

# KAMU ALACAKLARINDA HAKSIZ ÇIKMA ZAMMI UYGULAMASI VE ANAYASA'YA AYKIRILIĞININ YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Fatih SARAÇOĞLU\*

Rana DAYIOĞLU ERUL\*\*

## ÖZ

*Haksız çıkma zammı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun'a göre; itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağına %10 zamlı tahsil edilmesi uygulamasıdır. Bu uygulama, mahkemelerin veya yargı kuruluşlarının boş yere meşgul edilmesini ve kamu borçlularının kötü niyetle hareket etmesini önlemek amacıyla getirilmiştir.*

*Haksız çıkma zammı uygulamasının getirilmesine esas olan amaçların, zammın Anayasa'nın bazı hükümlerine aykırı olması gerekçesiyle istenilen şekilde gerçekleşemediği düşünülmektedir. Haksız çıkma zammı; bireylerin yasal hakkı olan dava açma hakkından vazgeçmesine neden olabileceğinden hukuk devleti ilkesinin zedelenmesine ve temel hak ve özgürlüklerden olan hak arama özgürlüğünün engellenmesine neden olabilmektedir.*

*Çalışmada haksız çıkma zammı uygulamasının esaslarına yer verildikten sonra, zammın Anayasa'ya aykırılığı sorunu, yargı kararları çerçevesinde tartışılmış ve değerlendirilmiştir. Sonuç olarak, haksız çıkma zammının Anayasa'ya aykırı olmadığı yönünde verilen kararlar olsa da, haksız çıkma zammı konusunda mahkemelere yetki verilmesi gibi yeni düzenlemeler yapılarak uygulamanın daha adil bir hale dönüştürülebileceği ifade edilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Ödeme emrine itiraz, haksız çıkma zammı, Anayasa'ya aykırılık, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

## THE IMPLEMENTATION OF UNFAIR HIKE AND THE PROBLEM OF VIOLATION OF THE CONSTITUTION WITHIN THE FRAMEWORK OF JUDICIAL DECISIONS

### ABSTRACT

*Unfair hike is the application of collecting 10% of the public debts of the debtor which is totally or partially unfair in the objection according to on Collection of Public Receivables Law No: 6183. This practice was introduced to prevent courts or judicial institutions from occupying vacancies and acting in bad faith.*

*It is considered that the purposes which effects putting into action the unfair hike can*

\* Doç. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, fatihsaracoglu@gazi.edu.tr

\*\* Arş. Gör. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, ranadayioglu@gazi.edu.tr

Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih : 07.05.2018

Yayınlanmasının Uygun Görüldüğü Tarih : 31.10.2018

*not be achieved as desired due to the contrary to the provisions of the Constitution. Unfair hike may cause individuals to give up legal right to file lawsuits because of causing individuals to give up legal right to file and lead to the obstruction of freedom of right seeking which is one of the fundamental rights and freedoms.*

*After the principles of application of the unfair hike were included in the study, the problem of its violating the Constitution was discussed and evaluated within the framework of judicial decisions. As a result, although there are decisions made in the direction of the fact that the amount of unfair hike is not contrary to the Constitution, it is stated that the implementation can be transformed into a fairer one by the new regulations that will be made as the authorizations of the courts on the issue of unfair dismissal.*

**Key Words:** *Payment order appeal, unfair hike, contrary to the Constitution, Collection of Public Receivables Law No: 6183.*

## GİRİŞ

Kamu alacağının cebren takip ve tahsiline başlanabilmesi için usulüne uygun bir ödeme emrinin tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Ödeme emirlerine karşı borçlu tarafından; böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği ve borcun zamanaşımına uğradığı gerekçeleriyle dava açılması mümkündür.

Ödeme emrine karşı dava açılması, yargı kuruluşunun gereksiz yere meşgul edilmesine neden olabileceği gibi, kamu alacağının tahsilinin gecikmesine de neden olabilmektedir. Dolayısıyla bu durumdaki kamu borçlularının kötü niyetli olabileceğinden hareketle bu davranışları önlenmeye çalışılmakta ve bu amaçla haksız çıkma zammı (tazminatı) uygulanmaktadır.

Bu çalışmada ilk olarak ödeme emri tanımlanarak ödeme emrine itiraz hususları açıklanacak; ardından ödeme emrine karşı dava açılması ve davanın gerekçeleri kısaca ortaya konulacak son bölümde ise haksız çıkma zammı uygulaması ve haksız çıkma zammının anayasaya aykırılık sorunu yargısal kararlar çerçevesinde tartışılacaktır.

## I. ÖDEME EMRİNİN TANIMLANMASI VE ÖDEME EMRİNE İTİRAZ

Kamu alacağının cebren tahsil sürecinin başlatılmasının ön şartı vadenin gelmiş olmasıdır<sup>1</sup>. Farklı bir ifadeyle vadesi gelen kamu alacağının borçlu tarafından ödenmemiş olması halinde alacaklı kamu idaresi, alacağını cebren tahsil etme yetkisine sahip olmaktadır<sup>2</sup>. Kamu alacağının cebren takip ve tah-

<sup>1</sup> KARAKOÇ, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 670.

<sup>2</sup> SARAÇOĞLU, Fatih: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018, s. 119.

siline başlanabilmesi için de usulüne uygun bir ödeme emrinin tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.

Ödeme emri; borçlunun borcunu, bu borcun nedenini, asıl ve ferilerinin nitelik ve miktarlarını, nereye ödeneceğini, süresinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde cebren tahsil yollarına başvurulacağını ve diğer yaptırımları ihtar eden bir belgedir<sup>3</sup>.

Danıştay 13. Dairesinin bir kararında<sup>4</sup> ödeme emri, “vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak, alacağı süresinde ödemeyenlere, borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunma gereğini bildiren belge” olarak tanımlanmıştır<sup>5</sup>.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 58. maddesinde ödeme emrine itiraz (dava açılması) konusu düzenlenmiştir. Buna göre kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu (vergi mahkemesi) nezdinde itirazda bulunabilmektedir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. İtiraz süresi kısa tutularak kamu alacağının bir an önce hazineye intikalinin sağlanmasına çalışılmaktadır<sup>6</sup>.

Mahkeme bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak zorundadır (AATUHK md. 58/3). İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağı %10 zamlı tahsil edilmektedir. İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir (AATUHK md. 58/4 ve 5).

Borcun tamamına olan itirazların tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde mal bildiriminde bulunmak zorundadır (AATUHK md. 58/6). Borcun bir kısmına karşı olan itirazlar mal bildiriminde bulunma süresini uzatmamaktadır (AATUHK md. 58/7).

Ödeme emrine karşı açılan davalarda, 2577 sayılı Kanun hükümleri

<sup>3</sup> YILMAZ, Kazım: **Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2006, s. 652.

<sup>4</sup> Danıştay 13. Dairesi, E. 1973/5383, K. 1974/2776 sayılı Karar.

<sup>5</sup> ÇELİK, Binnur: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 141.

<sup>6</sup> SARAÇOĞLU, a.g.e., s. 128.

uygulanacağından<sup>7</sup> ilk derece mahkemesinin verdiği kararlar kesin olmayıp üst yargı mercii nezdinde temyiz veya itiraza konu olabilecektir.

Tahsil edilmesi gereken aşamaya gelen kamu alacaklarına karşı açılacak davada tahsil aşamasına özgü gerekçeler ileri sürülmelidir. Dolayısıyla ödeme emirlerine karşı dava açılmasının gerekçeleri sınırlandırılmış olup AA-TUHK'nın 58/1. maddesinde hükme bağlanmıştır.

Ödeme emirlerine karşı borçlu tarafından 15 gün içinde ilgili idari yargı organında;

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

gerekçeleriyle dava açılması mümkün bulunmaktadır (AATUHK md. 58/1).

Dava açma gerekçelerinin sınırlandırılmış olması, tahsil edilmesi gereken aşamaya gelen kamu alacaklarının sürüncemede bırakılmadan en kısa sürede alacaklı kamu idarelerine intikal ettirilmesinin sağlanmak istenmesi düşüncesine dayanmaktadır. Tahsil işlemi, tarh işlemine bağlı bir işlem olup tahsil işleminin temelindeki sakatlıkların tarh işleminin tebliği ve tahakkukun gerçekleşmesi aşamasında ortaya konulup halledilmesi gerekmektedir<sup>8</sup>. Dolayısıyla tarh ve tahakkuk aşamasında öne sürülmemiş yeni bir takım iddia ve itirazlar ortaya atılarak kamu alacağının bu aşamada tekrar sürüncemede bırakılmasının yolu kapatılmak istenmektedir<sup>9</sup>.

## II. HAKSIZ ÇIKMA ZAMMI UYGULAMASI

Ödeme emrine karşı dava açılması, bir yandan yargı kuruluşunun gereksiz yere meşgul edilmesine, öte yandan da kamu alacağının tahsilinin

<sup>7</sup> 2576 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle vergi itiraz komisyonlarının görevleri sona ermiş ve 2576 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle vergi itiraz komisyonlarının görevleri vergi mahkemelerine verilmiştir. Vergi davalarında ihtilafların görülmesi ve çözümünde uygulanacak hükümleri düzenleyen ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlerin de 2577 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılması nedeniyle, ödeme emrine karşı dava açılması halinde, bu davaların görülmesi ve çözüm usulleri 2577 sayılı Kanun'da yapılan düzenlemelere tabi kılınmıştır.

<sup>8</sup> KARAKOÇ, Yusuf: **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 120.

<sup>9</sup> BULUTOĞLU, Kenan: **Türk Vergi Sistemi**, C. 2, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1979, s. 506.

gecikmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla bu durumdaki kamu borçlularının kötü niyetli olduğundan hareketle bu davranışları önlenmeye çalışılarak bu amaçla haksız çıkma zammı (tazminatı) uygulanmaktadır.

Haksız çıkma zammı uygulaması, mahkemelerin meşgul edilmesini önlemek amacıyla önlemler alınması hukuken yerinde bir yaklaşımdır. Ancak mahkemelerin meşgul edilmesinin açılan davanın reddine eşitlenmesi tartışmaya açıktır.

Haksız çıkma zammı, AATUHK'nın 1. maddesine göre fer'i nitelikteki bir amme alacağıdır<sup>10</sup>. AATUHK'nın 58/4. maddesinde "İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağı %10 zamlı tahsil edilir." hükmü yer almaktadır. Anlaşılacağı üzere, ödeme emrine karşı dayanaksız dava açılmasını önlemeye yönelik olarak, ödeme emrine karşı dava açan borçlunun itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkması halinde %10 haksız çıkma zammı alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda haksız çıkma zammının amacı, haksız olduğu halde ödeme emrine itiraz ederek tahakkuk etmiş bir borcun tahsilini geciktiren ve mahkemeyi haksız yere işgal eden kamu borçlularına ek bir mali yük yükleyerek kötü niyetli borçluların bu davranışlarını engellemektir<sup>11</sup>.

Haksız çıkma zammı konusunda vergi mahkemesi veya Danıştayın özel şekilde karar vermiş olması şartı aranmamakta olup kanun icabı alınmaktadır<sup>12</sup>. Ancak, zammın ödenmesi için vergi mahkemesinden sonra Danıştaya başvurulmuşsa Danıştaydan da karar çıkmış olması gerekmektedir<sup>13</sup>.

Haksız çıkma zammı, davanın tamamen kaybedilmesi durumunda ödeme emri istenilen tutarın tamamı üzerinden, kamu borçlusunun kısmen haklı kısmen de haksız olduğuna karar verilmesi durumunda ise davanın reddedilen kısmı üzerinden %10 olarak hesaplandığından; kısmi dava açma gereğinin bulunması durumunda davanın kısmi olduğunun ve hangi kısmına olduğunun dava dilekçesinde açık olarak belirtilmesi önem kazanmaktadır<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> BUDAK, Tamer, BENK, Serkan: "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", **Business and Economics Research Journal**, Vol. 2, Num. 2, s. 71.

<sup>11</sup> SONSUZOĞLU, Elif: **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001, s. 60.

<sup>12</sup> Oluş Mali Hukuk Bürosu-Özbalcı: **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Şubat 2012, s. 617.

<sup>13</sup> Oluş Mali Hukuk Bürosu-Özbalcı, a.g.e., s. 617.

<sup>14</sup> YILMAZ, Kazım: **Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Bilnet Matbaacılık, İstanbul, Mart 2015, s. 610.

Ayrıca bu maddeye göre uygulanan zamlar, bir nevi ceza mahiyetinde olduğundan bunlara gecikme zammı uygulanmaması gerekmektedir<sup>15</sup>.

Haksız çıkma zammının hangi sürede ödenmesi gerektiğine yönelik bir düzenlemeye yer verilmemiş olduğundan, AATUHK'nın 37. maddesine göre işlem yapılması yoluna gidilecek olup kanunda düzenleme bulunmaması nedeniyle Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir<sup>16</sup>. Süresinde ödenmemesi halinde, haksız çıkma zammına gecikme zammı uygulanmayacaktır.

### III. HAKSIZ ÇIKMA ZAMMININ ANAYASA'YA AYKIRILIĞI SORUNU

Haksız çıkma zammı (tazminatı) Anayasa'ya aykırı bir hal almış olup gerek düzenleme gerekse uygulama, haksız çıkma zammını (tazminatını) dava açmanın cezası haline getirmiş ve söz konusu zamma (tazminata), kişileri yargı haklarını kullanmaktan caydırıcı bir işlev yüklemiştir<sup>17</sup>.

Yaptırımla karşılaşma riskiyle kişilerin yargı haklarını kullanmamalarının özendirilmesi veya caydırılması ise hak arama özgürlüğünü sınırlandırmakta ve hukuk devletinin gerçekleşme aracı olan **“idari işlemlerin yargı denetimine tabi olması”** ilkesini zedelemektedir<sup>18</sup>.

Haksız çıkma zammının amacı, ödeme emirlerine karşı mesnetsiz dava açılmasını önlemektir. Ancak İYUK'un 27. maddesinde idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceğine hükmedilmiş olup ödeme emrine karşı dava açılmasının nasıl bir zarara yol açtığı ve neden zam uygulaması gerektirdiğini izah etmek kolay değildir<sup>19</sup>. Zira ödeme emrine karşı dava açılmasının doğrudan ve tek başına kamu alacaklısını zarara uğrattığından veya zarara uğratma ihtimalinden söz edilmez<sup>20</sup>.

Anayasa'nın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin, özlerine do-

<sup>15</sup> AYKAÇ, Kemal: **Açıklamaları Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğleri**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1976, s. 233.

<sup>16</sup> ÖZDEMİR, Muharrem: **Vergi İcra Hukuku**, MN Yayınları, İstanbul, 2015, s. 320.

<sup>17</sup> DOĞRUSÖZ, Bumin: “Haksız Çıkma Zammında Sorunlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2009, S. 203, s. 274.

<sup>18</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.m., s. 274.

<sup>19</sup> AKKAYA, Mustafa: “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, **Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan**, C. I, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, s. 340.

<sup>20</sup> AKKAYA, a.g.m., s. 342.

kunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği; bu sınırlamaların da, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla kanunla herhangi bir sınırlandırma yapılmamışsa bir temel hak ve hürriyetle ilgili olarak özgürlük ya da serbestlik esas olup<sup>21</sup> kanuni sınırlama, ancak Anayasa'nın ilgili maddesinde o hürriyet için öngörülmüş olan sınırlama sebeplerine dayanabilir<sup>22</sup>.

Anayasa'nın "Hak Arama Hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde de herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu ifade edilmektedir. Hak arama özgürlüğünün konusu, belirli hak arama yolları ve bu yollara başvurup başvurmama iradesi olup<sup>23</sup> diğer hak ve özgürlükleri kapsayan ve koruyan bir hak olan hak arama özgürlüğü, etkili yollarla donatıldığı sürece bir anlam ifade etmektedir<sup>24</sup>. Gerçek anlamda hukuk devletinden söz edebilmek için kişilere haklarını elde etme hakkı imkanı verilmesi, diğer bir ifadeyle hukuk güvenliği tesis eden bir devlet düzeni oluşturulması gerektiğinden; hak arama hürriyeti, hukuk devletiyle de doğrudan ilgili bir durumdur<sup>25</sup>. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 6. maddesinde de hak arama hürriyetinin güvence altına alındığı görülmektedir<sup>26</sup>.

Anayasa'nın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti'nin hukuk devleti olduğu belirtilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesinin bir kararında<sup>27</sup> hukuk devleti; "insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu, adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sayan, bütün davra-

<sup>21</sup> TUNÇ, Hasan, BİLİR, Faruk, YAVUZ, Bülent: **Türk Anayasa Hukuku**, Berikan Yayınevi, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, 2011, 114.

<sup>22</sup> ÖZBUDUN, Ergun: **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 12. Baskı, Ankara, 2011, s. 114.

<sup>23</sup> KÖKÜSARI, İsmail: «Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri», **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 1, C. XV, 2011, s. 167.

<sup>24</sup> KÖKÜSARI, a.g.m., s. 163.

<sup>25</sup> CEBRE, Ayvaz: "Hak Arama Yolları ve Adil Yargılanma Hakkı", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)**, Yıl 2, C. 1, Nisan 2011, s. 374.

<sup>26</sup> GEZER, Hasan C.: "Bazı Ülke Anayasalarında Hak Arama Hürriyeti, Adil Yargılanma Hakkı ve Kanuni Hakim Güvencesi ile Mahkemelerin Kuruluşuna Dair Düzenlemeler", Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma Merkezi, Kasım 2011, s. 1 ([https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/adil\\_yargilanma\\_hakki.pdf](https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/adil_yargilanma_hakki.pdf), erişim: 13.08.2018).

<sup>27</sup> 25.05.1976 tarih ve E. 1976/1, K. 1976/28 sayılı kararı.

nışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uygun bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet” olarak tanımlanmaktadır. Böylelikle hukuk devleti, “hukukla sınırlanmış devlet” anlamına gelmekte olup hukuk, devletin hem temelini ve meşruluk kaynağını hem de sınırını oluşturmaktadır<sup>28</sup>. Bu sınırlama ile devlet organlarının her türlü faaliyetlerinin hukuk normlarına uygunluğunun sağlanması, diğer bir ifadeyle hukukun devletin bütün faaliyetlerine tamamen egemen kılınması, devletin her türlü keyfilığının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır<sup>29</sup>. Bu bağlamda, vergi hukuku da devletin kişi hak ve özgürlük alanlarına müdahalesini düzenleyen hukuk kollarından biri olduğu için hukuk devleti kavramı ile yakın ilişki içindedir<sup>30</sup>. Hukuk devletinde, devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanmaktadır<sup>31</sup>.

Hukuk devletinin tanımı kapsamında hukuk devletinin ana ilkeleri ve gerekleri ise temel hakların güvenceye bağlanması, yasaların anayasaya uygunluğu ve genel olması, yönetimin hukuka bağlılığı, bağımsız yargı ve yargısal denetim, yargıç güvencesi, kazanılmış haklara saygı ve demokratik yönetim ilkesi olmaktadır<sup>32</sup>. Bu bağlamda hukuk devleti ilkesinin gereği olarak bireylerin idari işlemlere karşı yargı yoluna başvurmaktan vazgeçmesine neden olacak düzenlemelerin yer almaması gerekmekte iken; haksız çıkma zammının hak arama özgürlüğüne müdahalesi ölçülülük, öz ve demokratik toplum düzeninin gerekleri bakımından değerlendirildiğinde Anayasa'ya uygun değildir<sup>33</sup>.

Ayrıca kanun koyucunun mahkemelerin meşgul edilmesini önlemek amacıyla önlemler almasında hukuka aykırılıktan söz edilemeyecek olmakla birlikte, mahkemelerin meşgul edilmesinin açılan davanın reddine eşitlenmesi, özellikle ödeme emirlerine karşı açılan davalar için öngörülen süre ve neden sınırlamaları da dikkate alındığında, hak arama özgürlüğüne ilişkin olarak

<sup>28</sup> ÖZKAN, Gürsel: “Anayasa Mahkemesine Göre Hukuk Devletinin Anlamı ve Yargının Konumu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)**, Nisan 2010, S. 1, s. 81.

<sup>29</sup> ÖZKAN, a.g.m., s. 81.

<sup>30</sup> ÇAĞAN, Nami: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1980, S. 1, C. 37, s. 137.

<sup>31</sup> ÇAĞAN, a.g.m., s. 137.

<sup>32</sup> GÖZÜBÜYÜK, Şeref: **Anayasa Hukuku-Anayasa Metni ve 11. Protokole Göre Hazırlanmış Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**, Turhan Kitabevi, Son Değişikliklerle Güncelleştirilmiş 18. Bası, Ankara, 2011, s. 168-169; ERDEMİR, Nevzat: “Hukuk Devleti ve Savunma Hakkı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 1988, S. 1, s. 82; DİRDİMAN, Ramazan Cengiz: **Anayasa Hukukunun Genel Esasları ve Türk Anayasa Düzeni**, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2006, s. 98.

<sup>33</sup> AKKAYA, a.g.m., s. 346.



getirilebilecek sınırın aşıldığı, dolayısıyla Anayasa'nın 36. maddesine aykırı bir düzenlemenin olduğu görülmektedir<sup>34</sup>. Nitekim hak arama hürriyeti, bütün diğer temel hak ve hürriyetlerin güvencesi niteliğinde fevkalade önemli bir temel hak ve hürriyet olup hak arama hürriyetinin tanınmadığı durumlarda, tanınmış olan bütün diğer temel hak ve hürriyetler göstermelik hale gelebilmektedir<sup>35</sup>.

Haksız çıkma zammının, yukarı sayılan hükümler ve hususlar gereği hukuka ve Anayasa'ya aykırı olup olmadığı konusunda pek çok yargı kararı bulunmaktadır. Bu kararlar, haksız çıkma zammının farklı gerekçelerle hukuka aykırı olduğunu veya olmadığını göstermektedir. Bu görüşlerin değerlendirilmesi açısından, yargı kararlarının incelenmesinde yarar görülmekte olup izleyen bölümde bu kararlara ayrıntılarıyla yer verilecektir.

#### **IV. DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA HAKSIZ ÇIKMA ZAMMININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Çalışmanın bu bölümünde, haksız çıkma zammı konusu Danıştay kararları ışığında farklı hususlar itibariyle ele alınarak incelenecek ve değerlendirilecektir.

##### **A. İşin Esasına Girilmeksizin Verilen Kararlarda Haksız Çıkma Zammının Hukuka Aykırılığı Hususu**

Danıştay 13. Dairesinin E. 2010/733, K. 2010/3678 sayılı kararında<sup>36</sup>, davacı şirkete verilen idari para cezasının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın işin esasına girilmeksizin süre aşımı yönünden reddedilmesi nedeniyle ödeme emrinin, 2577 sayılı Kanun'un 2. maddesinde öngörülen yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden hukuki denetiminin yapılmamış olması karşısında, davacı şirketin, AATUHK'nın 58. maddesinin 5. fıkrasında düzenlenen anlamda tamamen veya kısmen haksız olduğu veya haklı olduğu hususu saptanmadığından, tamamen haksız çıktığından bahisle düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinde hukuka uygunluk görülmemiş ve karar, kanun yararına bozulmuştur.

Zamanaşımı bakımından davanın reddedilerek esasa girilmeden karara bağlanması borçlunun haklı ya da haksız olduğunun tespit edilmiş olduğu anlamına gelmediğinden AATUHK'nın 58/5 madde hükmü ile %10 oranında zamdan bahsedilmesi ve borçluya bu doğrultuda ödeme emri düzenlenmesi

<sup>34</sup> AKKAYA, a.g.m., s. 345.

<sup>35</sup> GÖZLER, Kemal: **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Ekin Yayınevi, 11. Baskı, Bursa, Şubat 2011, s. 152.

<sup>36</sup> Danıştay 13. Dairesi, T. 03.05.2010, E. 2010/733, K. 2010/3678 sayılı Karar.

hukukten mümkün değildir. Aynı durum, Danıştay 4. Dairesinin E.2005/1164, K.2005/2267 sayılı kararında<sup>37</sup> da yer almaktadır.

Ankara 2. Vergi Mahkemesi tarafından verilen E. 2015/423, K. 2015/1925 sayılı karara<sup>38</sup> ilişkin olayda ise davacı adına 2 nolu ihbarnamelerle tarh edilen haksız çıkma zammının; zamma esas mahkeme kararının işin esasına girilmeksizin verilen bir usul kararı olduğu ve işin esasına girilerek verilen bir karar bulunmadan davacıdan haksız çıkma zammı istenemeyeceği ileri sürülerek kaldırılması istenmiştir. Sonuç olarak; davacının itirazında tamamen veya kısmen haksız çıktığını ortaya koyan bir karar olmaksızın, davacının dava ön şartlarından olan süre şartını yerine getirmediğinin tespiti üzerine verilen süre ret kararına istinaden davacıdan haksız çıkma zammının tahsili için 2 nolu ihbarname düzenlenmesinde yasal isabet görülmemiş ve dava konusu haksız çıkma zammının kaldırılmasına karar verilmiştir.

Ayrıca Danıştay 7. Dairesinin E.2002/2457, K.2005/2386 sayılı kararında<sup>39</sup> da davaların feragat nedeniyle sonuçlanmadığı ve ilk derece mahkemesince dosyanın feragat sebebiyle karar verilmesine yer olmadığına hükmedilerek kapatıldığı hallerde, davadan haksız çıkan taraftan söz edilemeyeceğinden, davacı taraftan yine haksız çıkma tazminatının talep edilemeyeceği belirtilmektedir<sup>40</sup>.

## **B. Karar Kesinleşmeden Tahakkuk Eden Haksız Çıkma Zammının Hukuka Aykırılığı Hususu**

Ödeme emrine dava açan borçlunun tamamen veya kısmen haksız çıkması halinde %10 haksız çıkma zammı alınacağına ilişkin düzenleme, ödeme emrine karşı mesnetsiz dava açılmasını önlemeye yönelik bir düzenleme olduğundan, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından çıkarılan bir özalgede<sup>41</sup>; %10 zammın, ödeme emrine karşı açılan davaların reddi halinde kesinleşecek kararlar üzerine uygulanması gerektiği belirtilmektedir<sup>42</sup>.

AATUHK'nın 58. maddesine göre kamu alacağının %10 zamlı tahsili için, kamu alacağının tahsiline dair düzenlenen ödeme emrine karşı açılan

<sup>37</sup> Danıştay 4. Dairesi, T. 28.11.2005, E. 2005/1164 ve K. 2005/2267 sayılı Karar.

<sup>38</sup> Ankara 2. Vergi Mahkemesi, T. 30.09.2015, E. 2015/423, K. 2015/1925 sayılı Karar.

<sup>39</sup> Danıştay 7. Dairesi, T. 11.10.2005, E.2002/2457, K.2005/2386 sayılı Karar.

<sup>40</sup> DOĞRUSÖZ, Bumin: "Haksız Çıkma Zammı", **Referans Gazetesi**, 27.08.2009. ([http://www.denetimnet.net/userfiles/documents/haksiz\\_cikma\\_zammi.pdf](http://www.denetimnet.net/userfiles/documents/haksiz_cikma_zammi.pdf), erişim: 30.04.2018).

<sup>41</sup> 17.01.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.18.03/THSLT:639 sayılı özalg.

<sup>42</sup> ÖZDEMİR, Muharrem, GÜNGÖR DOĞAN, Zeliha: "Vergi Hukukunda Haksız Çıkma Zammı". (<http://www.alomaliye.com/2012/06/14/vergi-hukukunda-haksiz-cikma-zammi/>, erişim: 03.04.2018).

davanın redle sonuçlanması ve bu ret kararının temyiz edilmiş olması halinde temyiz istemi reddedilerek mahkeme kararının onanması ve karar düzeltme isteminin de reddedilmesi gerekmektedir. Bu durumda, alacak aslının tasdikine yönelik mahkeme kararının kesinleşmesi halinde haksız çıkma zammının doğması ve tahsili aşamasına gelinmesi mümkün olacağından, Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen E. 2005/4620, K. 2006/1689 sayılı karara<sup>43</sup> ilişkin olayda, dava konusu ödeme emrinin düzenlenme tarihi itibarıyla temyiz edildiği tartışmasız olan asıl alacağına yönelik mahkeme kararının onanarak kesinleşmesi beklenilmeden düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmemiştir.

Konuya ilişkin başka bir uyuşmazlıkta ise haksız çıkma zammının, ödeme emrine karşı açılan davanın reddine ilişkin hükmün kesinleşmesinden sonra istenebileceği hakkında davacı şirket ve vergi dairesi tarafından temyiz başvurusu yapılmıştır. Adına düzenlenen ödeme emrine karşı açtığı dava reddedilen davacı temyiz yoluna başvurmasına karşın, haksız çıkma zammı davanın reddine ilişkin hükmün kesinleşmesi beklenmeden istendiğinden, Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulunun E. 2008/833, K. 2010/192 sayılı kararı<sup>44</sup> sonucunda haksız çıkma zammının kaldırılması yolundaki vergi mahkemesinin ısrar kararında hukuka aykırılık görülmemiştir.

## **V. HAKSIZ ÇIKMA ZAMMININ ANAYASA'YA AYKIRI OLUP OLMADIĞI HUSUSUNUN ANAYASA MAHKEMESİ KARARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

### **A. Haksız Çıkma Zammının Anayasa'ya Aykırılığına İlişkin İtiraz Gereçekleri**

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi (E. 2009/83) ve Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi (E. 2010/34) tarafından haksız çıkma zammının anayasaya aykırılığı iddiası, Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Aralarındaki hukuki bağlantı nedeniyle iki mahkeme isteminin birleştirilerek E. 2009/83 esas sayılı karar kapsamında görülmesine 13.05.2010 tarihinde oybirliği ile karar verilmiştir.

Söz konusu dosyalarda, haksız çıkma zammının Anayasa'ya aykırılığına ilişkin olarak aşağıdaki görüşler sunulmuştur:

• Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır: Anayasa'nın "Cumhuriyetin Nitelikleri" başlıklı 2. maddesinde, "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk mil-

<sup>43</sup> Danıştay 9. Dairesi, T. 04.05.2006, E. 2005/4620, K. 2006/1689 sayılı Karar.

<sup>44</sup> Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu, T. 16.04.2010, E. 2008/833, K. 2010/192 sayılı Karar.

liyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir.” hükmü öngörülmüştür. Hukuk devleti ilkesinin tam olarak geçerli olabilmesinin en önemli koşulu vatandaşlara hukuk güvenliği temelinde kendilerini yargı organları önünde savunabilme gereklilerinin tam olarak yerine getirebildiği bir devletin algılanması gerekmektedir. Uyuşmazlık konusu olayda olduğu gibi, idare tarafından düzenlenen idari işlemin yargı mercileri önünde dava edilebilmesi mümkün olmakla birlikte, söz konusu işleme karşı açılan davanın reddedilmesi halinde, hukuk devleti ilkesi gereğince yargı mercileri önünde hakkını araması sonucunda, itiraza konu kural ile ayrıca bir külfet altına girilmesine yönelik düzenleme nedeniyle kişilerin hukuk güvenliği temelinde kendilerini yargı organları önünde savunabilme gereklilerinin tam olarak yerine getirilemediğini göstermektedir.

• Anayasa'nın 13. maddesine aykırıdır: Anayasa'nın “Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması” başlıklı 13. maddesinde, “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz” hükmü yer almaktadır. İtiraz konusu hüküm ile tesis edilen yaptırım tehdidi ile temel hak ve hürriyetlerden olan hak arama hürriyeti sınırlandırılmıştır.

• Anayasa'nın 36. maddesine aykırıdır: Anayasa'nın “Hak Arama Hürriyeti” başlıklı 36. maddesinin 1. fıkrasında, “Herkes, meşru vasıta ve yollarından faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir” düzenlemesi bulunmaktadır. İtiraza konu hüküm ile kişilerin kendisine yönelik tesis edilen idari bir işleme karşı yargı yoluna başvurmaları halinde ve davanın reddedilmesi durumunda ayrıca bir külfet altına alınmasına neden olduğu görüldüğünden, söz konusu düzenlemenin, anayasal bir hak olan “hak arama hürriyeti”ni zorlaştıran, olumlu ya da olumsuz sonuç almayı güçleştiren ve belki de yok eden bir düzenleme olduğu sonucuna varılmıştır.

• Anayasa'nın 125. maddesine aykırıdır: Anayasa'nın “Yargı Yolu” başlıklı 125. maddesinin 1. fıkrasında, “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” hükmü yer almakta olup bu hüküm, hukuk devleti ilkesinin zorunlu bir sonucudur. Hukuk devleti ilkesi uyarınca, idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açıklığının, yalnızca şekli olarak değil, aynı zamanda yargı yoluna başvurulmayı engelleyici, zorlaştırmacı ve dava açmaktan caydırıcı olmasına yol açan hükümlerin konulmamasını da gerektirmektedir. Nitekim iptali istenen kanun hükmü, dava açmayı düşünen yani idarenin işlem ve eylemine karşı yargı yoluna başvurmak isteyen şahıs-

ların, itiraz konusu kuralın varlığı nedeniyle yargı yoluna başvurmaktan vazgeçmesine neden olabilmektedir.

- İdarenin yargılama aşaması sona erdikten sonra yargı kararına göre haksız çıkması her zaman ihtimal dahilinde olmasına rağmen, yapılan bu tek taraflı düzenleme ile eşitlik ilkesine aykırı adalet ve hakkaniyet gereklerine de uygun olmayan sonuçlar doğmaktadır. Mahkemede taraf olarak karşı karşıya gelen AATUHK’da tanımlı olan amme alacaklarının takibine yetkili olan kamu idareleri ile amme borçlusu olan gerçek ve tüzel kişiler kamu hukuku alanında eşit değillerdir. Başka bir ifadeyle sadece davacının haksız çıkması halinde bu zammı ödemek durumunda kalması, haklı çıkması halinde ise haksız işlem tesis eden idarenin zam veya tazminat ödemesinin kanunda öngörülmemiş olması da ayrı bir eşitsizliktir.

- Bazı durumlarda ödeme emrine karşı açılan dava, uyuşmazlık konusu olayda da olduğu gibi mahkemece işin esasına girilmeksizin ödeme emrine ilişkin itiraz sebepleri incelenmeden usul hükümleri gereğince reddedilmiş olabilmektedir. Bu durumlarda dahi mevcut düzenleme usul ve esas hakkında verilmiş mahkeme kararları açısından bir belirleme ve sınırlama yapmadığından, usul hükümleri gereğince reddedilmiş dava neticesinde idarece haksız çıkma zammı talep edilebilmektedir. Ancak, bu durumlarda uyuşmazlığın esasını çözecek bir mahkeme kararı ortada bulunmadığından ve usul hükümleri gereğince verilen Mahkeme kararı ile de haklı veya haksız olan tarafın ortaya çıkması mümkün olmayacağından söz konusu yasal düzenleme bu haliyle uygulamada tereddüde yol açmaktadır. Bu anlamda, ödeme emrine karşı açılmış davaların neticesinde, idarenin davacıdan haksız çıkma zammı talep edebilmesi için mahkemece davanın esasına girilmek suretiyle davacının haksızlığına kanaat getirilmiş ve davanın reddolunmuş olması gerekmektedir. Örneğin, vergi mahkemesince ödeme emrine ilişkin itiraz sebepleri incelenmeyerek ödeme emrine karşı açılan davanın süre aşımından reddedilmiş olması halinde, davacının davasında haksız çıktığından söz edilemeyecektir. Böyle bir durumda ödeme emri aleyhine dava açmış olan davacının davasında haksız çıktığı sebebiyle kendisinden haksız çıkma zammı talep edilememesi gerekmektedir. Ancak, haksız çıkma zammı hesaplanmasına ilişkin olarak mevcut düzenlemede usul ve esastan verilecek mahkeme kararları açısından herhangi bir ayrıma gidilmemiştir.

- İdarenin aynı kökten doğan bir borç için asıl borçludan dolayı asıl borçlunun birden çok kanuni temsilcisine aynı anda takip yaptığı ve bu kişiler tarafından da ayrı ayrı dava açılmak zorunluluğu hallerinde aynı konu için birden çok haksız çıkma zammı talebi gündeme gelebilmektedir.

## **B. Anayasa Mahkemesinin Söz Konusu İtiraza İlişkin Kararı**

Anayasa Mahkemesinin E. 2009/83, K. 2011/29 sayılı kararında<sup>45</sup>, kanun hükmünün iptaline ilişkin gerekçeler karşısında aşağıdaki hükümler yer almaktadır:

“ ... İtiraz konusu kural ile yapılan düzenleme, kamu alacağının mümkün olduğunca kısa sürede tahsiline yöneliktir. Kamu alacağını ödemekle yükümlü olan borçlunun, bu alacak ile ilgili ödeme emri çıkartılması aşamasına gelmeden alacağın esasına ilişkin yargı mercilerine başvurma hakkı bulunmaktadır. Özel yasasında hüküm bulunan hallerde ödeme vadesinde, yoksa 6183 sayılı Kanun'un 37. maddesine göre tebliğden itibaren bir aylık süre içinde yargı yerlerine başvurarak kamu alacağının esasını dava konusu edilebilecektir. Ödeme emri çıkartılmadan önce kamu alacağının esasına ilişkin hukuki sakatlıkla ilgili iddiaların borçlunun talep etmesi halinde yargı denetiminden geçtiği ya da borçlu dava yoluna gitmeye gerek görmediği için itirazsız kesinleşmiş olduğu açıktır. 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinin 1. fıkrasına göre bu aşamada ödeme emrine itiraz halinde mahkeme davayı sırf tahsile ilişkin olarak, böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği ve borcun zamanaşımına uğradığı nedenleriyle sınırlı olarak inceleyebilecektir.

İtiraz konusu kural, kamu alacakları için özel bir takip ve tahsil esasını düzenleyen 6183 sayılı Kanun'un öngördüğü süratli ve etkin takip ve tahsilatın sağlanmasına yöneliktir. Öte yandan bireylerin idarenin faaliyetlerine karşı korunması, adaletin sağlanması ve hukuk devleti ilkesinin geçerli olabilmesi için idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması gerekmektedir. İtiraz konusu kural ile ödeme emrine karşı itirazın reddi durumunda haksız çıkma tazminatı koşulu bulunmakla birlikte idarenin yapmış olduğu işlemler yargı denetimi kapsamındadır. Kamu borçlusu ödeme emrinin tebliğinden önce kamu alacağının esası hakkında yargı yoluna başvurabileceği gibi, itiraz konusu kural ile ödeme emrinin tebliğinden sonra da tahsile ilişkin olarak dava açabilme olanağına sahiptir. Ayrıca, kişilerin davacı veya davalı olarak, yargı mercileri önünde sahip oldukları anayasal haklar engellenmemiş; idari bir işlem niteliğinde olan kamu alacağı ile ilgili ödeme emrine karşı yargı yolu kapatılmamış; mahkemeler, bu işlemlerle ilgili açılmış olan davaları inceleyerek gerekli kararları vermekten alıkonulmamıştır. Bu nedenle kuralın hak arama özgürlüğünü engelleyen bir yönü bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 2., 36. ve 125. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

<sup>45</sup> Anayasa Mahkemesi, T. 03.02.2011, E. 2009/83, K. 2011/29 sayılı Karar.

Kuralın Anayasa'nın 13. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.”

Söz konusu hüküm itibariyle Anayasa Mahkemesinin haksız çıkma zammının Anayasa'ya aykırı olmadığına dair kararı oybirliği ile kabul edilmiştir.

## VI. ANAYASA'YA AYKIRILIK HUSUSUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

AATUHK'nın haksız çıkma zammına ilişkin hükümlerinin Anayasa'ya aykırı olup olmadığına dair farklı görüşler bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesinin kararı incelendiğinde, itiraz talebinin reddedilmesine ilişkin gerekçelerin haklılık yönleri tarafımızca da kabul edilmekle birlikte; kişiyi borçlandırıcı nitelikteki işlemlerin tahsil aşamasına gelmeden önce de dava konusu edilmesinin mümkün olmasına rağmen, ödeme emri noktası gelmeden önceki aşamalarda yapılan usulsüz işlemlerle borcun kağıt üzerinde kesinleştiği durumlar için aynı yaklaşımın kabul edilmesi mümkün değildir<sup>46</sup>. Bu bağlamda, ödeme emri aşamasından önce yargıya başvurma hakkının kullanılabileceği yönündeki gerekçe, her durumda öne sürülememektedir<sup>47</sup>.

Konuya ilişkin başka bir özellikli durum ise ilanen tebliğ yapılması durumunda ortaya çıkmaktadır. İlanen tebliğ yapılması durumunda borçlunun borcundan haberdar olması ancak ödeme emri aşamasında gerçekleşecek ve borçlunun tek dava hakkı ödeme emrine ilişkin açılacak dava olacaktır; bu durumda borçlunun da hakkını dava yoluyla arayamamak ile davasının reddolunması halinde haksız çıkma zammına muhatap olmak arasında bir tercih yapmaktan başka çaresi kalmamaktadır<sup>48</sup>.

Haksız çıkma zammının Anayasa'ya aykırı olmadığına Anayasa Mahkemesi tarafından karara bağlanması sonucunda zammın uygulanmaya devam edilmesi bakımından, uygulamanın daha adil olmasını sağlamak ve en azından kişilerin yargılamaya yönelik haklarından vazgeçmelerinin önlenmesi için uygulamadaki aksaklıkların giderilebileceği düşünülmektedir. Örneğin; mevcut uygulamanın, mahkemeler tarafından kanuni olarak belirlenen sınırlar içerisinde belirlenmesine yönelik bir takdir hakkı yetkisinin verilmesi, verilecek toplam haksız çıkma zammı tutarı için kanuni bir üst sınırın belirlenmesi şeklinde kurgulanabilecek yeni sistem ile daha adaletli bir yapıya kavuşabi-

<sup>46</sup> ŞAHAN, Özgür: “Haksız Çıkma Zammında Anayasa'ya Aykırılık”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2011, S. 222, s. 267.

<sup>47</sup> ŞAHAN, a.g.m., s. 267.

<sup>48</sup> ELÇİN, A. Bora: “Ödeme Emrine Karşı Açılan Davanın Reddedilmesi Halinde Doğan Haksız Çıkma Zammının Anayasa'ya Aykırılık ve Uygunluk Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, <http://www.meritymm.com/wp-content/uploads/2013/05/vergivize2012.pdf>, 04.04.2018.

leceği düşünülmektedir<sup>49</sup>. Böylelikle hem bireylerin dava yoluna gitmekten vazgeçmesine yönelik eğilimin azalması nedeniyle Anayasa'da yer alan hak arama hürriyeti ilkesi zedelenmemiş hem de haksız çıkma zammının dava açmanın cezası olarak düşünülmesine ilişkin algılar azalmış olacaktır.

## SONUÇ

Ödeme emri, borçlunun borcunu, nedenini, miktarını, nereye ödeneceğini, süresinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde başvurulacak yolları ve diğer yaptırımları gösteren belgedir. Kamu alacağının cebren takip ve tahsiline başlanabilmesi için de usulüne uygun bir ödeme emrinin tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.

Ödeme emirlerine karşı borçlu tarafından; böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği ve borcun zamanaşımına uğradığı gerekçeleriyle dava açılması mümkündür. Ödeme emrine karşı dava açılması, yargı kuruluşunun gereksiz yere meşgul edilmesine neden olabileceği gibi, kamu alacağının tahsilinin gecikmesine de neden olabilmektedir. Dolayısıyla haksız çıkma zammı uygulanarak ödeme emrine karşı mesnetsiz dava açılması önlenmeye çalışılmaktadır.

Haksız çıkma zammı, yargı mercilerinin gereksiz yere meşgul edilmesini önlemek amacıyla getirilmesine rağmen, dava açmanın cezası olarak algılanabileceğinden bireylerin dava açma yoluna gitmekten vazgeçmesine neden olabilmektedir. Bu husus nedeniyle haksız çıkma zammının Anayasa'ya ve hukuka aykırı bir hal aldığı düşünülmekte ve hukuk devleti ilkesini zedelediği şeklinde yorumlanmaktadır. Bu bağlamda haksız çıkma zammı konusunda mahkemelere yetki verilmesi gibi yeni düzenlemeler yapılarak uygulamanın daha adil bir hale dönüştürülebileceği düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

AKKAYA, Mustafa: "Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu", **Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan**, C. I, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009.

AYKAÇ, Kemal: **Açıklamaları Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğleri**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1976.

BUDAK, Tamer, BENK, Serkan: "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", **Business and Economics Research Journal**, Vol. 2, Num. 2, s. 61-76.

BULUTOĞLU, Kenan: **Türk Vergi Sistemi**, C. 2, Oğun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1979.

<sup>49</sup> ELÇİN, a.g.m., s. 5.



- CEBRE, Ayvaz: “Hak Arama Yolları ve Adil Yargılanma Hakkı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)**, Yıl 2, C. 1, Nisan 2011, s. 373-396.
- ÇAĞAN, Nami: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1980, S. 1, C. 37, s. 129-151.
- ÇELİK, Binnur: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.
- DERDİMAN, Ramazan Cengiz: **Anayasa Hukukunun Genel Esasları ve Türk Anayasa Düzeni**, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2006.
- DOĞRUSÖZ, Bumin: “Haksız Çıkma Zammında Sorunlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2009, S. 203, 273-274.
- DOĞRUSÖZ, Bumin: “Haksız Çıkma Zammı”, **Referans Gazetesi**, 27.08.2009. ([http://www.denetimnet.net/userfiles/documents/haksiz\\_cikma\\_zammi.pdf](http://www.denetimnet.net/userfiles/documents/haksiz_cikma_zammi.pdf), erişim: 30.04.2018).
- ELÇİN, A. Bora: “Ödeme Emrine Karşı Açılan Davanın Reddedilmesi Halinde Doğan Haksız Çıkma Zammının Anayasa’ya Aykırılık ve Uygunluk Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, <http://www.meritymm.com/wp-content/uploads/2013/05/vergivize2012.pdf>, 04.04.2018.
- ERDEMİR, Nevzat: “Hukuk Devleti ve Savunma Hakkı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 1988, S. 1, s. 81-90.
- GEZER, Hasan C.: “Bazı Ülke Anayasalarında Hak Arama Hürriyeti, Adil Yargılanma Hakkı ve Kanuni Hakim Güvencesi ile Mahkemelerin Kuruluşuna Dair Düzenlemeler”, Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma Merkezi, Kasım 2011 ([https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/adil\\_yargılanma\\_hakki.pdf](https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/adil_yargılanma_hakki.pdf), erişim: 13.08.2018).
- GÖZLER, Kemal: **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Ekin Yayınevi, 11. Baskı, Bursa, Şubat 2011.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref: **Anayasa Hukuku-Anayasa Metni ve 11. Protokole Göre Hazırlanmış Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**, Turhan Kitabevi, Son Değişikliklerle Güncelleştirilmiş 18. Bası, Ankara, 2011.
- KARAKOÇ, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.
- KARAKOÇ, Yusuf: **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- KÖKÜSARI, İsmail: “Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 1, C. XV, 2011, s. 163-208.
- Oluş Mali Hukuk Bürosu-Özbalcı: **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Şubat 2012.

- ÖZBUDUN, Ergun: **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 12. Baskı, Ankara, 2011.
- ÖZDEMİR, Muharrem: **Vergi İcra Hukuku**, MN Yayınları, İstanbul, 2015.
- ÖZDEMİR, Muharrem, GÜNGÖR DOĞAN, Zeliha: “Vergi Hukukunda Haksız Çıkma Zammı”. (<http://www.alomaliye.com/2012/06/14/vergi-hukukunda-haksiz-cikma-zammi/>, erişim: 03.04.2018).
- ÖZKAN, Gürsel: “Anayasa Mahkemesine Göre Hukuk Devletinin Anlamı ve Yargının Konumu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)**, Nisan 2010, S. 1, s. 81-134.
- SONSUZOĞLU, Elif: **Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001.
- SARAÇOĞLU, Fatih: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018.
- ŞAHAN, Özgür: «Haksız Çıkma Zammında Anayasa’ya Aykırılık», *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 2011, S. 222, s. 265-267.
- TUNÇ, Hasan, BİLİR, Faruk, YAVUZ, Bülent: **Türk Anayasa Hukuku**, Berikan Yayınevi, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, 2011.
- YILMAZ, Kazım: **Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, CeKa Yayınları, Ankara, 2006.
- YILMAZ, Kazım: **Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Bilnet Matbaacılık, İstanbul, Mart 2015.