

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2006/124
Karar Sayısı : 2009/146
Karar Günü : 15.10.2009
R.G. Tarih-Sayı :08.01.2010-27456

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Diyarbakır Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin ikinci fıkrasının Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmemesi nedeniyle takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen salınan cezalı tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun itiraz konusu kuralı da içeren 114. maddesi şöyledir:

'Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.

(Ek : 4/12/1985 - 3239/9 md.) (Değişik üçüncü fıkra: 16/7/2004-5228/5 md.) Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

(Değişik : 4/12/1985 - 3239/9 md.) Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.'

B- Dayanılan Anayasa Kuralı

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2. maddesine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince, Tülay TUĞCU, Haşim KILIÇ, Sacit ADALI, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, A. Necmi ÖZLER, Serdar ÖZGÜLDÜR, Şevket APALAK, Serruh KALELİ ve Osman Alifeyyaz PAKSÜT'ün katılımlarıyla 5.9.2006 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine oybirliğiyle karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu Yasa kuralı, dayanan Anayasa kuralı ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Anlam ve Kapsam

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin birinci fıkrasına göre, *'vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar'*. Kuralda, zamanaşımı süresinin işleyebilmesi için vergi alacağının doğumu esas alınmış, zamanaşımı süresinin, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın başından itibaren işlemeye başlayacağı belirtilmiştir.

Kişi ile devlet arasında vergiden kaynaklanan hukuksal ilişki sadece alacak-borç ilişkisi değil aynı zamanda Anayasa'nın 73. maddesinin niteliği gereği bir ödev ilişkisidir. Bu karşılıklı ödev gereği, mükelleflerin yükümlüklerini zamanında, usulüne uygun ve eksiksiz yerine getirmesi, idarenin de vergiyi zamanında tarh, tahakkuk ve tahsil etmesi gerekir. Vergi yasalarının vergiyi bağladığı olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğan vergi alacağı, mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.

213 sayılı Yasa'nın 113. maddesinde vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında sayılan zamanaşımı, *'süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması'* olarak tanımlanmıştır. Kamu yararı düşüncesiyle kabul edilen ve vergi idaresini borçlarını takip etme konusunda dikkatli olmaya yönelttiği gibi disipline de eden ve bu anlamda vergi idaresinin etkinliğini artıran zamanaşımı, mükellefin müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade etmektedir.

213 sayılı Yasa'daki tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi idaresinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona ermektedir. Mükellefe bu süreden sonra vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemez. Verginin eksik tarh edilmesi nedeniyle ikmalen tarhiyata gidilebilmesi, usule aykırılık nedeniyle yargı kararıyla kaldırılan bir verginin yeniden tarh edilebilmesi zamanaşımı süresinin dolmamış olmasına bağlıdır. Zamanaşımı süresinin geçmesiyle artık vergi incelemesi de yapılamayacaktır.

Başvuru konusu, 213 sayılı Yasa'nın zamanaşımı sürelerini düzenleyen 114. maddesinin *'Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder'* şeklindeki ikinci fıkrasıdır.

Vergi hukukunda zamanaşımının durması, yasada sayılan hallerin ortaya çıkması ile zamanaşımı süresinin işlememesini ifade etmektedir. Vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurması zamanaşımı süresini durdurmaktadır. Başvuru, takdir komisyonunda matrah takdiri için kaldığı sürece tarh zamanaşımı işlememektedir. Duran zamanaşımı takdir

komisyonu kararının vergi idaresine gelmesini izleyen günden itibaren durduğu yerden yeniden işlemeye başlamaktadır.

Takdir komisyonunun kuruluşu, üyelerin seçilmesi, görev ve yetkileri 213 sayılı Yasa'nın 72.-75. maddelerinde sayılmış, aynı Yasa'nın 31. maddesinde, takdir komisyonunca belli edilen matrah veya matrah kısmının 'takdir kararı'na bağlanacağı, 32. maddesinde de takdir kararının imza karşılığında vergi dairesine tevdi olunacağı belirtilmiştir.

213 sayılı Yasa'da takdir komisyonlarının çalışma, karara bağlama ve karara bağlanan takdir kararının vergi dairesine tevdi süresi konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. İncelenen kuralda, zamanaşımının hangi nedenle ve ne zaman duracağı, duran zamanaşımı süresinin ne şekilde ve ne zaman işlemeye başlayacağı gösterilmiştir. Kuralın birinci tümcesinde, başvuru vergi dairesine bırakılmış, 'vergi dairesinin matrah takdiri için' takdir komisyonuna başvuracağı belirtilmiş, ikinci tümcesinde ise takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi süresi konusunda açık ve net olarak bir süre belirlenmemiştir. Bir başka deyişle takdir komisyonunun matrah tespit ederek buna ilişkin kararın vergi dairesine gönderilmesinde herhangi bir süre öngörülmemiştir.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Başvuru kararında, takdir komisyonuna tevdi nedeniyle zamanaşımında durmanın süreyle sınırlandırılmamasının idarenin farklı ve keyfi uygulamalarına yol açtığı, takdir komisyonunda geçen sürenin hukukun genel ilkelerinden hak ve nesafet ilkesini zedelediği, zamanaşımı müessesini işlemez hale getirdiği, idarenin geç işleyişinden kaynaklanan gecikme sebebiyle mükelleflerin fazladan gecikme faiziyle karşı karşıya kaldığı, bu nedenle kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin birinci fıkrasında, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiş, itiraz konusu ikinci fıkrasında ise, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımının mezkûr komisyon kararının vergi idaresine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam edeceği öngörülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin en önemli ilkelerinden olan hukuk güvenliği, belirliliği zorunlu kılar. 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.

Zamanaşımı, alacak hakkının, belirli bir süre kullanılmaması nedeniyle 'dava edilebilme' niteliğinden yoksun kalınmasını ifade eder; sürüp giden eylemli durumu, kesin ve dokunulmaz hukuki duruma çeviren bir kurumdur. Yasakoyucu, zamanaşımının amacını gözönünde tutarak olayın niteliği ve önemi ile borçlu ve alacaklıların durumuna göre uygun göreceği zamanaşımı sürelerini öngörürken hukukun genel esaslarına ve özellikle Anayasa'nın ilkelerine bağlı kalmak zorundadır.

Vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konusunda itici bir güç olan zamanaşımı, vergilendirmenin temel öğeleri arasındadır ve süre geçmesi

suretiyle vergi alacağının kalkması sonucunu doğurur. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden olan zamanaşımının da yasalarla belirlenmesi gerekir.

İtiraz konusu kuralda, vergi dairesince takdir komisyonuna başvuru yapıldıktan sonra matrahın tespiti, buna ilişkin kararın oluşturulması ve kararın gönderilmesinde bir süre öngörülmemekte, çalışma süresi tamamen komisyonun takdirine kalmaktadır. Ancak, zamanaşımının durmasının süreyle sınırlandırılmaması, vergi mükellefleri yönünden uygulamada keyfiliğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek niteliktedir.

Verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.

İtiraz konusu kuralın ikinci tümcesinde, duran zamanaşımının işlemeye başlaması, ilgili takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiine bağlanmıştır. Takdir komisyonu kararının tevdi, bu komisyonun çalışma ve kararını oluşturarak tamamlama süresine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu durum, duran zamanaşımının yeniden işlemeye başlama süresini, yükümlü yönünden öngörülemez hale getirmektedir.

Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makul ve adil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabilir.

Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

Şevket APALAK bu görüşe katılmamıştır.

VI- İPTAL KARARININ YÜRÜRLÜĞE GİRECEĞİ GÜN SORUNU

Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasında, 'Kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez' denilmekte, Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü fıkrasında da bu kural tekrarlanmaktadır. Maddenin beşinci fıkrasında ise, Anayasa Mahkemesi'nin, iptal

Esas Sayısı : 2006/124
Karar Sayısı : 2009/146

halinde meydana gelecek hukuksal boşluğu kamu düzenini tehdit veya kamu yararını ihlâl edici mahiyette görmesi halinde yukarıdaki fıkra hükmünü uygulayacağı belirtilmiştir.

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin ikinci fıkrasının iptaline karar verilmesinin doğuracağı hukuksal boşluk, kamu yararını ihlal edici nitelikte olduğundan gerekli düzenlemelerin yapılması amacıyla iptal kararının, Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.

VII- SONUÇ

A- 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin ikinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Şevket APALAK'ın karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

B- İptal edilen fıkranın doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince İPTAL HÜKMÜNÜN, KARARIN RESMÎ GAZETE'DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK ALTI AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE, OYBİRLİĞİYLE,

15.10.2009 gününde karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Haşim KILIÇ	Osman Alifeyyaz PAKSÜT	Fulya KANTARCIOĞLU

Üye	Üye	Üye
Ahmet AKYALÇIN	Mehmet ERTEN	Mustafa YILDIRIM

Üye	Üye	Üye
Cafer ŞAT	Serdar ÖZGÜLDÜR	Şevket APALAK

Üye

Serruh KALELİ

Üye

Zehra Ayla PERKTAŞ

AZLIK OYU

Anayasa'nın 123. maddesinde idarenin kuruluş ve görevlerinin merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanacağı belirtilmiştir. Bu hükme göre, merkezdeki yönetimin, yerinden yönetim dışında kapsamlı ve ayrı özellikler içeren yapısı bulunmaktadır. Merkezden yönetim içinde sıralı bir silsile ve disiplinle idari uğraş kendini göstermektedir. Ancak merkezi idareyle bağlantılı ve o kapsamda görülen kimi farklı yapılanmalar da izlenmektedir. Bu yapılanmalarda silsile sıralaması, başka bir deyişle amir-memur konumu söz konusu olmamakta, merkezi yönetim içinde bir yerinden yönetim görünümü kendini göstermektedir. Üst amirin buyruğunun geçerli olmadığı böylesi kuruluşların kararlarına karşı merkezi idareye yargı yolu öngörülmektedir. Merkezi idaredeki birimlerin birbirlerine karşı dava açmaları olanaksız olmasına karşın, merkezde yer alan içteki yerinden yönetim yapılanmalarının işlemlerine karşı idarece dava açabilme olgusu, bu yerler yönünden farklı ölçütleri ve bakışları gündeme getirmektedir.

Beyan ilkesine dayanan vergi sistemimizde beyandaki eksikliklerin somut verilerle saptanmasıyla ortaya çıkan ek salım dışında, kimi yasal durumlarda vergi idaresinin kendiliğinden yapacağı vergi tarhiyatları söz konusu olacaktır. Resen takdir olarak isimlendirilen ikinci yöntemde olası sakıncaları gidermek için vergiye esas olacak matrahın saptanması başka bir birime bırakılmaktadır. Kamu görevlisi olmayan kimi kişileri de içinde barındıran takdir komisyonu yukarıda sözü edilen özel bir oluşumdur. Yapacağı belirlemelerle saptayacağı takdirler yükümlü veya idare tarafından yargıya götürülebilecektir. Bu olgu, vergi idaresi ile takdir komisyonlarının farklı ve özel yapılanmaları olduğunun açık göstergesidir.

Vergi salımı ve tahsiliyle sorumlu bir kamu idaresi olan vergi yönetimi ancak kendi görev ve işlevleri kapsamındaki vergi işlemlerinden sorumlu tutulabilir. Yükümlüleri korumayı ve aksamaların zaman içinde sonuçlanmasını amaçlayan vergideki zamanaşımı kurumu da bu kapsamda vergi idaresini bağlar. Takdir komisyonlarına vergi matrahının belirlenmesi için

yapılacak başvurularda vergi idaresinin görevi kesilmekte, kendi kararları yönünden özgür bir birimin işlevi başlamaktadır. Takdir komisyonları vergi işlemlerini başlatan salan ve tebliğ eden bir idare olmadığından, görevleri bunlar dışında gelişir. Gerçekten de vergi alacağının doğduğu yılı izleyen beş yıl içinde tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğraması konusunda egemen olan ölçüt 'tebliğ' olgusu olduğuna, tebliğ de vergi idaresinin göreviyle ilgili bulunduğu göre, vergi dairesinin görevinin kesildiği zamanda, zamanaşımın da kesilmesi doğal bir hukuksal sonuçtur. Kararlarının vergi dairesine imzayla teslim edilmesi, her iki işlevin yapısal ayrılığını ve işlemlerinin farklı hukuksal sonuçlar oluşturacağının başka göstergeleridir. Takdir komisyonlarına karar verme süresinin tanınmamış olması, vergi görevinin akışındaki tutarlılığı da etkilemeyecektir. Dahası itiraza konu kural zamanaşımın kesilmesiyle ilgili olduğundan, takdir komisyonunun karar süreciyle ilgili yaklaşımlar incelenen kuralın değil, matrah takdir sürecini sınırlandırmama yolundaki eksik düzenlemenin eleştirileri olabilir. Buna göre vergileme akışının özelliği karşısında, idari yapılanma ve görevlerin doğal sonucu olan kuralda Anayasa'nın 123. maddesine aykırılık bulunmamaktadır.

Öte yandan, kural, herkesin mali gücüne karşı vergi ödemesini zorunlu kılan Anayasa'nın 73. maddesiyle de tam uyum içinde olduğu gibi hukuk devletine aykırılığı da söz konusu değildir. Çünkü zamanaşımına ilişkin kural açık, belirgin ve somuttur. Kuralın öngördüğü zamanaşımı verginin tebliği, yani vergi idaresinin işleviyle bağlantılı olduğundan, başka bir konumu olan takdir komisyonuna ilişkin olarak zamanaşımı kurumunun kapsamını genişletmek, bu haliyle zamanaşımı kurumunun söz ve özüyle ördüğü yapının amaç ve felsefesiyle bağdaşmayacaktır.

Bu nedenlerle davanın reddi gerekeceği oyuyla karara karşıyım.

Üye

Şevket APALAK