

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2011/38
Karar Sayısı : 2012/89
Karar Günü : 31.5.2012
R.G. Tarih-Sayı : 13.10.2012-28440

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Bursa 2.Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3.4.2002 günlü, 4751 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile değiştirilen mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının üçüncü paragrafında yer alan *'Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler.'* cümlesinin, Anayasa'nın 2., 36. ve 125. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Sahibi olduğu arsanın emlak vergisinin dayanağı olan takdir komisyonu kararının yürürlüğünün durdurulması ve iptali için açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanaatine varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İptali İstenilen Yasa Kuralı

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3.4.2002 günlü, 4751 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile değiştirilen ve dava konusu kuralı da içeren Mükerrer 49. maddesi şöyledir:

'Emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı ve kesinleşmesi:

Mükerrer Madde 49- (Değişik: 3/4/2002-4751/1 md.)

a) Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 29. maddesi hükmü ile aynı Kanunun 31. maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmî Gazete ile ilân eder.

Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmî Gazete ile ilânını izleyen onbeş gün içinde Danıştay'da dava açabilir.

b) Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlâk Vergisi Kanununun 33. maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy

muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir.

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekalet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır.

Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir.

Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilân edilir.

Bakanlar Kurulu bu fıkra da yer alan dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkilidir.

c) Yukarıdaki fıkralara göre, Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının onbeş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılır. Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır.

d) (a) ve (b) fıkralarındaki bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile arsalar ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin süreleri gerektiği ölçüde kısaltmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.'

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2., 36. ve 125. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca Serruh KALELİ, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, Fettah OTO, Serdar ÖZGÜLDÜR, Zehra Ayla PERKTAŞ, Recep KÖMÜRCÜ, Alparslan ALTAN, Engin YILDIRIM, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI ve Erdal TERCAN'ın katılımlarıyla 28.4.2011 günü yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, oybirliğiyle karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, Anayasa Mahkemesi Raportörü Melek ACU tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu yasa kuralı, dayanılan Anayasa kuralları ve

bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

Başvuru kararında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 49. maddesinin (b) fıkrasının üçüncü pragrafi gereğince emlak vergisi tahakkuk ettirilmesine dair işlemin, dayanağı asgari ölçü birim tespitine ilişkin takdir komisyonu kararına karşı emlak vergisi mükelleflerine dava açma hakkı tanımayan itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 2., 36. ve 125. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun iptali istenilen 49. maddesinde emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı, kesinleşmesi ve takdir komisyonları kararlarına karşı kimlerin yargı yoluna başvurabilecekleri düzenlenmiştir. Buna göre maddede takdir komisyonlarının kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açma haklarının bulunmasına rağmen emlak vergisini ödeyecek olan mükelleflerin dava açma hakkının bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

Anayasa'nın hak arama hürriyetini düzenleyen 36. maddesinin birinci fıkrasında *'Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.'* denilerek yargı mercilerine davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin en etkili ve güvenceli yolu, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir. Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması hak arama özgürlüğünün bir gereğidir.

Kanun koyucu itiraz konusu kural ile, takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı vergi mükellefi olan ve olaydan doğrudan etkilenebilecek kişilere dava açma hakkı verilmemekte sadece yasada değinilen kurum ve kuruluşları harekete geçirerek, asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer tespitlerine karşı dava açılabilmesi imkanı tanınmaktadır. Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Kural Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırı görülerek iptal edildiğinden, Anayasa'nın 125. maddesi yönünden incelenmemiştir.

Muammer TOPAL bu görüşe katılmamıştır.

Serruh KALELİ bu görüşe ek gerekçeyle katılmıştır.

VI- SONUÇ

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 3.4.2002 günlü, 4751 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle değiştirilen Mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının üçüncü paragrafının 'Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler.' biçimindeki birinci cümlesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Muammer TOPAL'ın karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA, 31.5.2012 gününde karar verildi.

Başkan

Haşim KILIÇ

Başkanvekili

Serruh KALELİ

Başkanvekili

Alparslan ALTAN

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU

Üye

Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye

Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye

Zehra Ayla PERKTAŞ

Üye

Recep KÖMÜRCÜ

Üye

Burhan ÜSTÜN

Üye

Engin YILDIRIM

Üye

Nuri NECİPOĞLU

Üye

Hicabi DURSUN

Üye

Celal Mümtaz AKINCI

Üye

Erdal TERCAN

Üye

Muammer TOPAL

Üye

Zühtü ARSLAN

EK GEREKÇE

Mahkememiz itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırı olduğu, 125. maddesi yönünden incelemeye gerek görülmediği nedenleri ile iptal hükmü kurmuş ise de, iptal gerekçeleri arasında Anayasa'nın 125. maddesinin de bulunması gerektiği nedeniyle karara ek gerekçe ile katılmıştır.

Anayasa'nın 125. maddesi idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı yoluna açık olması zorunluluğunu getirdiğinden, anayasada sayılan ayırık durumlar dışında idarenin eylem ve işlemlerinin kimi kişi ya da kurum yönünden yargı denetimine kapatma sonucu doğuracak yasal düzenleme Anayasa'nın 125. maddesi birinci fıkrası hükmüne açık aykırılık teşkil edecektir. Düzenlemede 'takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin yapacakları takdir kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler' cümlesi idarenin işlemine karşı yargı yolunun açık tutuyor gibi gözüktüğü de, dava açabilecekler arasında işlemin muhatabı ihtilafda menfaatlar olan, verginin muhatabı mükellef kişiler yönünden İDARENİN BU İŞLEM VE EYLEMİNİ yargı denetimine KAPATTIĞI AÇIKTIR. Açıklık ifadesi kamu-özel ayrımı yapılmaksızın 'herhangi' kimselere değil 'herkese' karşı açık olmayı ifade eder.

Demokratik hukuk devletinde kamu gücüne karşı zayıf bireyin etkin ve genel denetim ile hukuki korunma olanaklarından, güvence alanlarının genişletilmesi yönünde yararlandırılması gerekir iken itiraz konusu idari işlemin denetlenmesine kimi kişiler yönünden sınırlama getiren kural ile birey yönünden hak arama özgürlüğü yolu kapatılmakla birlikte idare yönünden de bizzat idari işleminin denetlenmesi de engellenmiş olup düzenleme Anayasa'nın 36. maddesi yanında Anayasa'nın 125. maddesine de birlikte aykırılık taşır. Demokratik hukuk devletinde idari işleminin denetiminin asıl, Anayasal istisna olmadığı durumlarda ise bunu engelleyen itiraz konusu kural gibi düzenlemelerinde Anayasa'nın 125. maddesine aykırı

olmadığı ya da ilgisi bulunmadığını söylemeye olanak yoktur. İdarenin kimi işlemlerinin kişi hukukunu etkilemeye başladığı andan itibaren yargı denetimine kapatılamayacağı dikkate alındığında (Anayasa Mahkemesi'nin 21.9.1995 tarih E.1995/96, K.1995/46) kimileri yönünden de kapatılamayacağı açıktır. Anayasa'nın 125. maddesinde yer alan kuralın yönetimin kamu hukuku ya da özel hukuk alanına giren tüm eylem ve işlemlerini kapsadığı açık olduğunda mahkemenin itiraz konusu kuralı 125. maddesi yönünden incelememiş olması esasında bir eksikliktir.

Başkanvekili

Serruh KALELİ

KARŞIOY GEREKÇESİ

İtiraz konusu düzenlemede 'Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler.' hükmü yer almaktadır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesinin 3/d bendinde, dilekçelerin idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı yönünden inceleneceği; 15. maddesinin 1/b bendinde ise, anılan maddenin 3/d bendinde yazılı halde davanın reddine karar verileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan kurala göre idari yargıda, idarenin kamu gücüne dayanarak yaptığı tek taraflı, kişilerin hukukunu etkileyen, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerinin idari davaya konu olabileceği kabul edilmektedir. Vergi uyumsuzluklarında kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler ise, ihbarname veya ödeme emri tebliği, tahakkuk fişi kesilmesi veya vergi tevkifatı yapılması gibi işlemlerdir. Bu durumda, vergi dairelerinin, idari işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamalarının idari davaya konu teşkil edeceğinde kuşku yoktur.

Bu bağlamda, ihbarname ve dayanağı olan takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalarda takdir komisyonu kararının esasının incelenmesi gerekmektedir ki, bu durum zaten Danıştay vergi dava dairelerinin içtihatlarındandır.

İtiraz konusu kuralda ise kanunkoyucu, emlak vergisi ile ilgili karar ve işlemlerin tek tek mükelleflere tebliğinin zorluğunu ve bunlar tarafından açılacak dava sayısının idari yargı yerlerinin kaldırabileceklerinden çok fazla olacağını göz önünde bulundurarak, bu kararların, mükellefleri temsil ettikleri varsayılan kurum, teşekkül ve muhtarlıklara tebliğini, davanın da bunlar tarafından açılabilceğini düzenlemiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, dava konusu düzenleme ile, anılan kanun hükmü ve idari yargı ilkelerine göre dava konusu edilemeyen takdir komisyonu kararlarına karşı,

içeriği emlak vergisine ilişkin olmak kaydıyla, düzenlemede belirtilen kuruluşlarla sınırlı olarak dava açma imkanı getirilmiştir. Bu duruma göre, mükelleflerin anılan komisyon kararlarına karşı dava açması Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından sonra da mümkün görülmemektedir. Mükelleflerin emlak vergisine ve dayanağı takdir komisyonu kararına karşı dava açabilmesi ise, düzenlemenin iptalinden önce de idari yargının genel ilkelerine göre mevcuttur. Dolayısıyla iptal kararı dava açma hakkını genişletmemiş, mükelleflere dava açma hakkı yolunda yeni imkanlar sağlamamıştır. Çünkü itiraza konu düzenleme dava açma hakkını kısıtlamamakta, aksine, kamu yararına, düzenlemede yer verilen kuruluşlara, mükelleflere tanınmayan dava açma hakkını tanımaktadır. Bu nedenle düzenlemenin Anayasa'nın 2., 36. ve 125. maddelerine aykırı bir yönü bulunmamaktadır.

Yine dava konusu düzenlemenin iptali istemiyle açılan davada Anayasa Mahkemesi'nin 19.3.1987 günlü, E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararında; 'Bu metinden açıkça anlaşıldığı gibi takdir komisyonlarının kararlarına karşı, Emlak Vergisi mükelleflerine doğrudan bir dava hakkı tanınmamıştır. Ancak, bu durumun, dilekçede öne sürüldüğü gibi Anayasa'nın 'hak arama hürriyeti'ni düzenleyen 36. maddesinin birinci fıkrasına, dilekçede değinilmediği halde söz konusu iddia ile ilgili olan ve gerekçe ile bağlı olmayan mahkememizin re'sen dikkate aldığı 'idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır' diyen Anayasa'nın 125. maddesinin birinci fıkrasına aykırı bir yönü yoktur. Çünkü, mükellefin dava hakkı; takdir komisyonlarının kesinleşen asgari arsa ve arazi birim değerleri üzerinden vergi tarhiyatı yapılıp, mükellefe tebliğ edildikten sonraki aşamada mevcuttur. Her ne kadar beyan sahibinin beyan ettiği matraha itirazı söz konusu değilse de, asgari ölçüdeki beyanın, ihtirazi kayıtla verilmesi mümkün olduğu gibi, asgari ölçünün altında beyanda bulunmayı engelleyen bir hüküm yoktur. Söz konusu madde ile takdir komisyonlarının kararlarına karşı mükellefe doğrudan itiraz ve dava açma hakkı tanınmaması, milyonlarca mükellefi bulunan Emlak Vergisi'nin tahakkuk ve tahsilini mümkün kılmak amacına yöneliktir. Verginin tarh edilip tebliğinden sonra, mükellefin takdir komisyonu kararlarını da kapsayan dava hakkı doğmaktadır. Bu nedenle söz konusu fıkranın ikinci bendinin Anayasa'nın 36. ve 125. maddelerine aykırı bir yönü yoktur' gerekçesiyle, söz konusu maddenin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin reddine karar verilmiştir.

Takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı, vergi mükellefi olan ve olaydan doğrudan etkilenen kişilere dava açma yetkisinin tanınmaması, anılan kararda da belirtildiği gibi, komisyonların kesinleşen asgari arsa ve arazi birim değerleri üzerinden vergi tarhiyatı yapılıp, mükellefe tebliğ edilmesinden sonra komisyon kararı ile birlikte dava açılmasına ve açılan davaya bakılmasına engel değildir.

Açıklanan nedenlerle, kuralın mükellefin hak arama hürriyetini engelleyen, mükellefe yargı yolunu kapatan bir niteliğinin bulunmadığı ve yasakoyucunun takdir hakkı çerçevesinde getirildiği anlaşıldığından, düzenlemenin iptali yönündeki karara katılmıyorum.

Üye

Muammer TOPAL