



Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlemesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi*

Mine Nur BOZDOĞAN

Doç. Dr., Gazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü
Assoc. Prof. Dr., Gazi Univ, F.E.A.S., Department of Public Finance

orcid.org/0000-0002-7322-879X

minenur@gazi.edu.tr

Gonca BIYIK

Arş. Gör., Gazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü
Res. Asst., Gazi Univ, F.E.A.S., Department of Public Finance

orcid.org/0000-0001-7165-2784

goncabiyik@gazi.edu.tr

Öz

Çalışmanın amacı, insan haklarının vergilendirme alanına yansımaları olarak mükellef haklarının korunması ve geliştirilmesine katkı sağlamak üzere Anayasa Mahkemesi ve Danıştay'ın yaklaşım ve içtihatları çerçevesinde mükellef hakları ve vergilendirme ilişkisini, vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamada çözümlemesinde ödeme emrine itiraz özelinde incelemek ve değerlendirmektir. Mükellef haklarının güvence altına alınarak geliştirilmesinde ulusal yargısal denetim mekanizmalarının yaklaşımlarının taşıdığı önem çerçevesinde konuya ışık tutacak biçimde Anayasa Mahkemesi'nin ve Danıştay'ın örnek kararlarının da ele alınıp ödeme emrine itiraz özelinde yapılan değerlendirmeyle hem yeni içtihatların oluşturulması hem de bu konudaki boşlukların giderilerek hak ihlallerini önleyecek biçimde yasal zeminin gözden geçirilmesinde farkındalığın oluşturulması hedeflenmektedir. Çalışmanın sonunda, mükelleflerin dava açma hakları üzerinde sınırlılıkların bulunduğu, çeşitli açılardan anayasal ilkelere uyulmadığına, bu durumun mükellef hakları açısından kısıt oluşturduğuna ulaşıldığından cebren tahsil sürecinin başlangıcını oluşturan ödeme emrine karşı dava açılması ile ilgili hükümlerin evrensel hukuk normları, anayasal ilke ve esaslar çerçevesinde ele alınıp Mükellef Hakları Bildirgesi'ne uyumlu biçimde yeniden düzenlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi uyuşmazlıkları, Vergi yargısı, Mükellef hakları, Ödeme emri, Ödeme emrine itiraz

Taxpayer Rights in Resolving Tax Disputes in Judicial Stage: Customized Evaluation of Objection to Payment Order

Abstract

The aim of study is to examine and evaluate the taxpayer rights and taxation relationship, as a reflection on the taxation of human rights in the framework of the approach and judicial decisions of The Constitutional Court and The Council of State in order to contribute to the protection and development of taxpayer rights from the point of objection to payment order in resolving tax disputes in judicial stage. An assessment is made on the payment order appeal, taking into account the exemplary decisions of The Constitutional Court and The Council of State in light of the importance of approaches of national judicial review mechanisms in securing and developing taxpayer rights. Thus, it is aimed to create awareness where both the creation of new case-law and elimination of the gaps in the subject and the passage of the legal ground in order to prevent violations of rights. At the end of the study, it is seen that there are limitations on the right of taxpayers' litigation and constitutional principles aren't observed in various respects. In addition, this situation constitutes a constraint in terms of taxpayer rights. Therefore, it is concluded that the provisions concerning of litigating against payment order, which is the starting point of the collecting process under forcibly, should be reorganized by taking into consideration universal legal norms, constitutional principles and bases and taxpayer rights declaration.

Keywords: Tax disputes, Tax judgment, Taxpayer rights, Payment order, Objection to payment order

* Bu makale, "3rd International Conference on "Economics and Social Impacts of Globalization""(October 5-7, 2017/Antalya) başlıklı uluslararası kongrede sözlü olarak sunulan ve "3rd International Conference on Economics and Social Impacts of Globalization Abstract Book" adlı kitapta özet olarak yayımlanan bildirinin tam metin haline getirilmiş biçimidir.

1. Giriş

Vergi alacaklısı taraf ile vergi borçlusunu taraf arasındaki vergilendirme ilişkisinde çeşitli nedenlerle anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmekte, "vergi uyuşmazlıkları" olarak ifade edilen bu anlaşmazlıklara vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergi incelemeleri, hatalı vergi tarhiyatı, matrahın düşük beyanı, hatalı tebligat yapılması, takdir komisyonu kararları, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilmemesi, hata düzeltme başvurusunun reddi gibi çeşitli unsurlar neden olabilmektedir. Vergi uyuşmazlıkları; uzlaşma, hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim gibi barışçıl çözüm yolları çerçevesinde idari aşamada çözümlenebildiği gibi sonuç alınamaması durumunda veya idari yollara başvurmadan doğrudan vergi yargısına da konu olabilmektedir. Dolayısıyla, Türkiye'de idari yargı düzeni içinde yer alan vergi yargısı, bir taraftan vergilendirmeye ilişkin idarenin düzenleyici işlemlerine ilişkin uyuşmazlıkları çözümlerken, diğer taraftan bireysel işlemlere ilişkin vergi uyuşmazlıklarını çözümleme fonksiyonunu üstlenmektedir.

Çalışmada; Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamada çözümlenmesinde özellikli bir durum olan ödeme emrine itiraz konusu anayasal ilkeler, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay Kararları çerçevesinde mükellef hakları perspektifinden incelenerek değerlendirilecektir. Vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamada çözümlenmesinde spesifik bir örnek olarak ödeme emrine itiraz konusu ele alınarak, bu temelde; insan haklarının vergilendirme alanına bir yansıması olan vergi mükelleflerin sahip oldukları haklar açısından değerlendirilmesi; tespitler ve sınırlılıklar dikkate alınarak yasal düzenlemelere ve içtihatlarla yansıtılabilecek çözüm önerilerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

2. Vergi Uyuşmazlıkları ve Uyuşmazlıkların Yargısal Aşamada Çözümlemesi

Vergi uyuşmazlığı; iktisadi gerekçelerle vergi ile ilgili yasal mevzuatın çok sık değişmesi nedeniyle verginin tarafları arasında yasa hükümlerinin net bir şekilde algılanamaması, vergi idaresinin tutumları, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma davranışı eğiliminde olmaları sonucunda mükellefiyete, cezai işlemlere ve tahsilata ilişkin olarak ortaya çıkmaktadır (Oktar, 2011:1). Bu çerçevede, vergi uyuşmazlıklarının kapsamı üç başlıkta ifade edilebilmektedir. Bunlardan;



- Birincisi, mükellefiyete ilişkin vergi uyuşmazlıklarından: Vergi matrahının hesaplanması, ödenecek verginin miktarı, muafiyet ve istisnalar ile mükellefin şahsında hatalardan;
- İkincisi, ceza kesmeye ilişkin vergi uyuşmazlıklarından: Vergi suç ve cezalarından;
- Üçüncüsü de tahsil aşamasına ilişkin vergi uyuşmazlıklarından: Mükelleflerin vergi borçlarını tahsil süresi içinde gönüllülük esasına göre ödememeleri ve cebren tahsil sürecinden oluşmaktadır (Kırbaş, 2012:187-188).

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde başvurulacak yollar, uyuşmazlığın niteliğine ve koşullarına göre farklılaşmaktadır. Şöyle ki; bireysel işlemlere ilişkin söz konusu vergi uyuşmazlıklarının ortadan kaldırılmasına yönelik olarak idari aşamada uzlaşma, hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim gibi barışçıl çözüm yollarına başvurulabildiği gibi bu yollarla sonuç alınamaması durumunda veya doğrudan vergi davası biçiminde yargı aşamasında da çözüm yollarına başvurulmaktadır.

İdari aşamada ve yargısal aşamadaki çözüm yolları ya idari işlem olarak idare nezdinde ya da yargı organlarına başvurularak idari yargının denetimi çerçevesinde gerçekleşmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde başvuru ve Türkiye'de idari yargı sistemi içinde yer alan vergi yargısı; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun temelde dava açmaya yetkili olanlara ilişkin 377., dava konusuna ilişkin 378. ve duruşmalara ilişkin mükerrer 378. maddelerinin yanı sıra 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun'larına dayanmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal denetimini sağlayan bu sisteme ilişkin son dönemdeki en önemli düzenleme, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda önemli yapısal değişiklikler gerçekleştiren 28 Haziran 2014 tarihli 6545 sayılı Kanun ile uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümlenmesinde iki aşamalı yargılama sisteminden üç aşamalı yargılama sistemine geçiş sağlayan "istinaf sistemi"nin getirilmesidir. İstinafta ilk derece mahkeme kararları gerek hukuki gerekse maddi açıdan incelenmekte, bu yolla ilk derece mahkemesi kararlarına karşı, iki dereceli kontrol mekanizması oluşturulmaktadır (Yüce, 2014:125).



3. Kamu Alacaklarının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri Müessesesi

3.1. Ödeme Emrinin Hukuki Niteliği

Vergi alacaklısı ile vergi borçlusunu arasındaki vergilendirme ilişkisinde tarafların yükümlülüklerini kanunlarda belirtilen sürelerde ve şekillerde yerine getirmesi esastır. Bu çerçevede, Vergi Usul Kanun'un ödeme zamanına ilişkin 111. maddesinde belirtildiği üzere "*Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir.*". Vergilerin süresinde ödenmesine ilişkin bu genel hüküm tüm kamu alacaklarını kapsayacak biçimde 6183 sayılı Kanun'un 37. maddesi çerçevesinde düzenlenmektedir. Şöyle ki; ilgili maddede; "*Kamu alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir.*" denilerek her kamu alacağı için özel kanunlarda yer alan farklı ödeme sürelerinin olduğu ve bu vadelerde ödenmesi gerektiği belirtilmektedir. Özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş kamu alacakları ise Maliye Bakanlığı'nca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmelidir ve ödeme müddetinin son günü kamu alacağının vadesi günüdür. İlgili yasal hükme göre, kamu borçlusunu, isterse borcunu belli zamanlardan önce de ödeyebilir.

Vergi borçlularının borçlarını olağan tahsil süreci içinde, zamanında ve kendi istekleriyle ödememeleri durumunda ise; devletin dolayısıyla vergi idaresinin cebren tahsil yollarına başvurması söz konusu olmaktadır. Vergiler başta olmak üzere kamu alacaklarının cebren tahsil sürecindeki temel yasal dayanak ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dur. 6183 sayılı Kanun ile bir taraftan vergi ve diğer kamu gelirlerini koruyan güvence önlemleri düzenlenirken diğer taraftan, söz konusu alacakların tahsil ve cebren tahsiline ilişkin süreçler düzenlenmektedir.

Kamu alacağı vadesinde ve kamu borçlusunun kendi isteğiyle ödenmezse, cebren tahsil yollarına başvurulur. Cebren tahsil, 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesine göre tahsil dairesi tarafından şu üç şekilde gerçekleşir:

- "*Kamu borçlusunu tarafından teminat gösterilmişse, teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi,*
- *Kamu borçlusunun borcuna yetecek miktardaki malları haczedilerek paraya çevrilmesi,*
- *Gerekli şartların bulunduğu takdirde borçlusunun iflası istenmesi.*"

Cebren tahsil süreci "*tahakkuku kesinleşmiş ve ödeme vadesi geçmiş alacaklar için ödeme emri tebliği*" (Ay ve Alpaslan, 2011:166) ile başlamaktadır. Usulüne uygun ödeme emrinin tebliği, tahsil dairesi açısından cebren tahsil sürecini başlatırken kamu borçlusunu açısından da tebliğ tarihinden itibaren hakların



kullanımı ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi açısından yasal süreleri başlatmaktadır.

6183 sayılı Kanun'un 55. madde hükümlerine göre; “Kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gereği bir ‘ödeme emri’ ile tebliğ olunur.” Ödeme emri tebliğ edilmeden kamu alacağı hakkında herhangi bir şekilde cebren tahsilat gerçekleştirilemez. Ayrıca aynı madde hükmüne göre, bir ödeme emrinde “borcun asıl ve fer’ilerinin içeriği ve miktarları, nereye ödeneceği, süresinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı, 114. maddedeki yükümlülükleri ve bu yükümlülükleri yerine getirmede olduğu takdirde hakkında uygulanacak olan cezalar” hakkındaki tüm bilgilerin yer alması ve ödeme emrinin usulüne uygun tebliğ edilmesi gerekmektedir. Belirtilen noktalarda bir eksiklik olduğu takdirde ödeme emri hukuka aykırı sayılmaktadır. Nitekim Danıştay’ın 7. Dairesi’nin 20.10.2008 tarih, 2007/2641 Esas ve 2008/4086 sayılı Karar hükmünde, bir ödeme emrinde bulunması gereken bilgilerin tebliğ edilen ödeme emrinde yer almamasından dolayı, söz konusu ödeme emrinin tebligatından bahsedilemeyeceği yer almaktadır.

3.2. Ödeme Emrine İtiraz

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusuna kanunda belirtilen 7 günlük süre içerisinde borcunu ödeyebileceği gibi mal bildiriminde de bulunabilmektedir. Bu iki seçeneğin yanı sıra kamu borçlusuna dava açma yolu da açıktır. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusuna, 6183 sayılı Kanun’un 58. maddesi çerçevesinde ödeme emrine itiraz edebilmektedir. Buna göre, kamu borçlusuna kendisine ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yargı yeri çevresindeki vergi mahkemelerinde şu üç gerekçeyle itiraz hakkına sahiptir:

- Böyle bir borcun olmadığı,
- Borcun kısmen ödendiği,
- Borcun zamanaşımına uğradığı.

Kamu borçlusunun ödeme emrine karşı, “borcu olmadığı” yönündeki itirazı ilk olarak borcun tamamının daha önce ödendiği, borcun vadesinin henüz dolmadığı ya da vergilendirme hataları, tecil, terkin, af gibi uygulamalar nedeniyle borcunun olmadığı yönünde gerçekleşebilir (Şimşek, 1996:500-501). Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 114. maddesindeki tahakkuk zamanaşımı hükümlerine göre, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramakta ve tahsil dairesi tarafından



tahsil edilememektedir. Kamu borcunun tahakkuk zamanaşımına uğramış olmasına karşın kamu borçlusuna ödeme emri düzenlenmiş ve tebliğ edilmiş ise, kamu borçlusunun böyle bir borcu olmadığı gerekçesiyle ödeme emrine itiraz etmesi hukuki açıdan mümkündür. Bu şekilde ödeme emrine itiraz edilmesini, 3.4.1987 tarih, 1986/3 Esas ve 1987/1 Karar numaralı Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı da desteklemektedir. Karar'da kamu borcunun hesaplanıp mükellefe bildirilmesi süreleri geçtiği için tahakkuk zamanaşımına uğrayarak ortada tahsil edilecek bir kamu borcunun kalmaması nedeniyle tahsil edilmek üzere ödeme emri düzenlenerek cebren tahsil sürecinin başlatılmasının hukuki olmadığı belirtilmektedir. Ayrıca murisin borcundan dolayı reddi miras talebinde bulunan mirasçıya ödeme emri gönderilmesi; ret ve iadesi gereken vergilere ilişkin mahsup işlemi gerçekleştirilmeden ödeme emri çıkarılması; borcun tamamen ödenmiş olmasına karşın aynı borç için ödeme emri gönderilmesi; vadesi gelmemiş ve ihtiyati tahakkuk koşulları oluşmamış kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmesi durumunda kamu borçlusu borcu olmadığı gerekçesiyle ödeme emrine itiraz edebilmektedir (Erol, 2011:7-13).

Kamu borçlusunun ödeme emrine karşı ikinci itirazı, "*borcun bir kısmının ödendiği*" gerekçesiyle yapılabilir. Kamu borçlusunun itiraz dilekçesi ise, borcun ödenen kısmı hariç tutulmak kaydıyla ödenmemiş ve kalan borçları kapsayacak şekilde hazırlanmalıdır (Ay ve Alpaslan, 2011:167-168).

Kamu borçlusunun ödeme emrine karşı üçüncü ve son itiraz nedeni ise, "*borcun zamanaşımına uğraması*"dır. Bu noktada itiraz gerekçesi olan zamanaşımı, tahsil zamanaşımı olup 6183 sayılı Kanun'un 102. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre, kamu alacağının vadesinin rastladığı yılı izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde tahsil edilmemesi durumunda kamu alacakları zamanaşımına uğrayarak tahsili olanaksız hale gelmektedir. Alacaklı tahsil dairesinin tahsil zamanaşımına uğramış bir kamu alacağını cebren tahsil etme yetkisi kalmamaktadır. Dolayısıyla, tahsil zamanaşımına uğradığı halde bir kamu borcu için ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmesi durumunda ödeme emrine, ilgili tebliğ konusunun zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle vergi mahkemesi nezdinde itiraz edilebilir.

Ödeme emrinin konusunu oluşturan borcun tamamı dava konusu yapılabileceği gibi borcun bir kısmına da dava açılabilir. Borcun bir kısmına dava açıldığında; dava dilekçesinde, davanın konusunun açıkça belirtilerek, borcun türü ve miktarı ile içeriğinin yer alması gerekmektedir. Aksi takdirde dava dilekçesi geçersiz sayılmaktadır. Dolayısıyla dava dilekçesi hazırlanırken gerekli tüm bilgilerin eksiksiz olmasına dikkat edilmelidir. Dava konusu yapılmayan kamu borçları için de ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunulması gerekmektedir.



Ödeme emrine karşı itiraz edilmesi durumunda 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesi gereğince itiraz komisyonları, yani vergi mahkemeleri kararlarını en geç 7 gün içinde sonuçlandırmak zorundadır. Bu noktada, gerek dava açma süresinin gerekse davanın sonuçlandırılmasının kısa sürede gerçekleştirilmek istenmesinin nedeni, şüphesiz kamu alacağının tahsilinin kısa sürede yapılabilmesidir. Dava sürecinin davayı açan bireyin lehinde bir karar ile sonuçlanması durumunda, ödeme emri tebliği üzerine başlatılan cebri tahsilat sonlandırmakta; dava sürecinin davayı açan bireyin aleyhinde sonuçlanması durumunda ise ilgili kararın tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde kamu borcunun ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması gerekmektedir. Vergi mahkemesine başvurularak kaybedilen davaya ilişkin olarak, kanunda belirtilen yasal tutarlara göre Bölge İdare Mahkemeleri'ne istinaf ya da Danıştay'a temyiz yoluyla başvuru yolu da açıktır. Ayrıca, davanın kaybedilmesi durumunda, 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesi hükmü gereğince, *"İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağı % 10 zamla tahsil edilir."* Dolayısıyla, kamu borçlusunun açtığı davanın reddedilerek kesin karara bağlanması, borçlunun -tazminat niteliğinde- "haksız çıkma zammı" ödemesine neden olmaktadır.

4. Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Mükellef Hakları

4.1. Mükellef Haklarının Gelişimi ve Mükellef Hakları Bildirgesi

Mükellef hakları, kavramsal olarak adından da anlaşılacağı üzere mükelleflerin sahip oldukları hakları ifade etmektedir. Bir tanım yapmak gerekirse; mükellef hakları, kamu alacaklısı konumunda olan devlet ile kamu borçlusu konumunda olan mükellefler arasındaki vergisel işlemlere ilişkin vergilendirme sürecinde mükelleflerin hukuki dayanaklar ile sahip oldukları haklar bütünüdür (Ay ve Koşar, 2009:144-145). Bir başka tanıma göre de mükellef hakları; çeşitli gruplar açısından farklı yorumlanmakta olup bunlar şu şekilde ifade edilebilir (Bentle, 2015:3):

- Politikacılar açısından mükellef hakları; belirli politikaları ve siyasi olarak yönlendirilen düzenlemeleri desteklemek için kullanılmaktadır.
- Hükümet raporları ve devletin hazine birimleri açısından mükellef hakları; ekonomik ve siyasi olarak yönlendirilen düzenlemelerin karışımını desteklemek için kullanılmaktadır.
- Mahkemeler ve hukuk sistemi açısından mükellef hakları; genelde hakların yasal olarak yorumlanması ve vergilere uygulanması olarak değerlendirilmektedir.



- Vergi idaresi ile ilgilenen bireyler açısından mükellef hakları; genellikle vergi sisteminin idari kurallarının uygulanma ve yorumlanma biçimini belirlemede kullanılmaktadır.
- Vergi idarecileri, ombudsmanlar ve vergi mükellefleri açısından mükellef hakları; vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin içeriğinin hizmet standartlarını, davranışlarını ve yönlerini tanımlamakta kullanılmaktadır.

Mükellef haklarının geçerliliği ve kullanılabilirliği için yasal dayanaklara ihtiyacı vardır. Aksi takdirde; hazırlanan metinler, yol gösterici nitelikte olmaktan öteye geçmemekte ve uygulanabilirliği düşük düzeyde kalmaktadır. Mükellef hakları, vergi ile ilgili tüm idari işlemlerde geçerli olmakta ve hakların nerelerde uygulanacağı değişiklik göstermektedir. Mükellef hakları usul kanunları, genel ve özel vergi kanunlarında açıkça sıralanmamasına rağmen yer yer belirtilmektedir.

Mükellef haklarına ilişkin hukuki düzenlemeler, devletlerin vergi ve diğer kamu alacaklarına yönelik politikalarına göre şekillenmektedir. Nitekim mükellef haklarına ilişkin olarak yapılan ilk düzenleme İngiltere’de 1986 yılında Vergi Mükellefleri Bildirgesi/İmtiyazı (The Taxpayers’ Charter) olup 1991 yılında da söz konusu Bildirge revize edilerek Vatandaşlık Bildirgesi/İmtiyazı (The Citizen’s Charter) yayımlanmıştır (James, Murphy and Reinhart, 2005:4). Ayrıca günümüzde küresel entegrasyon ve ülkelerin birbirlerine eklenmeleri, hemen hemen her alanda küresel organizasyonlar oluşturmaları ve küresel gereklilikleri savunmaları hatta bunlar için belli organizasyonlarca (OECD, WB, GATT, AB, WHO, vb.) çeşitli metinler yayınlanması ortak bir çerçeve çizilmesini sağlamaktadır. 1990 yılında OECD’nin Mali İşler Komisyonu 8 No’lu Çalışma Grubu “Vergi Mükelleflerinin Hakları ve Yükümlülükleri” adı altında OECD ülkelerine yönelik bir belge yayımlayarak mükelleflerin sahip oldukları hakları şöyle sıralamıştır (OECD, 2001):

- Bilgilendirilme, yardım alma ve sesini duyurma hakkı
- Temyiz hakkı
- Doğru vergi miktarından fazla ödememe hakkı
- Kesinlik hakkı
- Mahremiyet hakkı
- Gizlilik ve gizli tutma hakkı.

Mükelleflerin hak ve yükümlülüklerine ilişkin olarak OECD tarafından yayımlanan maddeler incelendiğinde, pek çok devletin vergi sistemlerinde genel olarak bulunan ya da bulunması gereken unsurlar olduğu görülmektedir. İngiltere ve OECD’nin yanı sıra son yıllarda birçok ülkede de



mükellef hakları ile ilgili düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemelerin yapılması, hem mükelleflerin haklarının neler olduğundan haberdar olmaları hem de devletin söz konusu hakları güvence altına alması yönünden olumlu bir gelişme olarak görülebilir (Aydın, 2006:34).

Türkiye’de mükellef hakları incelendiğinde, önemli kısmının vergi kanunlarında yer almasına ve yasal güvence altında bulunmasına karşın vergi idaresinin klasik bakış açısı çerçevesinde, mükellef haklarının hayata geçmesinin geri planda kalabildiği anlaşılmaktadır (Gerçek, 2006:144-145). Türkiye’de mükellef hakları ile ilgili gelişme 2006 yılının Şubat ayında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "Mükellef Hakları Bildirgesi"ni yayımlaması ile gerçekleşmiştir. Bu Bildirge, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vergisel işlemlerinin temeline mükellefi koyduğunu, nitelikli hizmet sunmayı hedeflediğini, saygılı ve dürüst ilkelerle çalışmayı benimsediğini ve mükellefler ile ilgili her türlü sorun ve anlaşmazlıkları giderme güdüsünde olduğunu ortaya koymaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2006). Mükelleflerin haklarına ilişkin bir diğer düzenleme de Gelir İdaresi Başkanlığının 2014 yılında yayımladığı "Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi"dir. Rehber’de mükelleflerin hakları ve ödevleri yer almaktadır. Mükelleflerin hakları iki gruba ayrılmış olup ilk grupta mükelleflerin vatandaş olmalarından ileri gelen genel hakları yer alırken; ikinci grupta mükelleflerin her bir özel vergi kanunundan kaynaklanan hakları yer almaktadır ve bunlar şöyle sıralanabilir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014):

- *Genel Haklar: Dilekçe hakkı ve bilgi edinme hakkı, kamu denetçisine başvurma hakkı, dava açma hakkı, temsil hakkı, eşit muamele görme hakkı, mükellef memnuniyeti.*
- *Özel Haklar: Uzlaşma hakkı, pişmanlık hakkı, düzeltme talebi hakkı, şikayet yolu ile müracaat hakkı, ödeme emrine itiraz hakkı, vergi mahremiyeti hakkı, tecil-taksitlendirme hakkı, vergi incelemesi sırasındaki haklar, cezalarda indirim hakkı, vergi ödeme hakkı, özelleşme talebi hakkı, mahsup ve iade talebi hakkı.*

Mükelleflerin genel haklarından kamu denetçisine başvurma hakkı ise, 9.6.2012 tarihli ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile TBMM’ye bağlı kamu tüzel kişiliğini haiz özel bütçeli kurum olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu'nun 29.3.2013 tarihinden itibaren şikayet başvuruları almaya başlaması ile ortaya çıkmıştır. "Ombudsmanlık" kurumu olarak bilinen başvuru yönteminin çeşitli fonksiyonları olup bunlar, "vergi uyumsuzluklarının çözümlenmesi, gelir idaresi işlemlerinin denetlenmesi, mükelleflerin haklarının korunması, mükelleflere danışmanlık hizmetinin sunulması, vergi sorunlarına yönelik fikirlerin açıklanması, vergi sistemlerinin geliştirilmesi" şeklinde sayılabilir (Gerçek ve Özcan, 2015, 53-57) ve daha da çoğaltılabilir. Ombudsmanlıkta özel bir uygulama alanı olarak ifade edilebilecek olan "vergi ombudsmanlığı", vergi mükelleflerinin haklarının, vergi idaresi tarafından ihlal edildiği savı ile şikayet istemi ile başvuru alanı



kurumdur (Yaltı, 2012:115). Türkiye'deki Kamu Denetçiliği Kurumu, ombudsman statüsünde değerlendirilebilecek bir kurum olup uygulamada vergi ombudsmanlığına yönelik ayrıştırılmış bir yapı bulunmamaktadır. Buna karşın Kurum'a yapılan şikayet başvurularında vergisel işlemlere yönelik itirazlar da bulunmakta ve Kurum da itirazlara yönelik olarak tavsiye ya da ret niteliğinde kararlar vermektedir (Erdem, 2014:85-86).

Türkiye'de vergi yargısına ilişkin olarak dosya yükünün oldukça fazla olduğu dikkate alındığında, söz konusu uygulamanın olumlu yönde katkı sağlaması mümkündür. Buradaki amacın, vergi uyuşmazlıklarının yargı yollarına başvurulmadan idari aşamada çözümlenmek istenmesinin olduğu unutulmamalıdır. Ancak, Türkiye'de ombudsmanlık ve vergi ombudsmanlığı sistemlerinin tam olarak işleyebilmesi için daha kapsamlı düzenlemelere ihtiyaç vardır. Ayrıca, hem devletin, hem devlet adına vergi idarelerinin hem de mükelleflerin ombudsmanlık sistemine yönelik olarak etkin bir bilgi değişimine sahip olmaları gerekmektedir.

4.2. Ödeme Emrine İtirazda Mükellef Haklarının Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Anayasa'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmının "Kişinin Hakları ve Ödevleri" başlıklı ikinci bölümünün 36. maddesinde "Hak Arama Hürriyeti" konusu düzenlenmektedir. İlgili maddenin birinci fıkrasında; "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*" hükmü yer almaktadır. Temel hak ve özgürlükler kapsamında yer alan hak arama hürriyetinin engellenmesi veya sınırlandırılması söz konusu olmadığı gibi bu özgürlükten yararlanılması ve sonuç alınması bireyin iradesine bağlıdır (Erdem, 2012:116). Diğer taraftan, bu hakkın kullanımından vazgeçilmesi de hakkın bir parçası sayılmaktadır (Erdem, 2012:117). Dolayısıyla, bu madde ile dava açma hakkı konusunda Anayasal güvence sağlanmaktadır. Anayasa'nın 40. maddesinde ise hak arama hürriyetini tamamlayıcı biçimde, "*Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.*" hükmü yer almaktadır.

Vergi hukukunda vergi borçlusu ile vergi alacaklısı taraf arasındaki uyuşmazlıkların yargısal aşamada çözümlenmesine ilişkin genel dava açma süreleri, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmekte ve Kanun'un 7. maddesinde dava açma süreleri ile ilgili hükümler yer almaktadır. Buna göre özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde dava açma süresi, vergi mahkemelerinde 30 gün, Danıştay ve idare mahkemelerinde 60 gün olarak belirlenmiştir. Ayrıca aynı Kanun'un 10. maddesinde, idarelerin yapmış oldukları işlemlere karşı başvuruda bulunulması durumunda 60 gün içinde idareden herhangi bir cevap



alınmaz ise; başvurunun reddedilmiş sayılacağı ve bu durumda yargı organlarına başvurma yolunun açık olacağı hükmü yer almaktadır.

6183 sayılı Kanun'da, belirtilen genel dava açma süreleri dışındaki özel dava açma süreleri düzenlenmekte ve ödeme emrine karşı 7 günlük dava açma süresi bu kapsamda yer almaktadır. Dolayısıyla, hak arama hürriyeti çerçevesinde, genel haklardan dava açma hakkı kullanılırken dava konusuna bağlı olarak farklı gerekçelerle dava açılmasında, farklı süreler işlemektedir. Nitekim, ödeme emrine karşı itiraz edilmesinde de genel dava açma süresi olan 30 gün yerine, 7 günlük süre kısıtı bulunmaktadır. 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesine göre, kendisine ödeme emri tebliğ edilenler tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde dava açma hakkına sahiptir. Bu sürede dava açılmaması durumunda ise dava açma hakkı kaybedilmektedir. Çünkü, söz konusu süre hak düşürücü süre niteliğindedir. Ödeme emrine karşı dava açma süresi, 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesine göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93. ve izleyen maddelerinde düzenlenen tebligat hükümlerine göre yapılan tebligatın veya tebliğ yerine geçen işlemin gerçekleştiği tarihi izleyen günden itibaren başlamaktadır. Bu noktada üzerinde durulması gereken unsur, hak arama hürriyetinin sınırlandırılmaması veya engellenmemesi adına ödeme emrinde dava açma süresinin açıkça belirtilmesidir. Nitekim, Danıştay 4. Dairesi'nin 13.11.2006 tarih, 2005/2134 Esas ve 2006/2156 sayılı Karar hükmü, bir ödeme emrinde bulunması gereken bilgilerden 7 gün içinde dava açılması gerektiğine ilişkin herhangi bir açıklama yer almadığından, ödeme emrinin tebliğini müteakip 7 günden daha fazla süre sonunda açılan davanın reddedilemeyeceği yönündedir. Çünkü, Anayasa'nın 40. maddesinde, "*Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.*" hükmü yer almaktadır. Bu durumda mükelleflerin dava açma süresinin 7 gün ile sınırlı olduğunun ödeme emirlerinde açıkça yer alması, Anayasa'ya uygunluk açısından gereklidir. Benzer şekilde, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 17.09.2014 tarih, 2014/613 Esas ve 2014/791 sayılı Karar hükmünde de ödeme emrinde dava açma süresinin belirtilmemesi durumunda ödeme emrine ilişkin olarak açılan davanın reddedilemeyeceği belirtilmektedir. Şüphesiz, bu yaklaşım Anayasa'nın 40. maddesinin yanı sıra, Anayasa'nın 36. maddesinde öngörülen hak arama hürriyetinin de temel gereğidir.

Dava açma süresine ilişkin olarak üzerinde durulması gereken özellikli noktalardan bir diğeri de, ödeme emrine karşı dava açılması durumunda dava açma süresinin son gününün tatil gününe ya da adli tatile rastlaması durumudur. Söz konusu durumlarla ilgili düzenlemelerden ilki, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 8. maddesinde yer almaktadır. Şöyle ki; dava açma süresinin son günü tatil gününe denk gelirse; dava açma süresi izleyen ilk iş gününün mesai saatinin bitimine kadar uzamaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 61. maddesine göre ise adli tatil



süresi, 20 Temmuz'da başlayarak 31 Ağustos'ta sona ermekte olup 1 Eylül itibariyle yeni adli yıl başlamaktadır. Dava açma süresinin son günü adli tatil süresi içine denk gelirse dava açma süresi adli tatil süresinin sona erme tarihinden itibaren 7 gün daha uzamaktadır.

Ödeme emrine karşı itiraz edilmesinde 7 günlük süre kısıtının olmasının temel nedeni, tahsil aşamasına gelen kamu alacağının şüpheli halde bırakılmadan en kısa sürede tahsil edilmesi yaklaşımı olup kamu alacağına devletin erişimindeki gecikmenin kamu hizmet sunumunu aksatacağı algısı da vardır (Gınalı, 2011:276). Ödeme emrine itiraz edilmesinde dava açma süresinin 7 gün ile sınırlandırılmasının dava konusu yapılarak açılan davalarda, süre kısıtı ile ilgili olarak Anayasa'ya bir aykırılık bulunmadığı yönünde karar örnekleri bulunmaktadır. Örneğin; Anayasa Mahkemesi'nin 14.05.2011 tarih, 2008/96 Esas ve 2011/3 Karar sayılı hükmünde, 7 günlük süre kısıtının Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle açılan davada, Anayasa'ya aykırılık bulunmadığından söz konusu itirazın reddedildiği yer almaktadır. İlgili Karar'ın gerekçesinde ise; *"kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının sürüncemede bırakılmamasındaki kamu yararı gözetilerek ödeme emrine karşı açılacak davalar için dava açma süresinin 7 gün olarak öngörülmesinin Anayasa'nın 2., 36., 125. ve 142. maddelerine aykırı bulunmadığı"* belirtilmektedir. Ancak, ödeme emrine itirazın konusunun çoğunlukla vergi, ceza ve gecikme zamları olması ve kamu alacağının kısa sürede tahsil edilmesi amacı nedeniyle ödeme emrinin borçluya tebliğinden itibaren ödeme yapılması ya da itiraz edilmesi yönündeki süre kısıtının 7 gün olarak belirlenmesine karşın bu sürenin, borçlunun ödeme, mal bildirimini ya da dava açma hakkını kullanmada hazırlık ve araştırma yapması için diğer süreler ile karşılaştırıldığında daha kısa olduğu görülmektedir (Akarca ve Şafak, 2007).

Ödeme emrine ilişkin diğer özellikli nokta, ödeme emrine karşı dava açılması ve davanın kaybedilmesi durumunda davacının, ödeme emrinde tebliğ edilen kamu borcu üzerinden % 10 oranında "haksız çıkma zammı" ödemesidir. Bu noktada idarenin, davacıdan haksız çıkma zammını talep edebilmesi için davanın esasına girilerek davacının haksızlığının kanıtlanması ve davanın mahkemece reddolunması gerekmektedir (Doğrusöz, 2007:32). Nitekim, Danıştay'ın 4. Dairesi'nin 28.11.2005 tarih, 2005/1164 Esas ve 2005/2267 Karar sayılı hükmünde, ödeme emrine itiraz gerekçeleri incelenmeden ödeme emrine karşı açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesi halinde davacının haksız çıkması söz konusu olmadığı için kendisinden haksız çıkma zammı talep edilemeyeceği yer almaktadır. Benzer şekilde, Danıştay'ın 13. Dairesi'nin 3.05.2010 tarih, 2010/733 Esas ve 2010/3768 Karar sayılı hükmünde de ödeme emrine itiraz sonucunda borçlunun haksız bulunarak % 10 haksız çıkma tazminatı ödemesinden söz edebilmek için işin esasına girilerek yargılama yapılması



gerektiği belirtilmektedir. Dolayısıyla davanın esasına girilmeden davanın çeşitli nedenlerle reddedilmesi durumunda, davacı haksız sayılamayacağı için haksız çıkma zammının da talep edilmesi mümkün olmamaktadır.

Ödeme emrine itirazda haksız çıkma zammı uygulaması konusunda çeşitli gerekçelerle davalar açıldığı görülmektedir. Nitekim, Anayasa Mahkemesi'nin 14.05.2011 tarih, 2009/83 Esas ve 2011/29 Karar sayılı hükmünde, haksız çıkma zammının Anayasa'nın 2., 13., 36. ve 125. maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle açılan davada Anayasa'ya aykırılık bulunmadığından söz konusu itirazın reddedildiği yer almaktadır. İlgili Karar'ın gerekçesi olarak da, "bireylerin yargı mercileri önünde anayasal haklarının engellenmediği; ödeme emrine karşı itiraz edilmesinde yargı yolunun kapatılmadığı; mahkemelerin söz konusu davalara ilişkin olarak karar vermelerinde alıkonulmadıkları için hak arama özgürlüğü açısından herhangi bir sınırlama olmadığı" ifade edilmektedir. Oysa, kamu borçlusunun hak arama özgürlüğünü kullanması ve dava açması durumunda, davanın neticesinin "kabul veya ret" şeklinde sonuçlanması doğaldır. Dava açma hakkının Anayasa'da güvence altına alınan temel anayasal bir hak olduğu düşünüldüğünde, sonucun "ret" olması durumunda tazminat veya yaptırım niteliğindeki bu uygulama, hak arama özgürlüğünün kısıtlanmasına, hatta engellenmesine neden olabileceği için hukuken kabul edilebilir görünmemektedir ve mükellef hakları yönünden tartışılmalıdır.

6183 sayılı Kanun'da düzenlenen haksız çıkma zammı, benzerliği açısından İcra ve İflas Kanunu'nun 67. maddesinde düzenlenen "icra inkar tazminatı" ile karşılaştırılabilir. Bu madde hükmüne göre, "takip talebine itiraz edilen alacaklı, itirazın tebliği tarihinden itibaren bir sene içinde mahkemeye başvurarak, genel hükümler dairesinde alacağının varlığını ispat suretiyle itirazın iptalini dava edebilir. 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, ret veya hükmolunan meblağın yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere, uygun bir tazminatla mahkum edilir." İcra inkar tazminatına ilişkin özel hukuktaki yasal dayanak incelendiğinde, icra inkar tazminatının haksız çıkma zammından oldukça farklı bir konumda ve yapıda olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim, icra inkar tazminatıyla ilgili yasal düzenlemeye göre, borçlunun itirazının haksız görülmesi durumunda borçlunun, alacaklının haksız ve kötü niyetli olması durumunda ise alacaklının tazminat ödemesi söz konusudur. Oysa 6183 sayılı Kanun'daki haksız çıkma zammına ilişkin düzenlemede, yalnızca idare lehine düzenleme yapıldığı, tazminat için kötü niyet şartının aranmadığı ve tazminat oranı konusunda hakime takdir yetkisi tanınmadığı görülmektedir.

30.06.2007 tarih ve 25368 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde; % 10 oranında uygulanan haksız çıkma zammının,



ödeme emrine karşı mesnetsiz dava açılmasını önlemeye yönelik bir düzenleme olduğu ifadesi yer almaktadır. Ancak, haksız çıkma zammı, mevcut yapısı itibariyle kişinin hak arama özgürlüğünü dava açma yoluyla kullanmasında caydırıcı ve sınırlayıcı etkiye sahip ek bir mali yükümlülüktür. Mahkemelere dava açıldığında mahkeme masrafları, dosya-pul gibi işlem masrafları davayı kaybeden tarafa yüklenebilmektedir. Davacı ile davalı taraflar arasındaki bu durum kabul edilebilir türdendir. Oysa ödeme emrine karşı dava açılmasında taraflardan biri devlet ya da devlet adına kamu alacağını tahsil etmeye yetkili kuruluşlar, diğeri ise kamu borçlusudur. Haksız çıkma zammı ise mahkeme masrafları gibi görülebilecek bir uygulama değildir. Kaldı ki; tahsilatın vadesinde yapılamamasından dolayı borç tutarı üzerinden hesaplanan gecikme zammı türünden bir alacak hiç değildir. Kötü niyet şartı aranmaksızın, davayı kaybetmenin cezası hükmünde ek bir yükümlülüktür. Ayrıca, davayı kaybeden taraf alacaklı konumunda olan idare olduğunda, idare açısından böyle bir tazminat uygulamasının söz konusu olmaması üzerinde durulması gereken ayrı bir tartışma konusunu oluşturmaktadır.

Anayasa'nın 125. maddesinin birinci fıkrasında “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” denilmektedir. Dolayısıyla, yaptırımla karşılaşma riski nedeniyle bireylerin dava açma haklarını kullanamamaları veya caydırılmaları bir taraftan hak arama özgürlüğünü sınırlandırırken, diğer taraftan “idari işlemlerin yargısal denetime tabi olması ilkesini” zedelemektedir (Doğrusöz, 2007:31). Diğer bir ifadeyle, “Haksız çıkma zammı uygulaması hak arama özgürlüğünü fiilen kısıtlayarak dava hakkının kullanılmasından vazgeçme sonucunu doğuracak niteliktedir.” (Akkaya, 2009:345-346). Şüphesiz, böyle bir yaptırım uygulanmasındaki amaç, kamu alacağının tahsilinin geciktirilmemesi, tahsilatın kısa sürede gerçekleştirilmesi ve mahkemelerin yersiz biçimde meşgul edilmemesidir. Ancak hukuken kabul edilebilir itiraz gerekçesiyle dava açan kamu borçlusunun davayı kaybederek % 10 haksız çıkma zammı ile cezalandırılması, ek bir mali yükümlülükle karşı karşıya kalması evrensel hukuk normları açısından da kabul edilebilir nitelikte değildir. Hak arama hürriyeti çerçevesinde, dava açma hakkının vazgeçilmez temel anayasal bir hak olduğu dikkate alındığında, haksız çıkma zammı uygulaması gibi dava açmayı engelleyecek veya sınırlayacak unsurların anayasal ilke ve esaslar yönünden gözden geçirilmesinde ve gerekli yasal düzenlemelerin bu yaklaşım çerçevesinde oluşturulmasında yarar bulunmaktadır.

5. Sonuç

Kamu hizmetlerinin sürekli, düzenli ve kaliteli biçimde sunulabilmesi için vergi, resim, harç gibi kamu gelirlerinin de düzenli biçimde tahsil edilmesi esastır. Tahsil süreci olağan şekilde işlemediğinde ise vergiler başta olmak üzere kamu borcunu zamanında ve kendi isteğiyle ödemeyen kamu



borçlusuna yönelik olarak, ödeme emri tebliği ile kamu alacağının cebren tahsil süreci başlatılmakta ve kamu borçlularına, kanunda belirtilen gerekçelerle ödeme emrine itiraz hakkı tanınmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamada çözümlenmesinde spesifik bir konu olan ödeme emrine itiraz müessesesi, Anayasa'nın 36. maddesinde garanti altına alınan hak arama hürriyeti kapsamında mükellefe tanınan haklardan dava açma hakkı yönünden değerlendirildiğinde; "dava açma süresi" yönünden sınırlayıcı bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Her ne kadar temelde, kamu yararı gözetilerek kamu alacağının en kısa sürede tahsil edilme amacı çerçevesinde böyle bir uygulamaya gidilse ve yargı kararları da bu yönde olsa bile vergi yargısında geçerli olan 30 günlük genel dava açma süreleri ile karşılaştırıldığında, 7 günlük kısa sürenin hakkın kullanımı açısından sınırlayıcı etkisi olduğu görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, mevcut uygulama insan haklarının yansımaları niteliğindeki mükellef hakları açısından, dava açma hakkının kısıtlanması sonucunu doğurmakta ve yargı yolunun herkese eşit şekilde açık olması ilkesini zayıflatmaktadır. Dolayısıyla ödeme emrine itiraz süresinin, genel dava açma süresi ile uyumlu hale getirilmesi bir taraftan kamu borçlusunun hak arama hürriyetini güçlendirecek, diğer taraftan yargı organlarının söz konusu süreye ilişkin farklı yaklaşımlarını sona erdirecektir.

Ayrıca, ödeme emrine itirazda % 10 "haksız çıkma zammı" uygulaması, davanın kaybedilmesi durumunda ortaya çıkabilecek ek mali yükümlülük dolayısıyla, kamu borçlularının veya kendisine ödeme emri tebliği edilenlerin dava açma konusunu bir kez daha gözden geçirmelerine neden olmaktadır. Çünkü, haksız çıkma zammı mevcut haliyle kötü niyet şartı aranmaksızın, davayı kaybetmenin cezası hükmünde ek bir mali yükümlülük olarak uygulanmaktadır. Davayı kaybeden taraf alacaklı konumunda olan idare olduğunda ise idare açısından böyle bir tazminat uygulaması söz konusu olmamaktadır. Her ne kadar tahsilatta etkinliğin sağlanması alacaklı kamu idaresi açısından önemli ve vazgeçilmez bir ilke olsa da mükellef hakları açısından, yalnızca tahsilata odaklanılmamalı, bu ilkenin kamu borçlusunun ekonomik durumunu da gözeten biçimde kamu borçlusuna kolaylık sağlanması ilkesi ile dengelenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda, haksız çıkma zammının temel Anayasal ilkeler yönünden uygunluğunun yeniden değerlendirilmesinde yarar bulunmaktadır. Tahsilatı geciktirme amacıyla olmayan iyi niyetli kamu borçlularının itiraz hakkını kullanmalarında ve dava açmasında tereddüte neden olan söz konusu uygulama kaldırılabilir ya da bu tazminatın belli koşullarda ödenmesi talep edilebilir. Bu noktada, iyi niyet-kötü niyet ayırımına gidilerek kötü niyetin kanıtlanması şartı getirilebilir veya zammın uygulanmasında belli oranlar çerçevesinde hakime takdir yetkisi tanınabilir.



Sonuç olarak, kamu alacaklısı olan devlet ile kamu borçlusu taraf arasındaki ilişkinin geliştirilmesinde, mükelleflerin sahip olduğu hakların korunmasının ve zedelenmemesinin taşıdığı önem dikkate alınarak Anayasal ilke ve esaslara uygun yasal düzenlemelerin ödeme emrine itiraz müessesesi açısından da hayata geçirilmesinin mükellef odaklı yaklaşıma katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

- Akarca, A. ve Şafak, M. (2007). Vergi alacaklarının cebren tahsili, ödeme emri-mal bildirim. [Online] <http://www.muhasabenet.net>, erişim tarihi 22.03.2017.
- Akkaya, M. (2009). Haksız çıkma zammı ve Anayasaya uygunluğu. *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Cilt 1. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 339-347.
- Ay, H. ve Alpaslan, M. (2011). Kamu alacaklarının takibinde yeni tip ödeme emrine karşı vergi davası açılması ve yürütmenin durdurulması problemleri. *Vergi Dünyası*, 360, 165-169.
- Ay, H. ve Koşar, N. (2009). Dünyada ve Avrupa Birliği'nde gelir idaresinin modernizasyonu ve mükellef hakları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 252, 143-162.
- Aydın, S. (2006). Mükellef hak ve yükümlülüklerindeki gelişmeler: mükellef hakları bildireleri ve beratları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 212, 31-36.
- Bentley, D. (2015). *Revisiting rights theory and principles to prepare for growing globalisation and uncertainty*. [Online] https://taxpayerrightsconference.com/wp-content/uploads/2015/11/Revisiting_Rights_TheoryPDF.pdf, accessed August 8th, 2017.
- Doğrusöz, B. (2007). Ödeme emrine dava açanların haksız çıkma tazminatı. *Yaklaşım Dergisi*, 179, 31-32.
- Erdem, T. (2012). Vergi uyuşmazlıklarında hukuk muhakemeleri kanunu hükümlerinin uygulanması bağlamında feragat ve kabul. *Vergi Sorunları Dergisi*, 281, 112-132.
- Erdem, T. (2014). Kamu Denetçiliği Kurumunun (Ombudsman) vergi hukukuna etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 319, 81-94.
- Erol, A. (2011). Ödeme emrine karşı itiraz hakkının kullanımı. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 8(92), 7-13.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2006). *Mükellef hakları bildirgesi*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı.



- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014). *Mükelleflerin hakları ve ödeleleri rehberi*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı.
- Gerçek, A. (2006). Vergilemede mükellef hakları ve Türkiye'deki durumun incelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 209, 121-149.
- Gerçek, A. ve Özcan, O. (2015). Vergi ombudsmanı: fonksiyonları, değişik ülke uygulamaları ve Türkiye için çıkarımlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 324, 49-64.
- Gınalı, A. (2011). Ödeme emri tebliğ üzerine mükelleflerin hakları ve sorumlulukları. *Mali Çözüm Dergisi*, 105, 271-278.
- James, S., Murphy, K. and Reinhart, M. (2005). *The taxpayers' charter: a case study in tax administration*. [Online] https://www.researchgate.net/publication/29811451_The_Taxpayers'_Charter_a_case_study_in_tax_administration.pdf, accessed March 24th, 2013.
- Kırbaş, S. (2012). *Vergi hukuku: temel kavramlar, ilkeler ve kurumlar*, 19. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- OECD Centre for Tax Policy and Administration. (2001). *Taxpayers' Rights and Obligations*. [Online] at https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf, accessed April 5th, 2017.
- Oktar, A. (2011). *Vergi hukuku*, 6. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Şimşek, E. (1996). *Amme alacakları tahsil usulü kanun şerhi*, 2. Baskı. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Yaltı, B. (2012). Vergi uyumsuzluklarında yeni başvuru yollarının yargıya etkisi: ombudsman başvurusu ve bireysel başvuru. *Vergi Sorunları Dergisi*, 286, 110-121.
- Yüce, M. (2014). *Mali yargılama hukuku*, 1. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, T. 14.05.2011, E. 2008/96, K. 2011/3.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, T. 14.05.2011, E. 2009/83, K. 2011/29.
- Danıştay 4. Dairesi, T. 28.11.2005, E. 2005/1164 ve K. 2005/2267 sayılı Karar.
- Danıştay 4. Dairesi, T. 13.11.2006, E. 2005/2134 ve K. 2006/2156 sayılı Karar.
- Danıştay 7. Dairesi, T. 20.10.2008, E. 2007/2641 ve K. 2008/4086 sayılı Karar.
- Danıştay 13. Dairesi, T. 3.05.2010, E. 2010/733 ve K. 2010/3768 sayılı Karar.
- Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, T. 3.4.1987, E. 1986/3 ve K. 1987/1.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, T. 17.09.2014, E. 2014/613 ve K. 2014/791.
- Tahsilat Genel Tebliği (A Seri ve 1 Sıra No.lu), R.G., T. 30.06.2007, S. 25368.

