

SİRKÜLER
Sayı: 2012/179

İstanbul, 30.07.2012
Ref:4/179

Konu:

VERGİ USUL KANUNU’NUN 114. MADDESİNDE 6009 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEMELERİN YÜRÜRLÜK TARİHİNE DAİR ANAYASA MAHKEMESİ İPTAL KARARI YAYINLANMIŞTIR

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi tarafından, 23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Kanununun 62. maddesinin (d) bendinde yer alan “...1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere...” ibaresinin, bu bentte yer alan 8. ve 16. maddeler yönünden Anayasa’nın 2. maddesine aykırılığı savıyla Anayasa Mahkemesinde iptal istemli dava açılmıştır.

01.08.2010 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 6009 sayılı Kanun ile V.U.K.’nun 114. Maddesinde yapılan değişikliklere dair 05.08.2010 tarihli ve 2010/103 sayılı sirkülerimizde açıklamalara yer vermiştik.

6009 sayılı Kanun’un 8 ve 16’ncı maddeleri ile V.U.K.’nda yapılan değişiklikler aşağıdaki gibidir:

MADDE 8- 213 sayılı Kanununun 114 üncü maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Su kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.”

MADDE 16- 213 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 28- 1/1/2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olup, komisyonca takdir edilen matrah üzerinden 31/12/2012 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Bu hüküm, 374’üncü maddede yer alan ceza kesmede zamanaşımı açısından da uygulanır.”

6009 sayılı Kanun 01.08.2010 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmasına rağmen kanunun yürürlük maddesinde yer verilen ayrı bir düzenleme ile yukarıdaki maddeler 01.07.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmişti.

Anayasa Mahkemesi, 01.07.2010 olarak tespit edilen tarihi, kanunların geriye yürütülmesi olarak kabul etmiş ve anayasa aykırı bularak yürürlük tarihini iptal etmiştir.

Bu iptal kararı 6009 sayılı Kanunun 8. ve 16. Maddelerinin iptali olmayıp, söz konusu maddelerin 01.07.2010 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesine dair ifadenin iptalidir. Bu durumda V.U.K.'nun 114. Maddesinde yapılan söz konusu düzenlemeler 6009 sayılı Kanunun yayın tarihi olan 01.08.2010 günü yürürlüğe girmiş olmaktadır.

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

26.01.2012 tarih ve E.2011/74 – K.2012/15 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2011/74

Karar Sayısı : 2012/15

Karar Günü : 26.1.2012

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: İstanbul 2. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 62. maddesinin (d) bendinde yer alan "...1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere..." ibaresinin, bu bentte yer alan 8. ve 16. maddeler yönünden Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Davacı tarafından; hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun re'sen tarha ilişkin hükümleri çerçevesinde takdir komisyonu tarafından belirlenen matrah üzerinden yapılan vergi ziyai cezalı gelir vergisi tarhiyatının iptali istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"...

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde düzenlenen tarih ve tebliğ zamanaşımının takdir komisyonuna havale edilmesi üzerine duracağına ilişkin yasa hükmünün Anayasa Mahkemesinin yukarıda değinilen kararı ile iptal edilmesi üzerine, 6009 sayılı Kanunun anılan hükümleri ile konunun yeniden düzenlendiği, takdir komisyonuna havale edilen mükellefler için zamanaşımının en fazla bir yıl süre ile duracağı, bir yılın sonunda zamanaşımı süresinin kaldığı yerden tekrar işlemeye başlayacağı yolunda hüküm tesis edildiği görülmektedir. Ancak, Anayasa Mahkemesi kararının 15.10.2009 tarihini taşımaması, kararın içeriğinde iptal hükmünün altı ay sonra yürürlüğe gireceğine hükmedilmesi ve bu kararın da gerekçeli olarak 08.01.2010 tarihinde yayımlanmasına rağmen; iptal kararı üzerine konuyla ilgili yapılan yasal düzenleme 01.08.2010 tarihinde yayımlanıp, bu tarihte yürürlüğe girmiştir. Yine, Kanunun 62. maddesi uyarınca 01.07.2010 tarihinden itibaren geçerli olacağına hükmedilmekle beraber, söz konusu Kanunun 16. maddesi ile 213 sayılı Kanuna eklenen geçici 28. maddeyle 01.01.2005 tarihinden önceye ait olup, 31.12.2012'ye kadar tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağına ilişkin özel bir hükme yer verilmiştir.

Bu noktada 6009 sayılı Kanunun 62. maddesinde "1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere" ifadesiyle konuya ilişkin 8. ve 16. madde hükümlerinin, vergi hukuku noktasında ne anlam ifade ettiği önem kazanacak ve konunun bu açıdan ele alınıp tartışılması gerekecektir. Bu kapsamda dikkat edilmesi gereken en temel husus, konuyla ilgili yasa hükümlerinin Kanunun da işaret ettiği gibi yayımı tarihinde, yani 01.08.2010'da yürürlüğe girecek olmasıdır. Böylece itiraza konu kanun kuralı ile henüz yürürlükte olmayan bir Kanun hükmünün geçmişe yürütülmesi söz konusu olacaktır. Böylece, bu düşünce, ilkesel olarak vergi hukukunda kabul edilmeyen "kanunlarının gerçek anlamda geriye yürütülmesi" suretiyle, hem oluşan müktesep hakların zedelenmesine neden olacak, hem de hukukun genel ilkelerinden olan "hukuki güvenlik ilkesi" ile bağdaşmayacaktır. Dolayısıyla, olaya ilişkin söz konusu yasa maddelerinin yürürlük kazandığı 08.01.2010 tarihinden sonra hukuki sonuçlarını doğurmaya başlaması hukuk devleti olmanın en temel gerekliliklerinden birisidir.

Bilindiği gibi parlamenter demokrasilerde en temel karar organı Yasama meclisidir. Kural olarak Yasama organının bir konu hakkında harekete geçip serdettiği pozitif iradesi yeni bir hukuki durumun inşasına sebep olurken bazen konuyla ilgili harekete geçmeyerak sergilediği negatif irade de hukuki sonuçlar doğurabilmektedir. Anayasa Mahkemesince verilen iptal ve kararın yürürlük tarihinin ertelenmesi kararlarına karşı Yasama Organınca sergilenen hareketsiz durum buna en güzel örnektir.

Bu kapsamda; vergi hukukumuzda kamu düzeninden sayılan ve vergide kararlılığın göstergesi olarak kabul edilen zamanaşımı müessesesi 213 sayılı Kanunun 114/1. maddesinde genel kural olarak düzenlenmiştir. Ancak bu genel kurala aynı maddenin 2. fıkrasında takdir komisyonuna sevk edilen mükellefler hakkında zaman aşımının duracağına ilişkin istisnai bir hüküm getirilmişti. Bu hükmün Anayasa Mahkemesi tarafından yukarıda belirtilen kararı ile iptal edilmesi üzerine 213 sayılı Kanunun 114/1. maddesinde belirlenen genel kuralın uygulanmasına anılan Mahkeme tarafından konulan altı aylık sürenin dışında hukuken hiç bir engel bulunmamaktaydı. Bu süre de 08.07.2010 tarihinde dolmuş ve bu tarih itibarıyla yasal düzenleme yapılmamıştı. Böylece 09.07.2010 tarihi itibarıyla genel zamanaşımı kuralının uygulanmasına engel olacak hiç bir hukuki durum bulunmadığından bu tarih itibarıyla 2004 ve daha öncesi dönemlere ait vergiler takdir komisyonuna sevk edilmiş olsalar bile "tarh zamanaşımı"na uğramıştır.

Bununla birlikte konuyla ilgili 23.07.2010 tarihinde 6009 sayılı Kanunla yukarıda değinilen yasal düzenlemeler yapılmış ve söz konusu düzenlemeler 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak itiraza konu kanun kuralı ile 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren ve takdir komisyonuna havale edilmiş mükelleflerin vergi yükümlülükleri ile ilgili zaman aşımının oluşmasını engellemek veya oluşan zaman aşımını ortadan kaldırmak noktasında düzenlemeleri ihtiva eden 6009 sayılı Kanunun 8. ve 16. maddelerini geçmişe yürütülme suretiyle 09.07.2010 tarihi itibarıyla ilgilileri hakkında oluşan bir nevi müktesep hak niteliğinde olan (zaman aşımı) hukuki

durum ortadan kaldırılmıştır. Bu da yukarıda değinilen Anayasanın 2. maddesinin belirtilen hukuk devleti (hukuki güvenlik) ilkesine açık aykırılık teşkil etmektedir.

Bu durumda; 6009 sayılı Kanunun 62. maddesinde (d) bendinde yer alan “1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere” ifadesinin Anayasanın 2. maddesine aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.

Nitekim Anayasa Mahkemesi, vergi ve benzeri borçların tahsili noktasında kanunlarının mükelleflerin aleyhine geçmişe etkili bir şekilde uygulanmasına olanak tanıyan 5766 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin 28.4.2011 günlü, E. 2009/39, K. 2011/68 sayılı kararı ile iptaline karar vermiş ve 28.4.2011 günlü, E. 2009/39, K. 2011/23 sayılı kararı ile ilgili hükmün yürürlüğünün durdurulmasına hükmetmiştir.

Açıklanan nedenlerle, Anayasa'nın 152. maddesi kapsamında, bir davaya bakmakta olan mahkemenin, o dava sebebi ile uygulanacak bir kanun hükmünün Anayasaya aykırı olduğu kanısına götüren görüşünü açıklayan kararı ile Anayasa Mahkemesine başvurusunu düzenleyen 6216 sayılı Kanunun 40. maddesinin 1.fıkrası uyarınca; 6009 sayılı Kanunun yürürlük maddesi olan 62. maddesinin (d) bendinde, yer alan “01/07/2010 tarihinden geçerli olmak üzere” ibaresinin Anayasanın 2. maddesine aykırı olduğu gerekçesi ile iptali için re'sen Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, dosyadaki belge örneklerinin onaylanıp dizi pusulasına bağlanarak Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine, Yüksek Mahkemeye bir karar verilinceye kadar veya dosyanın mahkemeye gidişinden itibaren beş aylık sürenin dolmasına kadar davanın bekletilmesine, 25/05/2011 tarihinde karar verildi.”

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un itiraz konusu ibareyi de içeren 62. maddesi şöyledir:

“Bu Kanunun;

- a) 2 nci ve 56 ncı maddeleri yayımını izleyen aybaşında,
 - b) 3 üncü, 6 ncı ve 60 ncı maddeleri 1/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
 - c) 4 üncü maddesi 1/10/2010 tarihinde,
 - ç) 5 inci maddesi 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde,
 - d) 8 inci, 16 ncı ve geçici 5 inci maddeleri 1/7/2010 **tarihinden geçerli olmak üzere** yayımı tarihinde,
 - e) 9 uncu ve 13 üncü maddeleri 1/1/2011 tarihinde,
 - f) 45 inci maddesi 30/6/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
 - g) 57 ncı maddesi 15/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
 - ğ) Diğer hükümleri yayımı tarihinde,
- yürürlüğe girer.”

B- İlgili Görülen Yasa Kuralları

6009 sayılı Kanun'un 8. ve 16. maddeleri şöyledir:

1- “213 sayılı Kanunun 114 üncü maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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 kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.”

2- “213 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 28- 1/1/2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olup, komisyonca takdir edilen matrah üzerinden 31/12/2012 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Bu hüküm, 374 üncü maddede yer alan ceza kesmede zamanaşımı açısından da uygulanır.”

C- Dayanılan Anayasa Kuralı

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2. maddesine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi hükmü uyarınca Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Fettah OTO, Serdar ÖZGÜLDÜR, Recep KÖMÜRCÜ, Alparslan ALTAN, Engin YILDIRIM, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI ve Erdal TERCAN'ın katılımlarıyla yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, OYBİRLİĞİYLE, 22.9.2011 gününde karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

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

Başvuru kararında, vergi hukukumuzda zamanaşımı müessesesinin kamu düzeninden sayıldığı, olayda 6009 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce 2004 ve daha öncesine ait vergi borçlarının tarh zamanaşımına uğramasına rağmen 6009 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin bir kısmının geriye yürütülmesi suretiyle zamanaşımı

nedeniyle ortadan kalkmış olan vergi borçlarının tekrar canlandırıldığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu kuralda, başvuruda bulunan vergi mahkemesindeki davada uygulanacak olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde dikkate alınacak zamanaşımı sürelerini düzenleyen bazı maddelerinin değiştirilmesine dair 6009 sayılı Kanun'un 8. ve 16. maddeleri ile 5838 sayılı Kanun'un bazı maddelerinin değiştirilmesine ilişkin geçici 5. maddesinin 6009 sayılı Kanun'un yürürlük tarihinden farklı olarak daha önceki bir tarihten (1.7.2010) geçerli olmak üzere yürürlüğe girmesi öngörülmektedir.

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.

Hukuk devletinin sağlamakta yükümlü olduğu hukuk güvenliği, ilke olarak kanunların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu ilke uyarınca, kamu yararı, kamu düzeni, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında sonradan çıkan bir kanun yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz. Vergi alanındaki düzenlemeler de kanunlarla gerçekleştirildiğinden, geriye yürümezlik vergi kanunları için de doğal bir zorunluluktur.

6009 sayılı Kanun'un 62. maddesindeki iptali istenen ibare yönünden durum incelendiğinde, Kanun'un, 23.7.2010'da kabul edilmiş olmasına karşın, kimi maddelerinin 1.1.2010, 15.1.2010 ve 30.6.2010 günlerinden; 8., 16. ve geçici 5. maddelerinin ise 1.7.2010 gününden geçerli olmak üzere uygulanacağı anlaşılmaktadır.

İtiraz konusu ibareyle yürürlük tarihi belirlenen 8. ve 16. maddelerle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucunda, 6009 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte zamanaşımına uğramış 1.1.2005 tarihinden önceki döneme ilişkin vergi borçlarının yeniden canlandırılması suretiyle Kanun hükümleri geriye yürütülmüş olmaktadır.

Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde gerekli kaynağın elde edilmesi adına vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsili için hukuki düzenlemeler ve ayrıcalıklı yetkilerle kolaylık ve hızlilik sağlanmasının doğal olduğu kabul edilmekle birlikte bu konuda bireylerin hakları ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hukuk devletinin bir gereğidir.

Düzenlemeden beklenen kamu yararının, vergi borçlarının zamanaşımına uğramasını önleyerek daha yüksek oranda tahsilâtın sağlanması olduğu anlaşılmaktadır. Buna karşılık mükelleflerin, zamanaşımına uğramış vergi borçlarından sorumlu tutulmaları, diğer bir anlatımla zamanaşımına uğramış borçların yeniden canlandırılması hukuka olan güven duygusunu zedeler ve hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmaz.

6009 sayılı Kanun'un 62. maddesinin (d) bendinde yer alan ibare ile getirilen düzenlemenin, mükelleflerin sorumluluklarını geçmişe dönük olarak artırması ve zamanaşımına uğramış vergi borçlarını canlandırması hukuk kurallarının geriye yürütülmesi anlamına gelmekte ve Anayasa'da yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, 6009 sayılı Kanun'un 62. maddesinin (d) bendinde yer alan 8. ve 16. maddeler yönünden Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

VI- SONUÇ

23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 62. maddesinin (d) bendinde yer alan "... 1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere ..." ibaresinin, bu bentte yer alan 8. ve 16. maddeler yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, 26.1.2012 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Haşim KILIÇ

Başkanvekili
Serruh KALELİ

Başkanvekili
Alparslan ALTAN

Üye
Fulya KANTARCIOĞLU

Üye
Mehmet ERTEN

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