

"HAKSIZ ÇIKMA ZAMMI" NIN 6111 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 15.04.2011

I. Genel Olarak Haksız Çıkma Zammı

Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur (AATUHK md. 55). Amme alacağı çoğu kimse için sadece vergi alacağını ifade etse de bu kavram vergiyi de kapsayan daha üst ve geniş bir kavramdır (AATUHK md. 1). Amme alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda bu borcun borçlusunu amme borçlusunu olarak tanımlanır.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan amme borçlusunu, tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde, "böyle bir borcun olmadığı", "kısmen ödendiği" veya "zamanaşımına uğradığı" şeklinde Kanunda sınırlandırılan nedenlerle Vergi ya da İdare Mahkemesi'nde dava açabilir. Eğer borcun bir kısmına itiraz ediliyorsa, borçlunun açacağı davada bu kısmın miktar ve itiraz nedenlerini açıkça belirtmesi gerekir. Aksi halde itiraz edilmemiş sayılır (AATUHK md. 58).

Ödeme emrine karşı dava açılması takip işlemlerini kendiliğinden durdurmaz (İYUK md. 27/1). Kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açan borçlu takip işlemlerini durdurmak için Mahkemeden yürütmenin durdurulmasını talep edebilir. Mahkeme, idarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilir (İYUK md. 27/2).

Kural olarak yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hâkim tarafından çözümlenir. İdareden ve adlî yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz (İYUK md. 27/5).

Borcun tamamına karşı açılan davanın tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir. Borcun bir kısmına karşı açılacak davalar ise mal bildiriminde bulunma süresini uzatamaz (AATUHK md. 58).

Bu kısımda yazımızı ilgilendiren en önemli konu ise davasında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki davanın reddolunduğu miktardaki amme alacağının % 10 zamlı tahsil edilmesidir (AATUHK md. 58). Kanunda adlandırılmayan bu zamma öğretisi ve içtihatlarda "haksız çıkma zammı" denilmektedir.

II. 6111 Sayılı Kanun Hakkında Kısa Bilgi

6111 sayılı Kanun, bu Kanun uygulamasında vergi tabirinin, 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergi, resim, harç ve fon payı ile eğitime katkı payını ve gümrük vergileri tabirinin ise, ilgili mevzuat uyarınca eşyanın ithali veya ihracında uygulanan ve Gümrük Müsteşarlığına bağlı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilen gümrük vergisi, diğer vergiler, eş etkili vergiler ve mali yüklerin tümünü, ifade ettiğini düzenlemektedir (6111 s. K. md. 1/(2)).

Haksız çıkma zammı, ödeme emrine karşı açılan davalar sonunda gündeme geldiğinden, bir başka ifade ile tarhiyat ile ilgili olmadığından 6111 sayılı Kanun uygulamasında dikkate alınacak hükümler, "Kesinleşmiş Alacaklar" ile ilgili olmaktadır (6111 s. K. md. 2).

Söz konusu hüküm;

- Vergi aslını,
- Bunlara bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacakları,
- TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarı,
- Asla bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarını,
- Vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan vergi cezaları ile iştirak, teşvik ve yardım fiilleri nedeniyle kesilmiş olan vergi cezalarını,
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar kapsamında gümrük yükümlülüğü nedeniyle gümrük vergileri asıllarına bağlı olmaksızın kesilmiş olan idari para cezalarını,

düzenlemekte ise de düzenleme içinde "haksız çıkma zammı" yer almamaktadır.

Düzenlemeye göre vergi aslının ödenmesi kaydıyla vergi aslına bağlı cezalar kaldırılmakta, asla bağlı faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer'i alacaklar kaldırılırken bunlar yerine TEFE/ÜFE değişim oranlarına göre hesaplanacak tutarın ödenmesi gerekmekte, vergi aslına bağlı olmayan cezalar için ise belirli oranlarda indirimler öngörülmektedir.

III. Çok Kapsamlı Düzenlemeler İçeren 6111 Sayılı Kanunda, "Haksız Çıkma Zammı"na Yönelik Özel Bir Düzenleme Bulunmamaktadır

6111 sayılı Kanun, Kanunda geçen vergi tabirinin VUK kapsamına giren vergi, resim, harç ve fon payı ile eğitime katkı payını, gümrük vergileri tabirinin ise ilgili mevzuat uyarınca eşyanın ithali veya ihracında uygulanan ve Gümrük Müsteşarlığına bağlı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilen gümrük vergisi, diğer vergiler, eş etkili vergiler ve mali yüklerin tümünü ifade ettiğini düzenlemektedir (6111 s. K. md. 1/(2)-a ve b).

Haksız çıkma zammı VUK'nda değil 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir ve buradan hareketle 6111 sayılı Kanun uygulamasında "vergi" olarak kabul edilemeyecektir.

Diğer taraftan her ne kadar dava konusu yapılan ödeme emri içeriği tutarın % 10'u oranında hesaplanırsa da bir ceza olarak da kabul edilmemektedir.

Nitekim sadece bir cezayı içeren ödeme emrine karşı açılan davanın olumsuz olarak sonuçlanması durumunda bu ceza üzerinden yine de % 10 oranla haksız çıkma zammı hesaplanmaktadır.

Zaten ne VUK ve ne de Gümrük Kanunu içinde bu şekilde bir cezai düzenleme yoktur.

VUK'nda düzenlenmeyen haksız çıkma zammının vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan vergi cezası ya da 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar kapsamında gümrük yükümlülüğü nedeniyle gümrük vergileri asıllarına bağlı olmaksızın kesilmiş olan idari para cezası olarak da kabulü mümkün değildir.

6111 sayılı Kanun, vergi ve/veya cezaya bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacakları ifadesi kullanmışsa da burada geçen "gibi fer'i amme alacakları" ifadesi; faiz / gecikme faizi / gecikme zammı üçlemesinden birisi anlamındadır ve haksız çıkma zammını kapsamamaktadır.

Zaten haksız çıkma zammı sabit bir şekilde % 10 oranda uygulandığından gecikme süresi ile ilintili de değildir.

Bu durumda ortaya, amme alacakları yönünden "Cumhuriyet tarihinin en kapsamlı yapılandırması" olarak tanımlanan 6111 sayılı Kanun'da, haksız çıkma zammına yönelik özel bir düzenleme yer almamaktadır.

Ancak Kanunun "Kesinleşmiş Alacaklar" başlıklı 2/(1)-ç. maddesi "Ödenmemiş olan ve yukarıdaki bentlerin dışında kalan ' asli amme alacaklarının ödenmemiş kısmının tamamı ile bu alacaklara bağlı faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacakları yerine bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; ödenmemiş alacağın sadece fer'i alaktan ibaret olması halinde fer'i alacak yerine TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla uygulanan faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacaklarının tamamının" tahsilinden vazgeçileceğini düzenlediğine göre haksız çıkma zammının niteliğinin "asli" veya "fer'i" olup olmadığının tespiti ile bu madde kapsamında uygulama yapılabilecektir.

IV. Alacak Yapılandırmalarında "Haksız Çıkma Zammı"nın Niteliği ile İlgili İdari Yaklaşım

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde haksız çıkma zammının asli mi yoksa fer'i amme alacağı olarak değerlendirileceği önem arz etmektedir.

6111 sayılı Kanun ile benzer bir Kanun olan 4811 sayılı vergi Barışı Kanunu uygulamasında 2003/1 sayılı Vergi Barışı Kanunu İç Genelgesi'nde bu durum; "6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesine göre tahakkuk ettirilen % 10 nispetindeki haksız çıkma zammı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında bir alacak olmadığından, bu zammın 4811 sayılı Kanun kapsamında ödenmesine imkân bulunmamaktadır." şeklinde açıklanmıştır (2003/1 sayılı İç Genelge md. H/1). Bir başka deyişle konu, idare tarafından kapsam dışında değerlendirilmiştir.

Bu kez 6111 sayılı Kanun uygulamasına yönelik 1 seri no.lu Genel Tebliğ'de (RG: 12.03.2011-27872 M) farklı bir yaklaşım getirilmektedir. Tebliğ, haksız çıkma zammının (ve dahi 6183 sayılı Kanunun 79/dört hükmündeki tazminatın) "asli alacak olarak dikkate alınmak suretiyle" 2/(1)-ç. maddesi kapsamında; dava açılmaması, dava açılmış olması halinde davalardan vazgeçilmesi ve kanun yollarına başvurulmaması şartıyla, idarece ilk aşamada istenilen tutar üzerinde yapılandırılacağını öngörmektedir. (1 seri no.lu Genel Tebliğ II-B/12)

Bu yaklaşım ve açıklamalar dikkate alındığında, haksız çıkma zammı kesinleşmiş bir asli alacak olarak tümüyle ödenmek durumundadır. Ancak 6111 sayılı Kanun ile amme borçlusuna getirilen yapılandırma kolaylığı, bu zam üzerinden hesaplanacak gecikme zammı yerine TEFE/ÜFE aylık değişim oranının esas alınmasıyla hesaplanacak tutarının ikame edilmesinden ibarettir.

V. Kesinleşmiş Amme Alacaklarına İlişkin Olarak Açılmış Davalardan (Ödeme Emri ve/veya Haciz İptali Gibi) Yapılandırılma Nedeniyle Vazgeçilmesi Durumunda "Haksız Çıkma Zammı" Uygulaması

Yukarıda açıklandığı üzere, daha önceki aşamalarda ortaya çıkmış haksız çıkma zammı aslından vazgeçilmemektedir.

Bunun aksine, devam eden kesinleşmiş amme alacaklarına ilişkin davalardan 6111 sayılı Kanunun 2. maddesi hükümlerinden yararlanılması nedeniyle vazgeçilmesi halinde, idare bu davaların sulh yoluyla sonuçlandığını benimsemektedir.

İdare bu yaklaşım ile alacağın takibi için düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emrine karşı açılmış olan davalara konu alacaklar için Kanun hükmünden yararlanmak üzere başvuruda bulunulması halinde, ödeme emrine karşı açılmış davalardan da vazgeçildiğinden, 6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesi gereğince % 10 oranındaki haksız çıkma zammının talep edilmeyeceğini belirtmektedir (6111 sayılı Kanuna İlişkin 1 seri no.lu Genel Tebliğ II-E/11).

VI. Sonuç

Başlı başına hukuka uygunluğu konusu zaten tartışmalı olan ve iptali istemiyle itirazın Anayasa Mahkemesi incelemesinde olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiş haksız çıkma zammı, ödeme emrine karşı açılan davalarda, davanın davacı amme borçlusu aleyhine sonuçlandığı durumlarda davaya konu ödeme emri içeriği tutarın % 10'u olarak hesaplanmaktadır. Ödeme emri içeriğinin vergi aslı, ceza, faiz ya da başka bir amme alacağı ile ilgili olması durumu değiştirmemektedir.

6111 sayılı Kanun ile vergi aslının ve TEFE/ÜFE değişim oranı üzerinden hesaplanan tutarın ödenmesi durumunda asla bağlı ceza ve faiz/gecikme faizi/gecikme zammı gibi fer'iler kaldırılırken ya da asla bağlı olmayan cezalarda belirli bir indirim yapılırken haksız çıkma zammının Kanun düzenlemesinde göz ardı edildiği görülmektedir.

İdari yaklaşım bu zammın asli bir amme alacağı olarak değerlendirilmesi ve tamamının TEFE/ÜFE aylık değişim oranları üzerinden hesaplanan tutar ile ödenmesi şeklindedir.

Yine kesinleşmiş amme alacaklarına yönelik davalar kapsamında yapılandırmadan yararlanılması durumunda davaların sulh yoluyla sona ermiş sayılacağını kabul ederek bu durumda ayrıca haksız çıkma zammı hesaplanmayacağını kabul etmektedir.

Buna göre, en basit olarak 6111 sayılı Kanun kapsamında vergi aslına bağlı cezanın tümüyle kaldırıldığı durumlarda dahi, bu ceza üzerinden % 10 haksız çıkma zammı uygulanması gibi adil olmadığı düşünülebilecek uygulamalara rastlanması mümkünse de Kanun ile düzenlenmiş konunun başka bir şekilde değiştirilmesinin mümkün görünmemesi karşısında anlaşılan "bu yapılandırma da böyle geçecektir".

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.