

Ödeme Emrinin Tebliği Üzerine 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 11. Maddesine Göre İdareye Yapılan Başvuruların 7 Günlük Dava Açma Süresini Kesmeyeceği

T.C.

DANIŞTAY

9. Daire

Esas: 1995/3087

Karar: 1996/1404

Tarih: 12.04.1996

ÖZET: Ödeme emrinin tebliği üzerine 2577 s. İdari Yargılama Usulü Yasasının 11. maddesine göre idareye yapılan başvurular 7 günlük dava açma süresini kesmez.

(213 sayılı VUK. m. 22) (2577 sayılı İYUK. m. 7, 10, 11) (6183 sayılı AATUHK. m. 54, 55, 58)

KARAR METNİ:

Temyiz İsteminde Bulunan : ... Belediye Başkanlığı.

Vekili : Av.

Karşı Taraf :

İstemın Özeti : 1993 yılı Mayıs-Aralık ayları ile 1994 yılı Ocak-Ekim aylarına ilişkin eğlence vergisinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı; davalı idarenin süre aşımı ile ilgili iddiasının yerinde bulunmadığı, esasa gelince, 6183 s. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasanın 55. maddesinde, amme alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda 7 tarih içerisinde borçların ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması gereğinin ödeme emri ile borçluya tebliğ olunacağı, 58. maddesinde ise, kendisine ödeme emri tebliğ edilen şahsın böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ gününden itibaren 7 tarih içerisinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabileceği, ayrıca 213 s. Vergi Usul Yasasının 22. maddesinde de verginin tahakkukunun tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesi olarak tanımlandığı, açıklanan bu hükümler karşısında ödeme emrinin yerinde olup olmadığının, tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin yapılıp yapılmadığının araştırılması bakımından mahkemelerince 4.5.1995 gününde verilen ara kararı uyarınca getirtilen belgelerin incelenmesinden davalı idare tarafından yalnız 1993 yılı Mayıs ayı için tahakkuk fişinin düzenlenerek davacıya tebliğ edildiği, sair ihtilaflı dönemler için tahakkukla ilgili bir tebligat işleminin yapılmadığı, bu halde kesinleşmeyen kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmesinde kanuni isabet bulunmadığı gerekçesi ile kabul ederek ödeme emrini iptal eden Aydın Vergi Mahkemesinin 31.5.1995 tarih ve 1995/320 s. kararının; ödeme emrine karşı açılan davanın süresinde olmadığı, eğlence vergisinin her ay itibarıyla yatırılması gerektiği durumda yatırılmadığı, ödeme emrinin yerinde olduğu iddiasıyla bozulması isteminden ibarettir.

Savunmanın Özeti : Cevap verilmemiştir.

Savcı Necati Kocabaş'ın Düşüncesi : İleri sürülen bozma nedenleri, 2577 s. İdari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1 numaralı bendinde ön görülen sebeplerden hiçbirisine girmediğinden, temyiz isteğinin reddi ile hukuka ve usul hükümlerine uygun bulunan vergi mahkemesi kararının onanması gerekeceği düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi Yaşar Uğurlu'nun Düşüncesi : Uyuşmazlık yükümlünün çalıştırdığı atari oyun salonundan dolayı ihtilaflı dönemler için eğlence vergisini ödemediği sebebiyle adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı; olayda süre aşımı bulunmadığı, tarh tebliğ ve tahakkuk yapılmadan ödeme emri düzenlenmesinin yerinde bulunmadığı gerekçesi ile kabul eden mahkeme kararının bozulmasına ait bulunmaktadır.

2577 s. İdari Yargılama Usulü Yasasının 7. maddesinde, özel kanunlarında ayrı süre

gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde dava açma süresinin otuz tarih olduğu, 6183 s. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasanın 58. maddesinde ise, ödeme emirlerine karşı tebliğ gününden itibaren 7 tarih içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabileceği hükme bağlanmıştır.

Olayda eğlence vergisinin süresinde ödenmemesi üzerine yükümlü adına davalı idare tarafından kamu alacağının tahsili için ödeme emri düzenlendiği. Ödeme emrinin kendisine 25.11.1994 gününde tebliğ edildiği, bu tebliğ üzerine yükümlünün 30.11.1994 gününde belediye başkanlığına düzeltme isteminde bulunduğu, düzeltme isteminin 12.1.1995 günlü yazı ile reddedilmesi üzerine 18.1.1995 gününde ödeme emrine karşı davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Ödeme emirlerine karşı açılacak davalar özel düzenleme ile 7 günlük süre ile sınırlandırıldığına ve bu sürenin durması ve kesilmesi gibi durumlar özel kanunlarda bulunmadığına göre, vergi mahkemesinin davanın süresinde açıldığı yolundaki kararında isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan sebeplerle temyiz isteminin kabulü ile vergi mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA.

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüldü:

Uyuşmazlık, eğlence vergisinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı kabul eden mahkeme kararının bozulmasına ait bulunmaktadır.

2577 s. İdari Yargılama Usulü Yasasının 11. maddesinde, ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içerisinde istenebileceği, bu başvurunun işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durduracağı öngörülmüştür. Bu hükümle genellikle "idari bir yetkinin kullanılması sırasında kamu idaresinin bir organı tarafından açıklanan idare beyanı" olarak tanımlanan idari işlemlerin tesisi üzerine, işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni işlem yapılması için ilgililerce idareye yapılan başvuruların söz konusu işlemler hakkındaki davaların süresinin hesabına olan etkisi açıklanmakta ve düzenlenmektedir.

6183 s. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasanın 54. maddesinde, ödeme müddeti içerisinde ödenmeyen amme alacağının tahsil dairesince cebren tahsil olunacağı, 55. maddesinde, amme alacağım vadesinde ödemeyenlere 7 tarih içerisinde

borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir "ödeme emri" ile tebliğ olunacağı. 58. maddesinde ise ödeme emrine karşı böyle bir borcun bulunmadığı veya kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı iddialarıyla 7 tarih içerisinde dava açılabilceği öngörölmüştür. Ödeme emri 6183 s. Kanunda ön görölen cebren tahsil ve takip usullerinden biridir. Bu haliyle vergi dairelerinin idari işlevleriyle ilgili olarak tesis ettikleri uygulanabilir nitelikte ve yükümlölerin hukukunu doğrudan etkileyen onların hak ve yükümlölüklerinde yenilik yaratan irade açıklaması suretiyle tesis edilen işlemlerden farklılık arz etmektedir. Bu özelliği itibariyle kanunda ödeme emri hakkında açılacak davalarda sürenin 7 günle sınırlandırılmış olması sebebiyle bu süreden sonra açılan davaların süresinde kabul edilmemesi gerekmektedir.

Olayda, eğlence vergisinin süresinde ödenmemesi sebebiyle düzenlenen ödeme emrinin yükümlöye 25.11.1994 gününde tebliğ edildiği, yükümlölünün bu tebligat üzerine düzeltme istemi ile 30.11.1994 gününde davalı belediye başkanlığına başvurduğu, istemin 12.1.1995 tarihli yazı ile (Tebliğ 17.1.1995) reddedilmesi sonucu 18.1.1995 gününde vergi mahkemesinde davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Bu halde ödeme emirlerine karşı açılacak davalar, özel düzenleme ile 7 günlük süre ile sınırlandırıldığına ve bu sürenin durması ve kesilmesi hakkında herhangi bir kanun hükmü özel kanunlarında bulunmadığına göre vergi mahkemesince davanın süresinde olduğunun kabulü suretiyle verilen kararda isabet bulunmamaktadır.

Nitekim, gerek Danıştay 3. Dairesinin 30.5.1995 tarih ve 1995/1643 s. kararında, gerekse Danıştay 4. Dairesinin. 7. Daire ile müşterek verdiği 21.12. 1995 tarih ve 1995/5748 s. kararda, ödeme emirlerinin tebliği üzerine idareye yapılan başvuruların, 7 günlük dava açma süresini kesmeyeceği belirtilmiştir.

Açıklanan nedenlerle, Aydın Vergi Mahkemesinin 31.5.1995 tarih ve 1995/320 s. kararının bozulmasına 12.04.1996 tarihinde oyçokluğu ile karar verildi.

AZLIK OYU.

2577 s. İdari Yargılama Usulü Kanununun, idari makamların sükutu başlığını taşıyan 10"uncu ve üst makamlara başvurma başlığını taşıyan 11. maddesi, 4001 s. Yasanın yürürlüğe girmesine kadar 3 ve 4 numaralar altında son birer bent taşıyordu. 10. maddenin 3 ve 11.maddenin 4 numaralı bentlerinde "Bu madde hükümleri, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz" hükmü yer alıyordu. Bu bentler, 18.6.1994 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4001 s. Yasanın 5 ve 6. maddeleriyle yürürlükten kaldırıldı.

Söz konusu bentlerin neden yürürlükten kaldırıldığı ve yasa değişikliğinin hangi amaçla yapıldığı kanun değişikliğinin genel gerekçesinde açıklanmakta ve aynen "Vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsili ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda; idari davaya konu olacak işlemlere karşı mevcut hükümlere göre dava açılmadan önce idari makamlara başvurulması mümkün bulunmamaktadır. Başvuru yapılması dava süresini durdurmadığı için daha sonra açılan davalar süreden reddedildiğinden çoğu zaman hak kayıplarına neden olunmaktadır. Gerek bu gibi haksızlıkların ortadan kaldırılması ve gerekse dava neden olunmaktadır. 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 s. Yasanın 10. maddesinin 3. fıkrası yürürlükten kaldırılmaktadır." denmekte, 11. maddenin 4. fıkrasının da aynı gerekçeyle kaldırıldığı açıklanmaktadır.

Gerekçede açıkça belirtildiği gibi kanun değişikliği ile güdülen amaç tıpkı sair idari işlemlerde olduğu gibi tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleriyle karşılaşan yükümlülere, bu işlemlerin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için dava açma süresi içerisinde idareye başvuru yolunu açmak, bu başvuru ile dava açma süresinin durdurmak ve böylece uyuşmazlıkların dava aşamasına gelmeden konunun yeniden incelenip halledilmesini sağlamaktır. Kanun koyucu bu yolla dava sayısının azalacağını ümit ettiğini dedirtmektedir.

İdareye başvuru yolu kabul edilince doğal olarak, bu işlemin üst makamlarının olup olmadığı ve hangi makama başvurulması gerektiği sorunu da ortaya çıkmaktadır. Bizce bu makam, 178 s. Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yasa Hükmünde Kararnameye ve 24.12.1994 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Vergi Dairelerin Kuruluş ve Görev Yönetmeliğine göre işlemi yapmış olan aynı vergi dairesi yahut kamu alacağının türüne göre aynı kamu idaresi olmalıdır.

Olayda da eğlence vergisine ait ödeme emrinin tebliği üzerine yükümlü 7 günlük dava açma süresi içerisinde belediye başkanlığına başvurduğuna ve başvurusunun reddedildiğine ait işlemin tebliğinden bir tarih sonra ve süresinde dava açtığına göre davanın süre aşımından reddi gerektiği hakkındaki dairemiz bozma kararına katılmıyorum.

Olayda tozma kararı yalnızca 1993 yılının Mayıs ayına ilişkin olarak verilmeli, mahkeme kararının sair hükümleri onanmalıydı. Zira mahkemenin ara kararına verilen cevaptan; ödeme emri tebliğ edilmeden önce sair aylar için yapıлып tebliğ edilen bir tahakkuk işleminin bulunmadığı anlaşılmakta ise de 1993 Mayıs ayı için tahakkuk ve tebliğ işleminin bulunduğu görülmektedir.

XX- Genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ilişkin vergi, resim, harç ve benzeri yükümlerin tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerinden ve bunlarla ilgili zam ve cezalardan doğan uyuşmazlıkların çözümünde genel ilke; 2577 s. yasaya uygun olarak vergi mahkemesi nezdinde dava açılmasıdır. Ancak, vergilendirme işleminden doğan anlaşmazlık, bir hukuki ihtilaftan değil de bir maddi hatadan ibaret bulunmakta ise, kanun koyucu pahalı ve uzun olan bu dava yolundan ayrı olarak Vergi Usul Yasasının 116. ila 126. maddelerinde düzenlenen ve vergi literatüründe "Düzeltilme ve Şikayet Müessesesi" denilen bir idari başvuru yolu vazetmiştir. Bu müessesenin işleyebilmesi, başka bir deyişle, bu yola başvurulabilmesi için ortada bir hukuki ihtilaftan ziyade. VUK.nun sözü geçen maddelerinde yazılı olan "vergi Hatası"nın bulunması gerekmektedir. Nitekim anılan yasanın "Vergi Hatalarını Düzeltme" başlığını taşıyan bu bölümünün 116. maddesinde, vergi hatası; vergiye ait hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmış, aynı yasanın 117. maddesinde hesap hataları, 118. maddesinde ise vergilendirme hataları tek tek sayılarak belirlenmiştir. Maddenin 2 nolu bendine göre, mükellefiyette hata; açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması. 3 no"lu bendine göre mevzuda hata ise; açık olarak vergi mevzua girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve ödeme emri ile haciz işlemlerini de içeren tahsilat aşamalarında yapılan vergi hataları hakkında mükelleflerin 30 günlük (ödeme emrine itirazda 7 günlük) dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açmak suretiyle uyuşmazlığı yargı mercii önüne getirmek hakları bulunduğu gibi, önce düzeltme yoluna başvurmak suretiyle vergi hatasının giderilmesini yetkili makamlardan istemek, reddi halinde, gene dava açma sürelerine bağlı kalarak yargı yerlerine başvurmak hakları

da bulunmaktadır. Ancak bu yolun yalnızca vergi hataları yönünden incelemeye tabi olacağı açıktır.

Tarh ve tahakkuk eden bir kamu alacağının cebren tahsil ve takip aşamalarından olan ödeme emrinde yapılmış bir vergilendirme veya hesap hatasının da düzeltme yolu ile giderilmesinin istenebileceği hususunda kuşku bulunmaması gerekir. Bu konuda ödeme emrinin sair vergi işlemlerinden farklı olduğu sonucunu doğuracak herhangi bir görüşe itibar etmek mümkün değildir.

Öte yandan, 213 s. Vergi Usul Yasasının 124. maddesi, "itiraz süresi geçtikten sonra yapılacak düzeltme talepleri" hakkında yapılacak işlemleri göstermekte iken, 2686 s. kanun ile yapılan değişiklikte 124. madde, maddede yer alan "itiraz süresi", "vergi mahkemesinde dava açma süresi" olarak değiştirilmek suretiyle aynen muhafaza edilirken, itiraz süresi içerisinde yapılacak düzeltme talepleri hakkında uygulanacak işlemleri gösteren 123. madde hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.

Sözü geçen maddelerin eski ve yeni metinlerinin birlikte incelenmesinden, vergi mahkemesinde dava açma süresi içerisinde düzeltme talebinde bulunulması ve bu isteğin reddedilmesi halinde doğrudan vergi mahkemesinde dava açılması; dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme isteminde bulunulması ve bu istemin reddi halinde şikayet yolu ile üst merciine başvurulması ve bu merciinin tesis edeceği işleme karşı da 2577 s. yasasının 7. maddesinde yazılı esaslara bağlı olarak dava açılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, vergi ihtilaflarında uyulması gereken vukuunun özel nitelikteki bu hükümleri mevcutken, vergi uyuşmazlıklarına uygulanması tartışmalı olan nitekim özellikle süre hesabında davacıların hak kayıplarına neden olması nedeniyle 4001 s. kanun ile vergi uyuşmazlıkları açısından yürürlükten kaldırıldığı düşünüyorum 2577 s. kanunun 10 ve 11. maddeleri hükümlerinin olayda tartışılmasına gerek bulunmamaktadır.

Bu durumda, uyuşmazlık konusu ödeme emrinin tebliği üzerine 7 günlük dava açma süresi içerisinde istenen düzeltme isteğinin reddi üzerine gene süresinde açılan davanın esası hakkında verilen temyiz konusu mahkeme kararının, olayda süre aşımı bulunduğu gerekçesi ile bozulması yolunda verilen karara katılmıyorum.

Kaynak: DKD. Sayı 92

Telefon: +90 (312) 473 84 23

E-Posta: mts@mevzuattakip.com.tr

Adres: Çetin Emeç Bulvarı Hürriyet Cad. No: 2/12 Çankaya ANKARA