

VERGİ HUKUKU ALANINDA, İDARİ İHTİLAFLARIN ÇÖZÜMÜNDE UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLAR

Av. Dilek Taşören*

Giriş

Kişi veya kurumların, Gümrük Mevzuatı çerçevesinde yürütmekte olduğu işlemlerde, idari işlemlerle ilgili olarak veya gümrük vergileri ile ilgili olarak İdarece, kanunun hatalı yorum ve uygulanmasından veya kişi veya kurumların hatalı işlemlerinden dolayı zaman zaman ihtilaflar yaşanmaktadır. Yaşanan ihtilaflarda, Devletin egemen gücü karşısında, işlemin diğer tarafı olan gerçek ve tüzel kişilerin korunması, 1982 Anayasasında yer verilen hükümlerle düzenleme altına alınmıştır. 1982 Anayasasında “Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması” başlıklı 40.madde ve “Hak Arama Hürriyeti” başlıklı 36. maddeleri tanzim edilen hükümlerle düzenleme altına alınarak hakların korunması, hak arama suretiyle hak ihlallerinin önlenmesi amaçlanmıştır.

1982 Anayasası'nın “Hak Arama Hürriyeti” başlıklı 36. maddesinde, *“Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.”* hükmüne yer verilerek, herkesin hak arama özgürlüğüne sahip olduğu temel ilkeler arasında kabul edilmiştir.

1982 Anayasası'nın “Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması” başlıklı 40. maddesinde, *“ Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını*

* İstanbul Barosu, Vergi Hukuku Merkezi Yönetim Kurulu Üyesi.

isteme hakkına sahiptir. Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin, sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.” hükmüne yer verilerek, hak ihlalleri ile karşılaşılmasının ve hak mağduriyetlerinin önüne geçilmesi ve yaşanan ihtilafların çözümü bakımından, herkesin ilgili İdari makama başvurmasının sağlanması ve bu yönde Devletin yasal düzenleme ve uygulamalarla ilgili kişilere yol göstermesi ve bilgilendirmesinin zorunlu olduğu kabul edilmiştir.

1982 Anayasasının 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyetinin “Hukuk Devleti” olduğu açıkça vurgulanmıştır. Hukuk Devleti ilkesi devlet düzeninde hukukun üstünlüğünü ve hukuka bağlılığı gerektirir. Hukuka uygunluk ise yargısal denetimle sağlanacaktır. İdarenin yargı yolu ile denetimi ve bu denetimin sınırları Anayasamızın 125. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre, “İdarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır”. Bu çerçevede ilgili kişiler, İdarenin işlem ve eylemlerinden doğan hak kayıpları ve mağduriyetlerinin önlenmesi bakımından, idareye başvuru yoluyla sonuç alamadıkları durumlarda veya çözülemeyen ihtilaflarda, yargıya başvurmak suretiyle idari işlem veya eyleme karşı dava açarak haklarını arama yoluna gidebileceklerdir.

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 28.09.1977 tarihinde kabul edilen “İdarenin İşlemlerine Karşı Bireyin Korunması Hakkındaki Karar”ın “Dinlenme Hakkı” başlıklı 1. maddesinde “ bireyin hakları, özgürlükleri ve çıkarlarını zedeleyici türdeki, bütün idari işlemler hakkında ilgili kişi, idarenin dikkate almak durumunda olduğu, olay ve delil gösterme ve son aşamada, kanıtlayıcı belgeler önerme hakkına sahiptir” denilmektedir.

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanununun “Bilgi Edinme Hakkı” başlıklı 4. Maddesi ve “Bilgi Verme Yükümlülüğü” başlıklı 5. maddelerinde de İdarenin, başvuruda bulunan kişilere bilgi verme yükümlülüğü ve başvuru şekli ve yoluna ilişkin düzenleyici hükümlere yer verilerek, İdarenin kanunlarla düzenlenen bu hükümlere riayetle ilgili kişilere bilgi verme zorunluluğu hüküm altına alınmıştır.

Tanıklıklarımız, gözlemlerimiz

Belirttiğimiz hükümlerden hareketle, idare ile ihtilaf yaşayan ve yasal haklarını kullanmak suretiyle ihtilaflarını çözümlmek isteyen bireyler, bireysel olarak veya vekilliklerini üstlenen avukatları marifetiyle gerek İdari Mercilerde gerekse yargı önünde hak arama yolları idari itiraz, düzeltme, şikâyet ve dava yollarına başvurumaktadırlar. Bu çerçevede kanunun lâfzî ve ruhuyla bir bütün olarak yorumlanması temel ilkesinden uzaklaşılması sebebiyle gerek İdari Mercilerde gerekse yargı mercilerinde uygulama ve yorum farklılıkları sebebiyle olması gereken ve beklenen çözümlere ulaşamamakta ve dolayısıyla sorun içinde çözüm yerine yeni sorunlarla karşı karşıya kalınmaktadır. Bir başka durum, kanunun hazırlanmasında tercih edilen kelimeler, anlam bozukluğuna ve çelişkili yorumlara yol açmaktadır; yargıya intikal eden ihtilaflarda Danıştay Kararları ile kanun maddesi metninin yorum ve uygulanmasındaki sorunlar kısmen giderilebilmekte ise de, birbiriyle çelişen yargı kararlarının mevcudiyeti nedeniyle, eski yasa maddesi yürürlükte olduğu sürece, İdare ve ilgili kişiler arasında yorum ve uygulama farklarından dolayı idari başvuru aşamaları ve sürelerine ilişkin olarak devam eden sorunların ve dolayısıyla hak kayıplarının yaşanmasının önüne geçilememektedir. Bu noktada sorunlara ek yeni sorunların doğmaması bakımından, gerek İdarenin işlem ve eylemlerinde gerekse yargılamaya intikal eden konularda kanunun lafzî ve ruhuyla bütünlüğünden hareket edilerek yorumlanmasıyla uygulamada birliğin sağlanmasına gereken çaba ve önem gösterilmesi gerekmektedir.

İdarenin vergi tarh, tahakkuk ve tahsil uygulamalarında, gerçeği tam olarak yansıtmayan, yetersiz ve eksik inceleme raporlarının esas alınması ve yeterli denetimin gerçekleştirilmemesi hatalı işlem sonucunu doğurmakta, yargıya intikaliyle gereksiz iş yüküne sebep olmaktadır. Bu konuda İdarede iç denetim çalışmalarının olması gereken düzeye ulaştırılması zorunludur.

İdarece tebliğ edilen işlemlerde tebliğ zamanları ve tebliğ yapılacak taraflarda hata yapılması sebebiyle hak arama yoluna başvuruda bulunan mükelleflerin hak kayıplarına neden olmaktadır. Özellikle burada tasfiyesi sona ermiş şirketlerde eski şirket ortakları yerine şirket adına

tebliğlerin yapılması hak kayıpların ve yargıda da farklı yorumlarla farklı kararların verilmesi sonuçlarını beraberinde getirmektedir.

Vergi Kanunlarında dönem dönem gerçekleştirilen ve af olarak nitelendirilen düzenlemeler vergi mükellefleri yönünden çelişkili durumlara sebebiyet vermekte, davası devam etmekte olan ihtilaflı oylalar bakımından çelişkili uygulamaların yaşanmasına ve zaman zaman hak kayıplarının yaşanmasına neden olmaktadır.

İdarenin işlem ve eylemlerinde keyfiliği ve yasayı, amacına uygun olarak değil, egemen gücünü baskın olarak hissettirerek siyasi ve ekonomi politikaları çerçevesinde uygulamayı esas edinmesi İdarenin uygulamalarına güveniz zedelemekte, çelişkili yorum ve uygulamalara ve dolayısıyla keyfiliği meşrulaştırarak kanunun amacına uygun şekilde yorumlanmasını ve uygulanmasını engellemektedir.

Yargı Mercilerinde, İdarenin hatalı uygulama ve yorumları, beraberinde, aynı ve benzer ihtilaflarda farklı mahkemelerde farklı kararlar oluşması sonucunu doğurmakta Danıştay Dairelerinin de aynı ve benzer konulu ihtilaflarda birbiriyle çelişen kararları yorum ve uygulama farklılıklarını olumsuz bir biçimde destekleyici unsur olmaktadır. Bu sorunun çözümünde, vergi ve idare hukukçularına büyük görevler düşmektedir.

Yargı Mercilerinde ihtilafların hallinde bir başka sorun, dava hükmüne, emsal olarak alınan farklı Danıştay kararlarının, lafzında benzer görünse de görülen davalardaki olaylardan aslında son derece farklılık arzemesi durumlarının somut olayın özelliğinin değerlendirilemediği ve ayırt edilemediği durumlarda karşımıza çıkmaktadır. Bu durum, somut olayların ihtisas ve özel mevzuat uzmanlığı gerektiren noktalarda uzman raporlarıyla çözümlenmesi ihtiyacını doğurmaktadır. Davanın sonucunu etkileyecek nitelikteki teknik konuların dava incelemesine gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde yansıtılabilmesi için bilirkişi kurumunun daha etkin ve amacına uygun kullanılması zorunludur.

Uygulamada en çok hak düşümüne neden olan konuların başında idari davalarda görev sorunu geldiği dikkate alınarak gerek adli yargı ile idari yargı arasında ve gerekse de idari yargı içinde idare mahkemeleri ile vergi

mahkemeleri arasında görev uyuşmazlıklarının asgari indirilmesi yönünde uygulama ve yasal düzenlemeler yapılması ihtiyacı devam etmektedir.

İdari işlemlere karşı hak arama yollarında İdareye başvuru sürelerindeki genel ve özel kanunlar ve işlemler bazındaki farklılıklar bireyler bakımından hak kayıplarına yol açan bir başka etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu konuda yine ilgili usul kanunlarında ve özel kanunlarda yapılacak paralel düzenlemelerle hak arama başvuru sürelerinde birlik sağlanarak Anayasadaki temel haklarla getirilen ve benimsenen amacın hayata geçirilebileceği düşüncesindeyiz.

İdarenin uygulamasında sorun olarak karşımıza çıkan bir diğer husus, idari işleme karşı mükelleflerce yapılan başvuruların incelenmesi ve sonuçlandırılması süreleridir. İdarenin, mükelleflerce yapılan başvuruları inceleme süresi, yasayla 30 gün ve 60 gün olarak belirlenmiştir. Bu sürenin inceleme ve karar verme bakımından İdare tarafından yeterli görülmemesi halinde, İdarece, başvuru sahiplerine yapılacak tebliğ ile sürenin uzatıldığı bildiriminde bulunulması zorunludur. Yasayla belirlenen süre içinde sonuçlandırılmayan ve ilgili kişiye süre uzatım bildiriminde de bulunulmayan hallerde, İdarenin yapılan başvuruyu yanıtızsız bırakması konusu gündeme gelecek ve zımni ret kararı vermiş olduğu düşünülecektir. Bu durum nedeniyle İdarece yasal inceleme süresinin aşılması durumlarında, ilgili kişilerin hak kayıpları ve mağduriyetlerinin önlenmesi bakımından, yasada öngörülen şekilde yazılı bildirim yapılmasına İdarelerce özen gösterilmesi gerekmektedir. İdareye başvuruda bulunan ilgililerin, sözkonusu işlem sonucunu ilgili İdareden takip ederek bir karar oluşturulup oluşturulmadığını ve İdarenin yasal cevap süresini müteakip vereceği kararın tebliğini takip etmeleri, itiraz sonucu ilgili kişilerin aleyhine neticelenen kararlara karşı kararın tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresinin başlaması ve dava açma hakkından yararlanarak açılan davaların konunun esası bakımından incelenebilmesi, dava açma sürelerine riayet edilmesiyle mümkün olduğundan, son derece önem arz etmektedir. Burada hakların kullanımının kolaylaştırılması ve usul eksikliklileri ve usul hataları sebebiyle yaşanacak hak kayıplarının önüne geçilmesi bakımından, kanun ve uygulamada ve verilen kararlarda birliğin sağlanarak ve kanunun basitleştirilerek düzenlenmesi yerinde olacaktır.

Farklı vergilendirmeler ve vergi oranlarındaki değişikliklerle çifte vergilendirme, mükellefler bakımından uygulamada haksız ve yasaya aykırı durumların yaşanmasına yol açmaktadır. Kaldı ki bu durum artı maliyetlerden kaçınmak isterken kanuna aykırı suretiyle vergi suçu işlenmesine neden olmaktadır. Bunun yanında haksız olarak bir kısım kötü niyetli kişilerin yasaya aykırı işlem ve eylemlerle haksız menfaat temin etmeleri durumuna da olanak sağlamaktadır. Örneğin; uygulamada, mevcut sistemde, İhracatta KDV oranlarının düşürülerek küçük bir oranda sabitlenmesi ve vergi iadelerinin kaldırılması halinde, evrakta sahtecilik ve vergi kaçakçılığı (ithalat-ihracat kaçakçılığı) suçlarının da önüne geçilmesi ve sona erdirilmesi mümkün olacak, haksız mağduriyetler ve vergi kayıpları önlenebilecektir.

Son Söz

İdare tarafından Anayasal yükümlülükler ve yürütme işlevi yerine getirilirken hak arama hürriyetini engelleyici, kısıtlayıcı, bilgi edinme hakkını ortadan kaldıracak veya yanlış bilgi verme veya hiç bilgi vermeme suretiyle ilgili kişileri yanlış sevk edecek ve bu suretle hak kayıpları ve telafisi güç ve imkânsız zararlara sebep olacak her türlü işlem ve eylemden kaçınmak yasal zorunluluktur. Bu zorunluluk 1982 Anayasasında tazminat yaptırımına bağlanmıştır. İdarece ilgili kişilere yapılan işlem ve karar bildirimlerinde, kanunun açıklayıcı hükümlerine ve konuya ilişkin kanuni düzenlemelerdeki usul ve esaslarla doğru gerekçelere yer verilmesi gerekmektedir. İdari işlemlere karşı izlenecek yasal yolların ve idari işlem ve karar gerekçelerinin yanlış gösterilmesi, ilgili kişileri hataya sevk edecek şekilde yazım ve yorum hataları yapılmasının, ilgili kişilerin hak kaybına sebebiyet vermesi yanında, yapmış olduğu hatalı işlemden dolayı İdareyi de zor durumda bırakacağı unutulmamalıdır. Bu çerçevede, hukuk devleti ilkesinin gereği, İdarenin hak ihlaline sebep olan hatalı ve haksız İdari işlemlerinden dolayı kişilerin hak ihlallerinin önlenmesi, İdareye olan güvenin sağlanması, korunması ve sarsılmaması bakımından, İdarenin, karar mercileri ve İdari birimler üzerindeki hiyerarşik denetimi ve kontrolünün yasalara uygun bir şekilde geliştirilmesi ve gerçekleştirilmesi zorunludur.

Kanunun uygulanmasına ilişkin olarak çıkarılan yasal düzenleyici işlemlerle Avrupa Birliği normlarına uyum amaçlı ve ülkemiz ekonomik ve sosyal şartlarına uyum sağlanabilmesi bakımından sıklıkla yasal değişiklikler gerçekleştirilmektedir. Yapılan değişikliklerle yeni düzenlemeler ve uygulamalar konusunda, ilgili kişilerin, uygulamayı gerçekleştiren İdarece doğru bilgilendirilmesi ve yönlendirilmesi, yasal değişiklik ve düzenlemeler nedeniyle yaşanabilecek hak kaybı ve mağduriyetlerin önlenmesine katkı sağlayacaktır.

Kanunların hatalı yorumlanması ve hatalı uygulanmasıyla gerçekleştirilen idari işlemlerle hak arama hürriyetinin ihlali suretiyle itiraz başvurusu veya dava hakkının engellendiği veya süre kayıplarına sebebiyet vermek suretiyle Vergi Kanunları ile İdari Yargılama Usul Kanunu hükümlerine riayetsizlik nedeniyle esas incelemesine geçilmeksizin usul bakımından davaların reddedildiği durumlara uygulamada sıklıkla rastlanmaktadır. Bu durumda ilgili kişiler yönünden telafisi güç ve imkânsız zararlar ve hak kayıpları ortaya çıkmakta, tazminat yaptırımıyla dahi telafi edilemez durumlar yaşanmaktadır.

Yeni yasal düzenlemeler ve mevcut yasaların etkili olması ve yasadan beklenen amaca hizmet etmesi bakımından, İdarelerce, Anayasamızdaki “hukuk devleti”, “kanunilik”, “kanun önünde eşitlik” ilkelerinin idari işlemlerin gerçekleştirilmesinde esas alınmak suretiyle İdari birimler arasında yorum ve uygulama farklılıklarının giderilmesi ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik iç düzenlemeler yapılması ile Anayasamızda kabul edilen hak arama hürriyetinin ve temel hak ve hürriyetlerin korunması ve olması gereken şekilde kullanılması sağlanabilecektir.