

VERGİ BORÇLARININ YAPILANDIRILMASINDA, YARGILAMANIN BULUNDUĞU AŞAMALARA GÖRE FARKLI UYGULAMA YAPILMASI, TEMEL İLKELERE AYKIRILIK TEŞKİL ETMEZ

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 09.03.2011

I. Giriş / Çalışmaya Konu Normlar

6111 sayılı “*Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*”, 13.02.2011 tarih ve 27857 (1.Mük.) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Çalışmamız çok geniş ve ayrıntılı düzenlemeler içeren Kanun’un vergi hukukunu ilgilendiren düzenlemelerinde (kendi içinde) öngördüğü farklı uygulamaların Anayasal ilkeler doğrultusunda irdelenmesi ile sınırlı tutulmuştur.

Söz konusu farklılıklar;

- Kanunun 2. maddesinde “*Kesinleşmiş alacaklar*” ile 3. maddesinde “*Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan amme alacakları*” arasındaki ayırım,
- Kanunun 3. maddesinde “*Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan amme alacakları*” içinde yargılama aşamalarına göre yapılan ayırım,
- Kanunun 21. maddesinde “*İade edilmeyecek alacaklar*” içinde yapılan ayırım,

Şeklinde somutlaştırılabilir.

Kısaca açıklarsak; kesinleşmiş vergi borçlarında vergi aslının tamamının ödenmesi şartıyla vergi aslına bağlı cezalar ortadan kaldırılırken kesinleşmemiş vergi borçları yönünden henüz ilk yargı merciinde davası süren veya dava açma süresi geçmemiş olanlarda vergi aslının %50 oranında ödenmesi şartıyla vergi cezaları kaldırılmaktadır. (6111 s. K. md. 2 ve md. 3)

Yine kesinleşmemiş vergi borçları yönünden, Kanunun yayımı tarihi itibariyle yargılamanın bulunduğu son aşamaya (son karara göre) vergi aslının %20, %50 veya %100 oranında ödenmesi şartıyla vergi cezalarının kaldırılacağı düzenlemesi ile dava aşamasında bulunan vergi alacakları kendi içinde farklılaştırılmaktadır. (6111 s. K. md. 3)

Benzeri bir ayırım “*İade edilmeyecek alacaklar*” başlıklı hükümde Kanunun yayım tarihinden önce tahsil edilen tutarların iade edilmeyeceği ilkesine, dava konusu edilen tarhiyatlara karşılık bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce ödeme yapılmış olması halinde, ödenen bu tutarların, vergi mahkemesinde esasa ilişkin olarak hiç karar verilmemiş veya verilen kararın bozulması nedeniyle yeniden karar verilmek üzere mahkemesine iade edilmiş davalara konu

alacaklar için bu maddeden yararlanılmak üzere yapılan başvurular ile vergi mahkemesince verilmiş terkin kararları üzerine red ve iade edilebileceği şeklinde bir istisna getirilmiş olmasında gözlenmektedir. (6111 s. K. md. 21)

Bu ayrımlar üzerinde, düzenlemelerin ne derecede adil olduğu yönünde tartışmalar yapılması mümkün olup, çalışmamızda da bu sorunun cevabı aranacaktır¹.

II. Hukuki Zemin

Çalışmamıza konu 6111 sayılı Kanun, daha önce uygulanmış 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu (RG: 25.02.2003-25033) ile (vergi hukuku yönünden) bir çok noktada benzerlik göstermekte ise de, 4811 sayılı Kanunun vergi suçları (VUK md. 359) ile ilgili öngördüğü kamu davaları ve mahkumiyetler alanında (4811 s. K. md. 14) düzenlemeler içermemektedir. Bir başka ifade ile konu vergi hukuku olunca 6111 sayılı Kanun sadece konuyu amme alacakları yönünden düzenlemiş ve ceza hukuka alanına girmemiştir.

Nitekim 6111 sayılı Kanun ile düzelemeye dâhil edilen vergi cezaları tümüyle idari yaptırım karakterli para cezalarıdır². Bu nedenle 6111 sayılı Kanun, “*Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak... Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir.*” şeklindeki Anayasa hükmünün (Anayasa md. md. 87), “*genel ve özel af ilanına karar vermek*” kısmı ile değil, “*kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak*” şeklindeki genel kısmı ile değerlendirilmek durumundadır.

Meclisin idari yaptırımları kaldırma yetkisinin kaynağının Anayasada belirtilen “*genel ve özel af ilan etmek*” ifadesi değil, “*yasama yetkisinin genelliği ilkesi*” olması, Meclisin ceza hukuku anlamındaki cezaları af yetkisinin doğrudan Anayasada düzenlenmesinin temel sebeplerinden birinin ona bu yetkiyi vermek değil, affın yargı kararlarıyla çelişiyor olması ile ilgili bir husustur. Oysa idari yaptırımlar bir yargı kararıyla değil idarece re’sen tespit edilen yaptırımlar olduğundan, bunların kaldırılmasının yargı kararlarının bağlayıcılığı ilkesiyle çelişmesi söz konusu değildir. Bu sebeple bunlara yönelik Meclis yetkisinin Anayasada açıkça belirtilmesine gerek bulunmamaktadır.³

Bu durumda 6111 sayılı Kanun bir “*Af Kanunu*” olmadığına göre değerlendirmeler de, “*Genel Kanun*” ilkelerine göre yapılmak durumundadır. Konuya ilişkin açıklamalarımız aşağıdaki gibidir:

¹ Çalışma içeriğinde yapılan açıklamaların, “*Vergi yargısında Verilen Kararlar ve Kavramlar Üzerine...*” başlıklı çalışmamız ile bir arada değerlendirilmesi, konunun bir bütün olarak ele alınmasında okura kolaylık sağlayacaktır. Söz konusu makale için Bkz. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mart 2011, S:87.

² Vergi hukukundan kaynaklanan cezaların vergi hukuku ile sınırlı kaldığı alanlar ile ceza hukuku alanına geçişler ve karşılaştırmaları “*Vergi ve İlişkili Olarak Ceza Hukuku Yönünden Suçların Birleşmesi*” başlıklı makalemizde ele alındığından burada ayrıntıya girilmeyecektir. Makale için Bkz. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2010, S:80.

³ Konuya ilişkin tartışmalar için Bkz. Ayhan DÖNER, “*Cezai ve İdari Yaptırımların Farklılığı Bağlamında TBMM’nin Af Yetkisi*”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XII, S. 3-4 (2008). Yazar çalışmasında idari yaptırımlarla ilgili “*af*” kavramını kullanmış ise de biz “*kaldırma*” kavramını kullanmayı tercih ettik.

A. Hukuk Devleti

Anayasanın 2. maddesinde, “Cumhuriyetin nitelikleri” başlığı altında; “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.” hükmü yer almaktadır.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen “hukuk devleti”, özel olarak tanımlanmamış ise de bu kavram ile ifade edilen Devletin;

- Eylem ve işlemleri hukuka uygun,
- İnsan haklarına saygılı,
- Bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren,
- Her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren,
- Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan,
- Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan,
- Yargı denetimine açık,
- Yasaların üstünde yasakoyucunun da uyması gereken (yasa koyucunun da bozamayacağı) temel hukuk ilkeleri ve Anayasa'nın bulunduğu bilincinde olan,

Devlet olduğu kabul edilmektedir. Hukuk devletinin aynı zamanda eşitlik ilkesini de gözetmek yükümlülüğünde olduğunda duraksanamaz.⁴

B. Kanunlarda Belirlilik / Öngörülebilirlik

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri “belirlilik”tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenle bağlantılı olup birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.⁵

Yasa kuralı, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmelidir.

⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı, 31.03.2004, E: 2002/94 K: 2004/45. (RG:14.05.2005–25815). Parantez içi ifade için Bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı, 10.04.2003, E:2002/112 K:2003/33. (RG:04.11.2003–25279). Aynı kararda bu ifade, “Ayrıca, hukukun evrensel ilkelerine saygı duymak hukuk devleti olmanın gereğidir.” şeklindeki ifade ile pekiştirilmektedir.

⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı, 20.05.2010, E:2009/51 K:2010/73. (RG: 02.12.2010–27773) Aynı yönde Bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı, 15.10.2009, E: 2006/95 K:2009/144. (RG: 08.01.2010–27456). Bu kararda “belirlilik” ve “hukuk güvenliği” ilkeleri ile ilgili olarak “...yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden... ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak bir şekilde...” düzenlenmesinden söz edilmesi dikkat çekicidir.

“Öngörülebilirlik şartı” olarak nitelendirilen bu ilkeye göre yasanın uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi bireyleri keyfi ve öngöremeyecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde açıklıkla yazılmalıdır. Belirlilik, kişilerin hukuk güvenliğini korumakla birlikte idarede istikrarı da sağlar.⁶

Yasaların, kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle yasakoyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir.⁷

(Özel olarak) Vergilemede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.⁸

C. Kanun Önünde Eşitlik

Anayasanın 10. maddesinde ise, “Kanun önünde eşitlik” başlığı altında;

- Herkesin ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu,
- Devletin, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlü olduğu,
- Bu amaçla alınacak tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamayacağı,
- Devlet organları ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda oldukları,

düzenlenmektedir.

Anayasa'nın 10. maddesinde öngörüle “yasa önünde eşitlik ilkesi”nin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasalar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle aynı durumda bulunan kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Bu yasak, ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını engellemektedir. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Ancak kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanların, farklı kurallara tabi tutulmaları Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırılık oluşturur.⁹

III. Somut Bir Örnek Olarak 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Üzerinden 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi

Konu “İade edilmeyecek alacaklar” olduğunda 6111 sayılı Kanun ile 4811 sayılı Kanun arasında neredeyse birebir benzerlik olduğu gözlenmektedir. (6111 s. K. md. 21 / 4811 s. K. md. 20)

⁶ Anayasa Mahkemesi Kararı, 21.01.2010, E:2008/94 K:2010/13. (RG: 19.03.2010–27526)

⁷ Anayasa Mahkemesi Kararı, 04.06.2003, E:2002/132 K:2003/48. (RG: 19.12.2003–25321)

⁸ Anayasa Mahkemesi Kararı, 15.10.2009, E:2006/124 K:2009/146. (RG: 08.01.2010–27456)

⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, 07.02.2008, E: 2004/30 K: 2008/55. (RG: 19.03.2008–26821)

Nitekim konu 4811 sayılı Kanun kapsamında Anayasa Mahkemesi önüne gelmiş ve itirazda bulunanlar “...*itiraz veya temyiz safhalarında bulunan ikmalen, re’sen ve idarece yapılmış tarhiyatlarda vergi barışından yararlanma olanağı getirilmesine karşın, söz konusu Kanun’un yürürlüğe girmesinden önce vergi, ceza ve gecikme faizlerini ödemiş olan ancak davaları temyiz ve itiraz safhasında bulunan mükelleflere... nakden ya da mahsuben iadesi yapılamaması...*” yönünden Anayasaya aykırılık iddiasında bulunmuşlardır.

Anayasa Mahkemesi, konuyu öncelikle hukuk devleti ilkesi yönünden ele almış ve “2577 sayılı *İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28. maddesi uyarınca Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir. Aynı Yasa’nın 52. maddesine göre de, temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olması mahkeme kararının yürütülmesini durdurmayacağından tahakkuk eden verginin tahsiline engel olmayacaktır. Konu bu sistem içinde değerlendirildiğinde, henüz vergi mahkemelerinde devam eden davalarla yine bu mahkemelerce verilmiş terkin kararlarına konu olan kamu alacaklarının niteliği ile temyiz ya da itiraz aşamasındaki kamu alacaklarının niteliği farklılık göstermektedir. Vergi mahkemesince karara bağlanmamış kamu alacağının hazine aleyhine sonuçlanma ihtimali devam ettiği için bu belirsizliğin devam etmesi ve mükelleflerin davalarının itiraz ve temyiz yoluna gidilmeden kamu alacağının tahsil edilebilir duruma getirilmesini teşvik amacının bu farklılığın doğmasına neden olduğu anlaşılmaktadır.*” gerekçesiyle, vergi tahsilâtının hızlandırılması, uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması ve dolayısıyla kamu yararı ile hukuk güvenliği arasındaki dengenin sağlanması amacıyla getirildiği anlaşılan bu düzenlemenin **hukuk devleti** ilkesine aykırı bir yönü olmadığına karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi kararında yer alan bir diğer gerekçe ise, “*Anayasa’nın 10. maddesine göre Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar. Kanun önünde eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, birbirleriyle aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasının ve ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasının engellenmesidir. Aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa’da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.*”

şeklinde olup, Vergi Barışı Kanunu’nun yayımlandığı 27.02.2003 tarihinden önce vergi mahkemelerinde devam eden davalarda henüz karar verilmeden kendi istekleri ile vergi cezası ve gecikme faizine ilişkin borçlarını ödeyenler ile bu tür borçları ödemiş, ancak davalarını itiraz ya da temyiz yoluna başvurarak devam ettiren mükellefler aynı hukuksal konumda olmadıklarından, iptali istenilen “...*vergi mahkemesinde...*” ibaresinin Anayasa’nın 10. maddesinde yer alan **kanun önünde eşitlik** ilkesine de aykırı olmadığına karar verilmiştir.

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesi, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile getirilen kuralın yukarıda belirtilen getiriliş amacı gözetildiğinde, belli koşulların gerçekleşmesi halinde

Devletin kamu alacağına bir kısmından vazgeçmesinin vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine aykırı olmadığı sonucuna varmıştır.

IV. İhtilafli Vergi Alacaklarının Yapılandırılmasında Farklı Oranlarda İndirim Yapılması, Daha Önce Yapılan Ödemelerin İade Edilmemesi İle Bağlantılı Bir Durumdur

6183 sayılı AATUHK uyarınca, amme alacağına karşılık rızaen yapılan ödemeler sırasıyla; ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş, içinde bulunulan takvim yılı sonunda zaman aşımına uğrayacak, aynı tarihte zaman aşımına uğrayacak alacaklarda her birine orantılı olarak, vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatlı olana mahsup edilmekte, ödemenin, alacak aslı ile fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde mahsup alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak yapılmaktadır. Amme alacağına karşılık cebren tahsil olunan paralar ise; önce parayı tahsil eden dairenin, artarsa aynı amme idaresinin takibe iştirak etmiş olan diğer alacaklı tahsil dairelerinin takip konusu alacak aslı ve fer'ilerine orantılı olarak mahsup edilmektedir. (md. 47)

Bunun için asıl ve fer'ileri itibarıyla her bir alacağa yapılacak mahsup tutarının hesaplanmasında [Her bir alacak için yapılacak mahsup tutarı = (Her bir alacak tutarı x Yapılan Ödeme) / Toplam alacak tutarı] formülü kullanılacaktır. (A1 seri no.lu Tahsilat Genel Tebliği)

Uygulamada sorun, bu hükmün, *“Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.”* yolundaki VUK hükmü (md. 112) çerçevesinde mükellefler tarafından rızaen yapılmak istenen ödemeler ile karıştırılmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda; *“Tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.”* (VUK md. 22), *“İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler ihbarname ile ilgililere tebliğ olunur. Nevi ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır”* (VUK md. 34), *“İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde, taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse, geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden başlayarak 1 ay içinde ödenir.”* (VUK md. 112/1), *“Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenir.”* (VUK md. 112/3-b) hükümlerine yer verildiği halde, 6183 sayılı Kanunun 47. maddesinde, henüz kesinleşmemiş amme borcuna karşılık borçlunun yapmak istediği ödemenin mahsup şekline ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Buna göre kesinleşmemiş alacaklar için rızaen yapılan ödemelerin mahsubunda mükelleflerin talebinin dikkate alınması gerekir. Bunun için de mükelleflerden bu konuda bir dilekçe alınacağı tabiidir. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.20.01/288-2934/17798 sayılı özeldesi de bu yöndedir.

Buna göre, ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda, ilk derece yargı merciince henüz karar verilmemiş olması (veya bu mercilerde henüz dava açma için süre geçmemiş olması) ile bu merci tarafından konunun bir karara bağlanmış olması farklı hukuki durumlardır. İlk derece yargı yerinde dava açılması (henüz dava açma süresinin geçmemiş olması dahil) yürütmeyi kendiliğinden durdurduğundan (2577 s. K. md. 27/2) ortada kesin ve yürütülebilir bir idari

işlem yoktur. Buna göre borçlunun ödeme yapıyor olması, bir rızaya bağlıdır ve borçlu tarhiyatın vergi / ceza / faiz kısmı için dilediği şekilde bir ödeme yapabilecektir.

Oysa bir kere ilk derece yargı mercii bir karar verdiğinde hukuki durum değişikliğe uğramaktadır. Eğer karar borçlu açısından olumsuz ise borçluya yargı kararına istinaden yapılacak bildirim, ilk derece yargı kararı için yürütmenin durdurulması kararı alınmadıkça kesin ve yürütülebilir bir işlem olacak, bir başka ifade ile vergi hukuku açısından tahakkuk gerçekleşmiş olacaktır. Kaldı ki burada alınacak yürütmenin durdurulması kararı dahi tahakkuku değil ancak tahsilâtı durduracaktır. Bu aşamada ilk derece yargı kararı sonrası yapılacak tahsilâtlar (ödemeler) artık ilk derece yargı merciinde henüz karar verilmeden önce yapılan ödemeler ile aynı durumda değerlendirilmeyecektir.

Eğer ilk derece yargı merciince verilen karar, itiraz veya temyiz yolunda onanırsa, ilk derece yargı merciince verilen karara göre yapılan ödeme, kesinleşmiş bir alacağa yapılan ödeme ile aynı hukuki statüye tabi tutulacak, yok karar bozulursa o zaman yine ilk derece yargı yerince bir karar verilmesi gerekli olacağından bu ödeme de ilk derece yargı merciinde henüz karar verilmeye tabi tutulacaktır.

İşte 6111 sayılı Kanun ile kesinleşmemiş veya ihtilafli halde bulunan vergi alacakları için tarhiyatlardan kaynaklanan vergi asılları için %50, %20 ve %100 şeklinde oranlarda ödeme yapılması öngörülmesi bu noktada farklı üç hukuki statü ile ilgili olmaktadır.

Nitekim yukarıdaki bölümde yer verdiğimiz Anayasa Mahkemesi kararında “*Konu bu sistem içinde değerlendirildiğinde, henüz vergi mahkemelerinde devam eden davalarla yine bu mahkemelerce verilmiş terkin kararlarına konu olan kamu alacaklarının niteliği ile temyiz ya da itiraz aşamasındaki kamu alacaklarının niteliği farklılık göstermektedir.*” şeklinde yer alan gerekçe bu hukuki statülerin farklılığı noktasını vurgulamaktadır.

V. Sonuç

6111 sayılı Kanun, vergi alacakları yanında vergi hukukunu ilgilendiren idari nitelikli cezalara ilgili yapılandırmalar getirmekte, ceza hukuku alanında hürriyeti bağlayıcı cezalar ve mahkumiyetler ile ilgili düzenlemeler içermemektedir. Kanun bu haliyle af kanunu olmayıp, genel ilkelere dayalı bir kanun olarak değerlendirilmelidir.

Çalışma içeriğinde ortaya koyduğumuz, Vergi Usul Kanunu, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde;

- Tarhiyat aşamasındaki amme alacakları ile bu aşamayı geçerek tahakkuk etmiş ve tahsilât aşamasındaki amme alacakları, hukuken farklı statülerdedir.
- Tarhiyat aşamasında ortaya çıkan ihtilaflarda, ihtilafın ilk derece yargı mercilerinde bulunması ile bu merciler tarafından karar verilmiş olması durumları da farklı hukuki statüye tabidir.

Kanunun yapılandırmada, gerek alacaklar için farklı hukuki statülere göre farklı yapılandırma (indirim) oranları getirmesi ve gerekse bir kısım ödemelerin, borçlularına iade edilmemesini öngörmesi, bu haliyle; hukuk devleti / kanun önünde eşitlik / öngörülebilirlik-belirlilik şeklindeki ilkelerle çelişmek bir yana bu ilkelerin gereği olarak değerlendirilmelidir.

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.