

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA “ÜST MAKAMA BAŞVURU” YOLU (İYUK m. 11)

*Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ**

1. YAŞANMIŞ BİR OLAY

KDV mükellefi olmadığını düşünen X, **vergi dairesi müdürlüğüne başvurarak** mükellefiyetinin kaldırılmasını ister. (İYUK m. 10/1)¹

Vergi dairesi müdürlüğü bu talebe olumsuz yanıt verir. (9.11.2017)

Mükellef bu durumda İYUK'ta yazılı iki yoldan birini seçebileceğini düşünür:

- Doğrudan vergi mahkemesine dava açarak idari işlemin iptalini istemek,
- İYUK m. 11'de düzenlenen “Üst makamlara başvuru hakkı”*nı* kullanarak alt idari makamda çözemediği sorununu, üst makam’da çözmeyi denemek.

A. Vergi Dairesi Başkanlığına (Üst Makama) İtiraz

Mükellef ikinci yolu seçer. Zaman alan ve maddi külfeti olan dava yolundan önce, (daha yetkili ve bilgili olan) üst makamın haklılığını anlayacağı düşüncesiyle, 14.11.2017 tarihinde **Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına itiraz dilekçesi verir.**

Bu başvurusuyla Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından hakkında tesis edilen idari işlemin kaldırılmasını talep eder. (İYUK m. 11/1)

Üst makam cevap vermez.

“İdarenin başvurusu 60 gün cevapsız bırakması durumunda istek reddedilmiş sayılır.” (İYUK m. 10/2) düzenlemesi gereği 14.1.2018 tarihi itibarıyla idarenin yeni işleminin zımmi red olduğu anlaşılır.

* Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi (e-posta: nbilici@cankaya.edu.tr) ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0955-4811>

¹ İYUK'un 10. Maddesi, idarece henüz işlem tesis edilmemiş bir konuda, işlem yapılması için yapılacak başvuruları düzenlemektedir. Bu başvuru vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsili ve bunların zam ve cezaları ile ilgili olarak; bu işlemlerin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması hakkında olabilir.

11. madde ise, 10. madde kapsamında yaptığı başvuruya istediği yanıtı alamayan vatandaşa “üst makama itiraz” imkânı sağlar. **Üst makama itiraz, mecburen kullanılması gereken bir yol değildir. İsteyen vatandaş itiraz etmek yerine doğrudan yargı organlarına giderek dava açabilir.**

B. Vergi Mahkemesinde Dava Açma

Üst makama, 30 günlük dava açma süresinin 4. gününde başvurmuştur. Üst makama başvuruyla “işlemeye başlayan vergi davası açma süresi durur.” (İYUK m. 11/1, son cümle) hükmü gereği 26 günü kaldığını düşünür ve 3 gün sonra vergi mahkemesine dava açar.

Ankara Vergi Mahkemesi haklılığını kabul ederek, idari işlemin iptaline (X’in KDV mükellefiyetinin kaldırılmasına) karar verir.

Davalı idarenin istinaf başvurusu üzerine, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi “davanın vergi mahkemesine süresinde açılmadığını” (vergiyi ilgilendiren idari işlemler açısından “üst makama itiraz” imkânının bulunmadığını) gerekçe göstererek Vergi Mahkemesi kararını bozar.

X kararı temyiz eder. Dosya şimdi Danıştayın ilgili dairesindedir. Acaba Danıştay nasıl bir karar vermelidir?

2. VERGİYLE İLGİLİ İŞLEMLERDE “ÜST MAKAMA BAŞVURU” YOLU KAPALI MIDIR?

Danıştay dairelerinin; vergi davalarında İYUK m. 11’in kullanılabilip, kullanılamayacağı (Vergi Dairesi Müdürlüğünün üst makamı olup olmadığı) konusunda çelişkili kararlar verdiği görülmektedir.

A. Danıştayın “İYUK m. 11, Vergilendirmeyi İlgilendiren İşlemlere Uygulanmaz” Yönündeki Kararları

Örnek olay olarak aldığımız X’in açtığı davada İstinaf Mahkemesi de bu yönde karar vermiştir. Bu yönde verilen kararlarda özetle:

- Vergiyi ilgilendiren idari işlemlerde dava açma süresinin, ilk idari makamın (Vergi Dairesi Müdürlüğünün) tebliğ edilen işlemiyle başlayacağı ve 30 gün sonra biteceği ve

- İlk idari makamın işleminin tebliğiyle başlayan dava açma süresinin üst makama başvuruyla kesilmeyeceği

vurgulanmaktadır.

Vergiyi ilgilendiren işlemlerde “üst makama itiraz” yolu kullanılamaz yönünde çıkan kararlara örnekler:

- VDDK 18.10.2006, E. 2006/75, K. 2006/300,

- Dş. 4. D. 13.5.2009, E. 2008/3127, K. 2009/2485,

- VDDK 30.1.2013, E. 2011/102, K. 2013/21. (Kazancı.com.tr İçtihat Bankası)

B. Danıştayın “İYUK m. 11, Vergilendirmeyi İlgilendiren İşlemlere de Uygulanır” Yönündeki Kararları

Bu kararlarda da tam tersine:

- 2577 sayılı Yasa'nın 10. maddesi uyarınca yapılan başvuru üzerine tesis edilen işlemlere karşı tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açılabileceği gibi İYUK 11 uyarınca Vergi Dairesi Başkanlığı veya Gümrük Başmüdürlüğüne itiraz edilebileceği,²

- Bu itirazın reddi durumunda da yeniden işlemeye başlayan dava açma süresi içerisinde dava açılabileceği

vurgulanmaktadır.

Örnek kararlar:

- Dş. 7. D. 11.4.2000, E. 1999/2675, K. 2000/1008,

- Dş. 7. D. 6.4.2005, E. 2004/1493, K. 2005/589,

- VDDK 23.9.2005, E. 2005/122, K. 2005/199,

- Dş. 4. D. 13.10.2008, E. 2007/3301, K. 2008/3554,

- Dş. 10. D. 20.5.2010, E. 2009/7975 K. 2010/4553,

- Dş. 7. D. E. 2011/6649, K. 2014/1290,

- VDDK 21.11.2012, E. 2010/630, K. 2012/383. (Kazancı.com.tr İçtihat Bankası)

Danıştayın 7. Dairesinin istikrarlı bir şekilde “11. maddenin vergiyi ilgilendiren idari işlemler açısından da uygulanabileceği yönünde” karar verdiğini not edelim.

3. DEĞERLENDİRMELERİMİZ

Açıkladığımız İYUK 11. maddede yazılı “**üst makama başvuru**” yolunun vergiyi ilgilendiren işlemler açısından da geçerli olup olmadığı konusunda yargı organlarında yaşanan görüş farklılığı hakkında değerlendirmeye başlamadan önce aynı 11. maddenin kendi metninde yapılan değişikliklere değinmemiz gerekir:

A. 11. Madde Metninde Yapılan Değişiklikler

- **1990 yılına kadar:** 11. madde vergi dahil tüm idari işlemler açısından uygulama alanı bulmaktadır. Yani tüm idari işlemler açısından “**üst makama başvurma**” imkânı vardır.

²

Aynı kararlar üst makamın, idari işlemi tesis eden makam olmayıp onun bir üstü makam olduğunun da altını çizmektedir: “dava açma süresinin 11. madde gereğince durabilmesi için itirazın üst makama yapılması gerekir. Örnek olayda itirazın üst makam olan Gümrük Başmüdürlüğüne yapılması gerekirdi. Gümrük Müdürlüğüne yapılan itiraz dava açma süresini durdurmaz.” (Dş. 7. D., E. 2011/6649, K. 2014/1290)

- **1990-1994 arası:** 1990 yılında 3622 sayılı Kanunla İYUK 10/3 ve İYUK 11/4'e aşağıdaki cümle ilave edilerek vergiyle ilgili idari işlemler açısından "**üst makama başvurma**" imkânı yasaklanmıştır.

"idari başvuru, üst makama başvuru yolları vergiyi ilgilendiren idari işlemlerde uygulanmaz."

- **1994 yılından itibaren:** 10.6.1994 tarihli 4001 sayılı Kanun'un 5 ve 6. maddeleriyle İYUK 10/3 ve İYUK 11/4 yürürlükten kaldırılmış, bu şekilde yeniden vergiyle ilgili işlemler açısından "**üst makama başvurma**" imkânının önündeki engel kalkmıştır.

Söz konusu fıkraların yürürlükten kaldırılma ve kanunda yapılan değişikliğin **gerekçesi** de şu şekilde açıklanmıştır:

"Vergilendirme işlemleri açısından üst makama başvurunun yasak olması hak kayıplarına neden olmaktadır. Gerek bu gibi haksızlıkların ortadan kaldırılması ve gerekse dava yoluna başvurulmadan, idareye yapılacak başvuru yoluyla uyuşmazlıkların çözümlenmesinin sağlanmasının, dava sayısını azaltma yönünden yapacağı olumlu etki göz önüne alınarak 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 3. fıkrası ve 11. maddenin 4. fıkrası yürürlükten kaldırılmaktadır." (Hatipoğlu 2014: 322-323)

B. Yasal Engel Kalktı Ama Vergi İdaresinin ve Yargının Tereddüdü Devam Ediyor

Yasal engelin kaldırılmasına rağmen "üst makama itiraz" yolunun vergisel uyuşmazlıklar açısından geçerli olup olmadığı konusunda hâlâ tereddüt yaşanmaktadır.

Vergi idaresi bu yolun kapalı olduğu görüşündedir.

Yargı organları ise daha önce incelediğimiz gibi bu konuda ikiye bölünmüş durumdadır.

Bazı kararlarda yolun açık olduğu kanaati hâkim olurken diğer bazı kararlar (çalışmanın başında açıkladığımız örnek kararda olduğu gibi) mükellefin aleyhine sonuçlanmaktadır.

Bu ikinci grup kararlarda, **ilk alınan idari işleme (karara) karşı üst makama başvuran mükellefin dava açma süresini kaçırdığı ileri sürülmekte ve dava mükellefin aleyhine sonuçlandırılmaktadır.**

C. Bizim Kanaatimiz

Yargıda, "*vergiyi ilgilendiren idari işlemler açısından İYUK 11. maddede yazılı 'üst makama itiraz' yolu kapalıdır*" şeklinde çıkan kararların doğru olmadığını düşünüyoruz.

Hukuk devletinde idarenin tüm eylem ve işlemlerinin yargısal denetime açık olduğu bilinmektedir.

İYUK m. 10’a göre yaptıkları başvuruları reddedilen vergi mükelleflerinin tüm diğer idari işlemlerde olduğu gibi “üst makama itiraz” haklarının bulunduğunu düşünüyoruz. Yasa’da yazılı engel, 1994 yılında yapılan değişiklikle kaldırılmıştır. Bu şekilde yasal engel kaldırılmasına rağmen idari yargı organlarımızın bazılarının aksi yönde karar vermelerini anlamakta güçlük çekiyoruz.

Üst makama başvurma, dava ekonomisini de içinde barındıran bir haktır. Amaç şudur: “*Sorun yargıya taşınmadan önce, idare ile vatandaş arasında enine-boyuna tartışılsın. Çözüm bulunamaması durumunda, son çare olarak yargıya götürülsün.*”

Günümüz dünyasında sorunların, yoğun iş yükü altında bunalan yargıya taşınma oranını azaltmak amacıyla arabuluculuk gibi, ombudsman gibi... alternatif çözüm yolları geliştirilmektedir. Ülkemizde de aynı anlayış hakimdir.

Örneğin, **Ombudsman’a (Kamu Denetçiliği Kurumuna) başvuru imkânı** da bu düşünceyle getirilmiştir. İdari başvuru yollarını tüketen³ ama sonuç alamayan vatandaşlar (vergi mükellefleri dâhil) bu Kuruma başvuru yaparak İdareyle aralarında yaşanan sorunun bu Kurumun aracılığıyla çözülmesini talep edebilirler. 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu -Ombudsman- Kanunu m. 17 ve 21’de; aynen İYUK m. 11 “üst makama itiraz”da olduğu gibi, Kuruma yapılan başvurunun “işlemeye başlamış olan dava açma süresini durduracağı” ve dava süresinin “kurumun ret kararının tebliğinden itibaren kaldığı yerden yeniden işlemeye başlayacağı” düzenlemeleri bulunmaktadır.

Ombudsmana başvuru hakkını kullandıktan sonra dava açan mükelleflere karşı yargının, “dava açma süresi geçti” diye olumsuz bir karar vermesi söz konusu olabilir mi?

Bize göre “üst makama itiraz” yolunun kapalı olduğu gerekçesiyle verilen yargı kararları;

- Hukuka uygun olmadığı gibi,
- Pratik açıdan da fayda (adalet) değil zarar (adaletsizlik) doğurur.

Şöyle:

- Davası reddedilen mükellef yeniden idari başvuru yapmak zorunda kalacak. 60 gün bekletilecek.
- Arkasından vergi mahkemesine dava açarak yargı sürecini yeniden başlatacaktır.

Sonuç: Zaman kaybı, emek kaybı, para kaybı...

Oysa hukuk zorlaştırmaz, “*bugün git, yarın gel*” anlayışında hiç olmaz.

³ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) Kanunu m. 17: Kuruma, “tüm idari başvuru yolları tüketildikten sonra başvuru yapılabilir.”

Tam tersine, mümkün olan en kısa sürede sorunu çözer, adaleti tesis eder, kalan zamanını da adalet arayan başka kişilere tahsis eder.

SONUÇ

Vergiyi ilgilendiren idari işlemler açısından da tüm diğer idari işlemlerde olduğu gibi “üst makama itiraz” imkanının açık kalmasında;

- “Hukukun genel ve evrensel ilkeleri”,
- “Dava ekonomisi”,
- “Mükellef hakları”

bakımından yarar vardır.

Mükellefin dava açma yoluna gitmeden, “idareyi bir kez daha düşünmeye davet etmesi”nin sakıncası (zararı) ne olabilir ki?

Son olarak, davası “**vergi konulu idari işlemler açısından ‘üst makama itiraz’ yolu kapalıdır**” görüşünde olan hakimlere düşen, dolayısıyla aleyhine karar verilen mükelleflerin ne yapabileceği sorusuna da cevap vermemiz gerekir.

Bu soruya cevap babında aklımıza iki şey gelmektedir:

- İçtihatları Birleştirme Kuruluna başvurma: Bu şekilde Danıştayın daireleri arasında ortaya çıkmış aynı konuyla ilgili görüş ayrılığının giderilmesi istenecektir.

- Anayasa Mahkemesine (AYM) Bireysel başvuru yapma: AYM’ye başvuru “mahkemeye erişim hakkımız engellendi” (idareye başvuru -üst makama itiraz- yaptığımız gerekçesiyle dava açma hakkımız elimizden alındı) savıyla yapılacaktır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında idareye başvuru yollarının engellenmesi, hak arama özgürlüğünün ihlali olarak değerlendirilmektedir. (Şeşen Çelik 2017: 16)

Kaynakça

Hatipoğlu, Cengizhan: Vergisel Uyuşmazlıklar Bakımından Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru Koşulları, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 2014, Cilt 20, s. 2, ss. 309-330.

Şeşen Çelik, Hülya: Adil yargılanma Hakkı Çerçevesinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi, Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi, Yıl 2017, Cilt 8, S. 16, ss. 1-20.