/1982 tarih ve 17580 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

⁵ Anayasanın 125'inci maddesinde; "...İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir...." hükmü yer almaktadır.

natsız olarak da verebilmektedir. O zaman yapılması gereken bir işlem, 5951 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle yapılmıştır. Aslında yapılması gereken sadece bu fıkranın madde metninden çıkarılması değil, maddenin tamamının hatta 6183 sayılı Kanunun birçok yerinin yeniden yazılmasıdır. Görevleri 1982 yılında sona eren (vergi) itiraz komisyonu ifadesinin 6183 sayılı Kanunun 15, 58 ve 109'uncu maddesinde hala yer alıyor olması ve bunun gibi örneklerin çoğaltılmasının pekâlâ mümkün olması, bu değişikliklerin ne kadar gerekli olduğunu ortaya koymaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken ve gözden kaçırılmaması gereken bir diğer husus, madde metninde ödeme emrine itirazın 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonuna yapılacağı, itirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağını belirtilmekte olmasıdır. Oysaki günümüzde bu işlemler salt Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılmamakta, büyük ölçüde İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. Bunun için ortaya çıkan sorunları, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin olmadığı ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlükte olmadığı bir dönemde, vergi itiraz komisyonları ve Vergi Usul Kanunu hükümleri göz önünde bulundurularak düzenlenen bu maddede, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin kurulması ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle, yeni durumun gerektirdiği uyumsal değişikliklerin yapılmamasının ortaya çıkardığı sorunlar olarak görmek gerekmektedir.

7- KONUYLA İLGİLİ ANAYASA MAHKEMESİNİN KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi ve Eskişehir 1. İdare Mahkemesinin itiraz yoluna başvurusu sonucunda, 6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesinin beşinci fıkrasının, Anayasa'nın 2, 13, 36 ve 125. maddelerine aykırılığı iddiasıyla söz konusu fıkranın iptali istemiyle konu Anayasa Mahkemesine intikal ettirilmiştir. Yani 6183 sayılı Kanun gereğince düzenlenip tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı dava açan amme borçlularının davalarının reddedilmesi üzerine, reddolunan itiraza konu amme alacaklarının %10 miktardaki zamla birlikte tahsili için gönderilen ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davalarda itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkemeler, söz konusu fıkranın iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmuşlardır.

Bilindiği üzere, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının "Anayasaya Aykırılığın Diğer Mahkemelerde İleri Sürülmesi" başlıklı 152'nci maddesinin birinci fıkrasında: "Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır." hükmü yer almaktadır.

2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un⁶ İtiraz Yoluyla Mahkemelerden gönderilecek işler başlıklı 28. maddesinde; "Bir davaya bakmakta olan mahkeme: (1) O dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya karar hükmünde kararnamenin hükümlerini

⁶ 30/03/2011 tarih ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun 03.04.2011 tarih ve 27894 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır ve söz konusu Kanun ile 10/11/1983 tarihli ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. İtiraz yolu, 6216 sayılı Kanun'un "Anayasaya aykırılığın mahkemelerce ileri sürülmesi" başlıklı 40'inci maddesinde daha kapsamlı bir şekilde yeniden düzenlenmiştir.

Anayasaya aykırı görürse, bu yoldaki gerekçeli kararı; veya, (2) taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa tarafların bu konudaki iddia ve savunmalarını ve kendisini bu kanıya götüren görüşünü açıklayan kararı; dosya muhtevasını mahkemece bu konu ile ilgili görülen belgelerin tasdikli örnekleri ile birlikte Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderir.” kuralına yer verilmiştir.

Başvuruları değerlendiren ve sonuçlandıran Yüksek Mahkeme, 03.02.2011 tarih ve 2009/83 Esas, 2011/29 Karar sayılı kararında⁷ özetle; “...İtiraz konusu kural, kamu alacakları için özel bir takip ve tahsil esasını düzenleyen 6183 sayılı Yasa’nın öngördüğü süratli ve etkin takip ve tahsilatın sağlanmasına yöneliktir. Öte yandan bireylerin idarenin faaliyetlerine karşı korunması, adaletin sağlanması ve hukuk devleti ilkesinin geçerli olabilmesi için idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tâbi olması gerekmektedir. İtiraz konusu kural ile ödeme emrine karşı itirazın reddi durumunda haksız çıkma tazminatı koşulu bulunmakla birlikte idarenin yapmış olduğu işlemler yargı denetimi kapsamındadır. Kamu borçlusu ödeme emrinin tebliğinden önce kamu alacağının esası hakkında yargı yoluna başvurabileceği gibi, itiraz konusu kural ile ödeme emrinin tebliğinden sonra da tahsile ilişkin olarak dava açabilme olanağına sahiptir. Ayrıca, kişilerin davacı veya davalı olarak, yargı mercileri önünde sahip oldukları anayasal haklar engellenmemiş; idari bir işlem niteliğinde olan kamu alacağı ile ilgili ödeme emrine karşı yargı yolu kapatılmamış; mahkemeler, bu işlemlerle ilgili açılmış olan davaları inceleyerek gerekli kararları vermekten alıkonulmamıştır. Bu nedenle kuralın hak arama özgürlüğünü engelleyen bir yönü bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa’nın 2., 36. ve 125. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir. Kuralın Anayasa’nın 13. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 58. maddesinin beşinci fıkrasının Anayasa’ya aykırı olmadığına ve itirazın Reddine, Oybirliğiyle karar verilmiştir.” denilmektedir.

Yüksek Mahkeme söz konusu kararında, kişilerin davacı veya davalı olarak, yargı mercileri önünde sahip oldukları anayasal haklarının engellenmediği; idari bir işlem niteliğinde olan kamu alacağı ile ilgili ödeme emrine karşı yargı yolunun kapatılmadığı; mahkemelerin, bu işlemlerle ilgili açılmış olan davaları inceleyerek gerekli kararları vermekten alıkonulmadığı, bu nedenle kuralın hak arama özgürlüğünü engelleyen bir yönünün bulunmadığı belirtilmektedir.

Oysa ki hak arama özgürlüğünü salt yargı yoluna başvurma hakkının engellenmiyor olması şeklinde görmemek gerekir. Mükelleflerin hak arama işlemleri sırasında maddi külfetle karşı karşıya bırakılmasını da hak arama özgürlüğünü engelleyen bir durum olarak görmek gerekir. Zira gerek düzenleme gerekse uygulama, haksız çıkma zammı uygulamasını, dava açmanın cezası haline getirmiş ve söz konusu uygulamaya, kişileri yargı haklarını kullanmaktan caydırıcı bir işlev yüklemiştir. Üstelik sadece davacının haksız çıkması halinde bu tazminatı ödemek durumunda kalması, haklı çıkması halinde ise haksız işlem yapan idarenin tazminat ödemesinin yasada öngörülmemiş olması da ayrı bir eşitsizliktir. Oysa burada asıl hakkı korunması gereken, birey (mükellef) karşısında güçlü olan idare değil zayıf olan birey (mükellef) olmalıdır.

Benzer bir başka uygulama da tam yargı davalarında karşımıza çıkmaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanununun 3’üncü maddesine göre, tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktarın belirtilmesi

⁷ Anayasa Mahkemesinin 03.02.2011 tarih ve E:2009/83, K:2011/29 sayılı Kararı, 14.05.2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

zorunludur. Miktar belirtilince de belirtilen tutara göre nispi harç ödenmesi gerekir. Fazla miktarda harç ödemekten kaçınan ve/veya tam yargı davasına konu olaydaki miktarı davanın başlangıç aşamasında kesin olarak bilemeyen/tespit edemeyen davacılar tam yargı davasında miktarı düşük tutmak zorunda kalmaktadır. Ancak idari yargıda “ıslah müessesesi” olmadığı için davanın ilerleyen aşamalarında, (örneğin bilirkişi raporuyla tespit edilen tutar) davacıların uğradığı zararın miktarı dava dilekçesinde belirtilen tutarın çok üzerinde olsa bile, dava dilekçesinde belirtilen tutar geçerli olmaktadır ve durum da davacıları mağdur etmektedir.

Haksız çıkma zammı ile ilgili bir başka belirsizlik de, haksız çıkma zammının ne zaman isteneceği hususudur. Madde metninde; “itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilir.” hükmü yer almaktadır. Ancak içtihatlarla göre haksız çıkma zammının istenebilmesi için Vergi Mahkemesi kararının kesinleşmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada vergi idaresi bunu dahi beklememekte, yani davanın temyiz aşaması sonuçlanmadan haksız çıkma zammını talep etmektedir.

8- SONUÇ

Türk Vergi Sistemini oluşturan Kanunların birçoğunda bunun gibi, değişiklik ihtiyacı gösteren, eşitlik ve adalete aykırı, zaman zaman idareye keyfi hareket yetkisi veren, mükellef haklarına saygıyı içermeyen pek çok madde vardır. Bu itibarla kurumlar vergisi kanunu ile başlatılan ancak arkası gelmeyen ama bugünlerde gündeme geleceği yönünde işaretler alınan çalışma süreci hızlandırılmalıdır. Vergi hukukunun temel kanunları olan Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un bir an önce gözden geçirilmesine ya da yeniden yazılmasına ne denli ihtiyaç olduğu aşikardır.

Kanunların Anayasaya uygunluğunu denetleyen tek ve son merci olan Anayasa Mahkemesinin kararlarını verirken sadece şeklen Anayasaya uygunluğuna bakarak karar vermemesi, uygulamanın mükellefler/kişiler nezdinde yarattığı diğer etkilere, yarattığı maddi külfetlere de bakması gerekir. Örneğin hak arama özgürlüğünü salt yargı yoluna başvurma hakkının engellenmiyor olması şeklinde görmemek gerekir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvururken harç bile alınmazken, ülkemizde mükelleflerin hak arama işlemleri sırasında çok ciddi maddi külfetlerle karşı karşıya bırakılmasını da hak arama özgürlüğünü engelleyen bir durum olarak görmek gerekir.

KAYNAKÇA

- 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
- 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi’nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun
- Anayasa Mahkemesinin 03.02.2011 tarih ve E:2009/83, K:2011/29 sayılı Kararı
- Anayasa Mahkemesinin 06.01.2011 tarih ve E:2008/96, K:2011/3 sayılı Kararı
- Anayasanın İlgili Maddeleri