

Anayasa Mahkemesi'nin Vergi ve Matrah Artırımına İlişkin Kararının Ölçülülük İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi^(*)

Evaluation of the Constitutional Court's Decision on Tax and Tax Base Increase in Terms of the Principle of Proportionality

Arş. Gör. Sinan Can AVCİ^(**)

Öz

Son yıllarda vergi ve matrah artırımına yönelik pek çok yasal düzenleme yapılmış ve bunlar arasında yer alan 7143 Sayılı Kanunla, matrah artırımdan yararlanan ancak ödeme koşullarını yerine getirmeyen mükellefler hakkında takip işlemleri yanında vergi incelemesinin de yapılabileceğine ilişkin hüküm ilk kez getirilmiştir. Söz konusu hükmün Anayasa'nın 2, 10. ve 73. maddelerine aykırılık oluşturması nedeniyle somut norm denetimi yolu ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Mahkeme, mükerrer vergilendirme ihtimali halinde mevcut usulü güvenceleri yeterli görerek ödemede kusuru bulunan mükellef hakkında vergi incelemesi yapılmasında ölçülülüğe aykırı bir yön bulmamıştır. Bu çalışmada, 7143 Sayılı Kanun'un vergi ve matrah artırımına ilişkin hükümleri ve Anayasa Mahkemesi'nin bu düzenlemeye dair kararı incelenmiştir. Kanunda öngörülen iki ayrı önlemin mükelleflere külfet yükleyip yüklenmediği meselesi, mülkiyet hakkı ve ölçülülük ilkesi ışığında değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler

Vergi ve Matrah Artırımı, Mülkiyet Hakkı, Ölçülülük, Mükerrer Vergilendirme, Gecikme Zammı.

Abstract

In recent years, many legal arrangements have been made for tax and, tax base increase. With the Law No.7143, which is among them the provision that tax examinations can be made in addition to the follow-up procedures for tax payers who do not pay the tax base increase, introduced for the first time. Due to the fact that the aforementioned provision is in violation of Articles 2, 10 and 73 of the Constitution, an application was made to the Constitutional Court through concrete review of laws. The Court did not find anything contrary to proportionality in the provision of a tax examination for the tax payer who has failed to pay, considering the procedural safeguards sufficient for the possibility of double taxation. In this study, the provisions of the Law No. 7143 on tax and tax base increase and the decision of the Constitutional Court on this regulation were examined. The issue of whether two separate measures envisaged in the law impose a burden on the taxpayers has been tried to be evaluated in the light of the property right and the principle of proportionality.

Keywords

Tax and Tax Base Increase, Right of Property, Proportionality, Double Taxation, Latefee.

(*) [Makale geliş tarihi:](#) 14.06.2021 - [Makale kabul tarihi:](#) 03.08.2021.

(**) Sakarya Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.
[E-posta:](mailto:sinanavci@sakarya.edu.tr) sinanavci@sakarya.edu.tr.
[Orcid No:](https://orcid.org/0000-0002-2160-4685) <https://orcid.org/0000-0002-2160-4685>.

Giriş

Ülkemiz pratiğinin bir gerçeği haline gelen ve vergi affı niteliğindeki tahsilatın hızlandırılması¹ veya vergide yeniden yapılandırma kanunlarıyla, yasa koyucu ödeme güçlüğü içinde bulunan vergi yükümlülerine, vergi borçlarını ödeme olanağı ve kolaylığı sağlamaktadır. Kamu borçlarının tahsili amacıyla ortalama her iki üç yılda bir yapılandırma kanunu çıkarma uygulaması nihayet 7326 Sayılı Kanun² ile devam etmiştir.³ Hem kamu borçlarının yapılandırmasını hem de vergi ve matrah artırımını öngören kanun, 09.06.2021 tarihi itibari ile yürürlüğe girmiştir. 7326 Sayılı Kanun'un vergi ve matrah artırımını öngören hükümleri, gerek içerik gerek madde numaraları bakımından kendisinden önce çıkarılmış bulunan 7143 Sayılı Kanun⁴ hükümlerinin nerdeyse birebir tekrarı mahiyetindedir.

7143 Sayılı Kanun'dan önce bu amaçla çıkarılan kanunlarda, vergi ve matrah artırımında bulunan ancak ödeme koşullarına uymayan mükellefler hakkında arttırdıkları matrahlar üzerinden gecikme zammı ile birlikte takip ve tahsil işlemlerine devam edileceği; ancak artırımda bulunulan dönemlere ilişkin vergi incelemesi yapılmayacağı açıkça belirtilmişti. 7143 Sayılı Kanun m.5/4-(a) ile ilk kez ödeme şartının ihlali halinde takip işlemlerinin yanı sıra, vergi incelemesi ve gerektiğinde cezalı tarhiyat yapılabilmesinin önü açılmıştır. Her iki önleme birlikte başvurulmasının, mülkiyet hakkını ihlal edip etmediğine dair Anayasa Mahkemesi'nce ölçülülük ilkesi çerçevesinde yapılan değerlendirmeler önem arz etmekte olup 7326 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile benzer tartışmaların yaşanması kaçınılmaz olacaktır.

Çalışmada, öncelikle 7143 Sayılı Kanun kapsamında vergi ve matrah artırımına ilişkin hükümler ele alınmış ve devamında, Anayasa Mahkemesi'nin itiraz konusu düzenlemeyi, özellikle mülkiyet hakkı ve ölçülülük ilkesi ekseninde nasıl değerlendirdiğine yer verilmiştir. Vergi yükümlülerine aşırı külfet yükleyen ve mülkiyet hakkına ölçüsüz müdahale oluşturan bu iki önlem, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) standartları ışığında eleştirel bir yaklaşımla incelenmiştir.

¹ Ülkemizde, 414 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği sonrası dönemde, tahsilatın hızlandırılması uygulaması ve ifadesinden vazgeçilmiş, bu uygulamanın yerini vergide yeniden yapılandırma uygulaması almıştır. (Çelik B. S., Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 184.)

² 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, (RG: 09.06.2021, 31506).

³ Yaltı, Billur, "Vergi Afları: Devlet (Siyaseten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar", Vergi Sorunları Dergisi, No: 272, Mayıs 2011, s. 7. (çevrimiçi, Erişim: 27.07.2021).

⁴ 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, (RG: 18.5.2018, 30425).

I. Kavram ve İçerik: Vergi ve Matrah Artırımı

Vergi sistemimizde dört adet tarhiyat yöntemi belirlenmiştir. Bunlar: Beyannameye dayanan tarh, ikmalen vergi tarhi, re'sen vergi tarhi ve verginin idarece tarhidır.⁵ İdeal bir vergi sisteminin yöntemi olarak beyana dayanan tarh yönteminde vergi matrahı yükümlülerce saptanarak vergi dairesine bildirilir. Yükümlü ile vergi idaresi arasında objektif iyi niyet kurallarına dayanan bu ilişkide beyanların doğruluğu sistemin iyi işleyişi için önem arz etmekte olup beyanların maddi gerçeği yansıtır yansıtmadığı vergi idaresince denetlenmektedir.⁶

Beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak ve saptamak amacıyla mükelleflerin defter, belge ve kayıtları üzerinde derinlemesine araştırma yapılarak gerçekleştirilen bu denetime vergi incelemesi denir. Matrahın mükellefçe eksik bildirildiği ya da tümü ile gizlendiği durumlarda vergi idaresi tarafından ikmalen ya da re'sen tarh işlemleri yapılmaktadır. Ayrıca, mükelleflerin eylemlerinin ağırlığına ve neticelerine bağlı olarak idari/adli nitelikli yaptırımlara da başvurulmaktadır.⁷

Çeşitli sebeplerle noksan beyan edilmiş ya da beyan dışı bırakılmış geçmiş yıllara ait vergilerin mükelleflerce belirli oran ve tutarlar dahilinde beyan edilmesini sağlayarak karşılığında ilgili dönemlere yönelik vergi incelemesinden muafiyet tanıyan müessese vergi ve matrah artırımı müessesesidir. Amaç, vergilemede öngörülebilirliğin artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılması, işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilmesi ve idare - mükellef ekseninde güven ilişkisinin yeniden tesisidir. Yasa koyucu tarafından belirli aralıklarla çıkarılan yapılandırma kanunlarında bu müesseseye yer verilerek mükelleflere vergi incelemesi bakımından bir sigorta sağlanmakta ve beyan dışı kalan kamu alacaklarının hazineye en hızlı şekilde kazandırılması planlanmaktadır.

II. 7143 Sayılı Kanun Kapsamındaki Vergi ve Matrah Artırımı

Kesinleşmiş ya da ihtilafli kamu alacaklarının yapılandırılması, uyuşmazlıkların sulh yolu ile çözümlenmesi, imar barışı ve vergi ve matrah artırımı öngören kanun, ilgisi gereği yalnızca vergi ve matrah artırımı yönünden incelenecektir.

A. Kapsam ve Koşullar

Matrah ve vergi artırımı 7143 Sayılı Kanun m.5'te düzenlenmiş ve kurumlar, gelir ve katma değer vergileri artırım kapsamına alınmıştır. Kurumlar ve gelir vergisi bakımından kural, yıllık beyannameye vergiye esas alınan matrahların 2013

⁵ Saban, N., Vergi Hukuku, Tıpkı 10. Bası, Beta Yayınları, 2020, İstanbul, s. 80.

⁶ Öncel M. / Kumru A. / Çağan N. / Göker C., Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 29. Bası, Turhan Kitabevi, 2020, Ankara, s. 100.

⁷ Öncel / Kumru / Çağan / Göker., s. 100-102.

takvim yılı için en az %35, 2014 takvim yılı için en az %30, 2015 takvim yılı için en az %25, 2016 takvim yılı için en az %20, 2017 takvim yılı için en az %15 artırılmasıdır. Ancak mükelleflerce zarar beyan edilmiş olması, indirim ve istisnalar nedeniyle matrah oluşmaması ya da hiç beyanname verilmemiş olması (faaliyetini ve gelirlerini vergi dairesine hiç bildirmeyenler de dahil) hallerinde hem gelir vergisi⁸ hem kurumlar vergisi⁹ bakımından yukarıda belirtilen oranlara ek olarak parasal alt sınır getirilmiştir. Artırımda bulunan kurumlardan yatırım teşvik indiriminden faydalananların 193 Sayılı Kanun Geçici 61. madde kapsamında yapacakları tevki-fatların da kurumlar vergisi ile artırılması başka bir koşul olarak yer almıştır. Yine, gelir (stopaj) ve kurumlar (stopaj) vergileri yanında üçüncü fıkra ile hesaplanan katma değer vergisine (indirimsiz toplam tutar) de artırım imkânı getirilmiştir.¹⁰

B. Vergi ve Matrah Artırımında Bulunmanın Sonuçları

7143 Sayılı Kanun m.5/4'te kanunda belirtilen koşullarda 31 Ağustos 2018 tarihine kadar artırım yapılacağı ve ödemelerin ilk taksiti Eylül 2018'de başlamak üzere ikişer aylık dönemler için altı eşit taksitte gerçekleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu halde, hesaplanarak veya artırılarak ödenen vergilerin, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilmeyeceği, artırılan matrahlar nedeniyle geçici vergi hesaplanmayacağı ve tahsil olunmayacağı, kanunun yayım tarihinden önce başlamış olan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin iki ay içinde sonuçlandırılacağı, iki ay içinde sonuçlandırılmayan işlemlere devam edilmeyeceği, matrah veya vergi artırımını dolayısıyla mükelleflerce verilen yıllık, muhtasar ve katma değer vergisi beyan-nameleri ve diğer beyannameler için damga vergisi alınmayacağı, matrah veya vergi artırımını yapılan dönemlere ilişkin olarak kanuni süresinde verilmediği anlaşılan beyannameler nedeniyle usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kesilmeyeceği gibi sonuçlara yer verilmiştir. Ancak, karara da konu olduğu üzere, ilgili düzenlemede ödeme koşullarına uyulmaması halinde gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsil işlemlerine devam olunacağı ve ayrıca mükelleflerin bu madde hükümlerinden faydalanamayacağı belirtilmiştir.

⁸ 7143 Sayılı Kanun, madde 5/1-(b): "2013 takvim yılı için 12.279 Türk lirasından, 2014 takvim yılı için 12.783 Türk lirasından, 2015 takvim yılı için 13.558 Türk lirasından, 2016 takvim yılı için 14.424 Türk lirasından, 2017 takvim yılı için 16.350 Türk lirasından; bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbabı için 2013 takvim yılı için 18.095 Türk lirasından, 2014 takvim yılı için 19.155 Türk lirasından, 2015 takvim yılı için 20.344 Türk lirasından, 2016 takvim yılı için 21.636 Türk lirasından, 2017 takvim yılı için 24.525 Türk lirasından az olamaz."

⁹ 7143 Sayılı Kanun, madde 5/1-(c): "(...)2013 takvim yılı için 36.190 Türk lirasından, 2014 takvim yılı için 38.323 Türk lirasından, 2015 takvim yılı için 40.701 Türk lirasından, 2016 takvim yılı için 43.260 Türk lirasından, 2017 takvim yılı için 49.037 Türk lirasından az olamaz."

¹⁰ 7143 Sayılı Kanun, madde 5/3: "(...) 2013 yılı için %3,5, 2014 yılı için %3, 2015 yılı için %2,5, 2016 yılı için %2 ve 2017 yılı için %1,5 oranından az olmamak üzere (...)

III. Anayasa Mahkemesi Kararı

A. Kararın Olgusal İçeriği

Re'sen tarh edilen vergi zıyaı cezalı katma değer vergisinin terkinin talebi ile açılan bir davada, tarhiyatın dayanağı olan 7143 Sayılı Kanun m.5/4-(a) bendi ikinci cümlesinde yer alan "... ancak bu hükümden yararlanamaz." ibaresinin Anayasa'nın (AY) 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu iddiasını haklı bulan Trabzon Vergi Mahkemesi, somut norm denetimi yolu ile hükmün iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur.

İtiraz başvurusunda, 7143 Sayılı Kanun'un 5. maddesi uyarınca matrah ve vergi artırımı yapan ancak ödeme şartını tam ve zamanında yerine getirmeyen mükellefler hakkında hem artırım yapılan matrah üzerinden 6183 Sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı ile birlikte takip ve tahsil işlemlerine devam edilmesi hem de vergi inceleme muafiyetinin bu kişiler bakımından kaldırılmasının iki yaptırım teşkil ettiği, bu hâliyle düzenlemenin adil ve ölçülü olmadığı, hakkaniyet ilkesi ile vergide eşitlik ilkesini ihlal ettiği iddia edilmiştir.

Dava konusu olayda hukuki sorun, matrah ve vergi artırımı sonucunda tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmemesi durumunda 6183 Sayılı Kanun uyarınca gecikme zammıyla birlikte mükelleften tahsil edileceği, bunun yanı sıra mükellefin 7143 Sayılı Kanun'un 5. maddesi hükmünden yararlanma imkânının da ortadan kaldırılmasının, ölçülü bir düzenleme olup olmadığı ve vergide eşitlik ilkesini ihlal edip etmediğidir. Anayasa Mahkemesi; söz konusu aykırılık iddiasını, Anayasa'nın (AY) 2., 13. 35. ve 73. maddelerini dikkate alarak değerlendirme yapmış ve nihayetinde kuralın orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı ve mülkiyet hakkına ölçüsüz bir sınırlama getirmediği sonucuna ulaşarak itirazın reddine karar vermiştir.

B. Kararın Hukuksal İçeriği

1. Mahkeme'nin Mülkiyet Hakkı ve Ölçülülük İlkesi Eksenindeki İncelemesi

Mülkiyet hakkının ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsadığını ifade eden mahkeme, malikin mülkünü kullanma, semerelerinden yararlanma ve tasarruf etme yetkilerinden herhangi birinden yoksun bırakılmasını hakka yönelik bir sınırlama olarak nitelendirmiş ve vergilendirme işleminin de bu sınırlamalardan biri olduğuna kuşku bulunmadığını ifade etmiştir.¹¹

Mahkeme, Anayasa m.35/II uyarınca mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların kanunda öngörülmesi zorunluluğunun ve temek hak ve özgürlüklerin sınır-

¹¹ Anayasa Mahkemesi, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22/10/2020, § 12-14. (RG: 06.01.2021, 31356).

landırılmasında genel ilkeleri içeren madde 13'ün¹² göz önünde bulundurulması gerekliliğinin altını çizmiş, mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlamanın da kanuna dayanan, madde metninde yer alan sınırlama sebebine uygun ve ölçülü bir nitelikte olması gerektiğini belirtmiştir.¹³

Hukuki belirlilik ilkesini hukuk devletinin temel unsurlarından biri olarak nitelendiren mahkeme, kanuni düzenlemelerin gerek idare gerek birey yönünden duraksamaya mahal vermeyecek derecede açık, net ve anlaşılır olması ve kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerektiğini belirterek bireyin güven duygusunu öngörülebilir hukuk normlarına bağlamış; matrahı artırılıp ödenmeyen verginin takip ve tahsiline devam edileceği ancak 7143 Sayılı Kanun 5. Maddeden yararlanılamayacağına belirten düzenlemenin ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir nitelikte olduğu sonucuna varmıştır.¹⁴

Anayasa madde 13 uyarınca, temel hak ve özgürlükler ancak ilgili maddede yer verilen sınırlama nedenlerine bağlı olarak sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının yer aldığı madde 35'te bu hakkın yalnızca kamu yararı amacı ile sınırlanabileceği öngörülmüştür. Matrah ve vergi artırımında bulunmasına rağmen ödeme şartlarını yerine getirmeyen mükellef hakkında matrah artırdığı dönemler ve vergi türü ile ilgili vergi incelemesi yapılmasındaki amacın kamu alacağının eksiksiz tahsili edilmesi olduğunu kabul eden mahkeme, mükellefin beyanı ile yetinmeyip gerçek matrahın tespitinde ve bu alacağın tahsil imkanının artırılmasında kamu yararı var olduğunu ifade etmiştir.¹⁵

Bu noktaya kadar, sınırlamanın yasallığı ve meşru amaca dayanma zorunluluğu bakımından bir aykırılık görmeyen mahkeme, hükmü Anayasa m.13 uyarınca ölçülülük testine tabi tutmuştur. Kamu hizmetlerinin aksamadan yürütülmesinde vergilerin tahsil edilmesinin önemi büyük olup kamu alacaklarının tahsilinin tehlikeye düşebileceği hallerde koruyucu tedbirlerin alınması doğal olarak nitelendirilmiş¹⁶ ve ödeme şartlarını yerine getirmeyen mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılması veya başlanmış olan vergi incelemesine devam edilmesinin vergi borcunun doğru ve eksiksiz ödenmesi amaçlı bir güvence yöntemi olduğu kabul edilerek düzenlemenin elverişli ve gerekli olduğu sonucuna varılmıştır.¹⁷

¹² Anayasa, madde 13: *"Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."*

¹³ Anayasa Mahkemesi, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22/10/2020, §15-17.

¹⁴ Anayasa Mahkemesi, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22/10/2020, §19-20.

¹⁵ Anayasa Mahkemesi, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22/10/2020, §19-20.

¹⁶ Anayasa Mahkemesi, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22/10/2020, §23.

¹⁷ Anayasa Mahkemesi, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22/10/2020, §25.

Vergi idaresinin matrah ve vergi artırımına konu vergi alacağıın tahsili amacıyla hem 6183 Sayılı Kanun hükümlerinin işletilmesi hem de iptal istemine konu hükümle getirilen vergi incelemesi muafiyetinin kaldırılması yollarının ikisine birden aynı anda başvurulabilmesini vergilendirme konusunda devletlere verilen geniş takdir yetkisi kapsamında değerlendiren mahkeme, bu iki yoldan biri işletilirken diğ erinin dikkate alınmayacağını ve mükellefin zaten artırdığı matrah ve vergi dikkate alınmaksızın yapılan inceleme ile aynı döneme ilişkin mükerrer vergilendirmeye yol açılacağını söylemenin güç olduğunu belirtmiştir.¹⁸

Ödeme yapılmaması durumunda vergi incelemesi muafiyeti imkanının ortadan kalkmasını mükellefin kusurunun bir neticesi olarak gören mahkeme, belirtilen şekil ve sürede yapmayarak kişiyi vergi inceleme muafiyeti imkanından yoksun kılanın yine mükellefin kendi eylemi olduğu yönünde bir vurgu yapmıştır.¹⁹

Matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefe yönelik incelemeye istinaden yapılan tarhiyata karşı yargı yolunun açık olması; yargılama sürecinde tarh işleminin hukuka uygunluğu, matrah ve vergi artırım sonucunda tahakkuk eden ve 6183 Sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsiline devam edilen vergilerin dikkate alınıp alınmadığı yönündeki incelemelerin mükerrer vergilendirme tehlikesini bertaraf edebileceğini belirten mahkeme, aynı zamanda Vergi Usul Kanunu m.117/III: "*Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.*" açık hükmü gereği bir başka başvuru yolu olarak Hata Düzeltme kurumunun varlığına da işaret etmiştir.²⁰

Mahkeme AY m.13 ve m.35 kapsamındaki değerlendirmesinin sonucunda "*Bu durumda kuralla mülkiyet hakkına bir sınırlama getirilmiş ise de bunun kişilere şahsi olarak aşırı bir külfet yüklememesi için gerekli ve yeterli güvencelerin mevcut olduğu, bu çerçevede kuralla ulaşılmak istenen amaca ilişkin kamu yararı ile mülkiyet hakkına yönelik kişisel yarar arasında bulunması gereken makul dengenin gözetildiği anlaşılmaktadır.*" şeklindeki tespiti ile ölçülülük testi bakımından da söz konusu düzenlemenin Anayasa'ya aykırılık oluşturmadığına karar vermiştir.²¹

2. Mahkeme'nin Anayasa'nın Diğer Maddeleri Kapsamında Yaptığı İnceleme

Anayasa'nın "*Siyasi Hak ve Ödevler*" bölümünde yer alan 73. maddesi ile vergi ödevi düzenlenmiştir. "*Kişi ile devlet arasında vergiden kaynaklanan hukuksal ilişki sadece alacak-borç ilişkisi değil aynı zamanda bir ödev ilişkisidir. Kaynağını*

¹⁸ Anayasa Mahkemesi, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22/10/2020, §26-27.

¹⁹ Anayasa Mahkemesi, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22/10/2020, §28.

²⁰ Anayasa Mahkemesi, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22/10/2020, §29-30.

²¹ Anayasa Mahkemesi, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22/10/2020, §31.

Anayasa'dan alan bu ödev gereği mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında, usulüne uygun ve eksiksiz yerine getirmesi gerekir.” şeklinde değerlendiren mahkeme, anayasal sınırlar içerisinde kalmak şartıyla vergi, resim ve harçların tamamı ya da bir kısmının tahsilinden ve bu ödevleri hiç veya gereği gibi yerine getirmeyenlere yönelik yaptırım uygulama yetkisinden vazgeçebilme iradesini kanun koyucunun vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin kuralları belirleme yetkisine içkin olarak nitelendirmiştir.²²

Ödeme şartlarını yerine getirmemesi dolayısı ile artırım yaptığı döneme ilişkin tüm vergi ve cezalar yönünden tehdit altında kalan, kanundan doğan yükümlülüğe aykırı hareket eden mükellef hakkında inceleme ve gerektiğinde tarhiyat yapılmasında idareye makul bir yetki tanıdığını belirten mahkeme, bu yetkide anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı bir yön görmediği gibi vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi bakımından başvuru bu tedbirin anayasal ödevlerini yerine getiren mükellefler ile yerine getirmeyen mükellefler arasında vergi adaletinin sağlanmasının hedeflendiği sonucuna ulaşmıştır.²³

Sonuç olarak, kuralın AY m.73'te yer alan ilkeleri de ihlal edici bir yönü bulunmaması nedeni ile Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olmadığını belirten Anayasa Mahkemesi, AY m.35 yönünden yapılan değerlendirmede yasallık ilkesi bağlamında hukuk devleti ilkesini de içeren bir inceleme yapıldığı için AY m.2 için ayrı bir inceleme yapmamış; kuralın AY m.10 ile ilgisi görülmediğinden bu madde ekseninde değerlendirme yapmamış ve oyçokluğu ile iptal isteminin reddine karar vermiştir.

C. Mahkeme Kararının Ölçülülük İlkesi Perspektifinden Değerlendirilmesi

Mülkiyet, “malik” ile “şey” arasındaki bir ilişkidir.²⁴ “Malik”, mülkiyet adı verilen ilişkinin birincil unsuru; “şey” ise, bu ilişkinin ikinci unsurunu oluşturur.²⁵ Mülkiyet, malik ile sahip olunmaya elverişli her çeşit şey arası bir ilişkidir.²⁶ Mülkiyet, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığını kapsamakta olup mülkiyet hakkı da tüm bunlara sahip olabilme hakkını ifade eder. Özellikle parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığının mülkiyete dahil olması, eşya hukukundan imar hukukuna, fikri mülkiyet hukukundan vergi hukukuna, idare hukukundan borçlar hukukuna birbirinden farklı dinamiklere sahip sayısız hukuk disiplini ilgilendiren bir hak hüviyeti kazandırmıştır.²⁷

²² Anayasa Mahkemesi, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22/10/2020, §32-33.

²³ Anayasa Mahkemesi, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22/10/2020, §35-36.

²⁴ Örucü, E. Taşınmaz Mülkiyetine Bir Kamu Hukuku Yaklaşımı, Mülkiyet Hakkının Sınırlanması, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 2132, İstanbul, 1976, s. 3.

²⁵ Örucü, s. 4, 5.

²⁶ Örucü, s. 6.

²⁷ Gemalmaz, H. B, “Mülkiyet Hakkı”, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi -6, Avrupa Konseyi, Nisan 2018, s. 2.

Anayasa'nın 35. maddesi²⁸ ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) Ek 1 No.lu Protokol 1. maddesi²⁹ ile güvence altına alınan mülkiyet hakkı, mutlak haklardan olmayıp bazı haklı nedenlerle sınırlanabilmektedir. Anayasa'nın 35. maddesi uyarınca vatandaş/yabancı, gerçek/tüzel kişi ayrımı olmaksızın herkesin mülk sahibi olabileceği, hakka yönelik sınırlamaların “kamu yararı”na dayalı olarak kanunla gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir. AİHS düzenlemeleri arasında “vergi” kavramının açıkça geçtiği tek madde, bireyin mülkiyetin korunmasını talep hakkını hükme bağlayan 1. Protokolün 1. maddesidir.³⁰ Ek Protokol 1 m.1'de, mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı olarak nitelendirilerek dokunulmazlığın esas olduğu vurgulanmıştır. Madde devamında hakkın ancak kamu yararı nedeni ile yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak sınırlanabileceği belirtilmiştir.

Her iki düzenlemede yer verildiği üzere mülkiyet hakkının sınırlanmasında haklı neden “kamu yararı”dır. Sınırlamada kanunilik yönünden de paralellik gösteren iki düzenleme, Ek Protokol 1 m.1'de yer verilen uluslararası hukukun genel ilkeleri kriteri bakımından ayrılmış gibi gözükse de sınırlama rejiminde genel hüküm teşkil eden AY m.13'ün³¹ demokratik toplum düzeninin gerekleri ve ölçülülük kriterleri şüphesiz aynı korumayı sağlamaya ehil olup AY madde 35'i tamamlar.

*“Vergi, kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal aktarımdır.”*³² Vergilendirme, bireyin mülkiyet hakkına devlet müdahalesidir, içeriğini toplum yararı oluşturur.³³ Özel kesimden kamu kesimine hukuksal zor

²⁸ Anayasa, madde 35: “(1) Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

(2) Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

(3) Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.”

²⁹ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Ek Protokol 1, madde 1, Mülkiyetin Korunması: “Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.”

³⁰ Yalıtı, B., Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 43.

³¹ Anayasa, Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması madde 13: “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”

³² Kaneti, S, Vergi Hukuku, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 5.

³³ Yalıtı, s. 43; Kamu yararı kavramı yanında “toplum yararı”, “toplumsal refah/esenlik” gibi birbirini karşılayabilen çeşitli kavramlar bulunmakta olup bunların ortak noktası bireysel çıkarından farklı, onun üstünde veya dışında bir yararı/çıkarı ifade etmesidir. (Detaylı bilgi için bkz. Akıllıoğlu T., “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 1-3, Haziran 2011, s. 15-22.).

altında yapılan maddi aktarım mülkiyet hakkına yönelik kanuni sınırlandırmayı ifade ederken kamu hizmetlerinin finansmanı amacı ile alınması “kamu yararı” kriterini karşılar.

Devlet-mükellef eksenli olan kamusal ilişkide verginin tarhiyla başlayan vergilendirme süreci, bahse konu aktarımın gerçekleşmesiyle yani verginin tahsil edilmesiyle sona erer. Oysa tahsil, yalnızca vergilendirme aşamalarından biridir. Nihai amaç devletin vergi alacağına kavuşması olsa da gelir adaletsizliğinin giderilmesi, yürütülen mali politikanın gerekleri için atılan adımların, yapılan işlemlerin mülkiyet hakkına etkisi kaçınılmazdır.³⁴

Vergilendirme sürecinin çok boyutluluğu, kişilerin mülkiyet üzerinde serbest tasarrufunu engelleyen bir müdahaleler zinciri olarak hakkının sınırlandırılmasında kendini gösterir. Mahkeme, incelemeye konu kararda olduğu gibi vergi ve benzeri yükümlülüklerin belirlenmesi, değiştirilmesi ve bunların ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahaleleri devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenleme yetkisi kapsamında kabul etmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Ek Protokol 1 m.1 metninden yola çıkarak mülkiyet hakkını üç ayrı kural³⁵ ekseninde incelemektedir. Bu kuralları ilk kez ortaya koyduğu Sporrong-Lönnroth/İsveç davasında hükmü, “*Bu madde üç ayrı kuralı kapsamaktadır. Genel nitelikte olan birinci kural, mülkiyetten barışçıl bir biçimde yararlanma hakkını beyan etmektedir; bu kural birinci fıkranın birinci cümlesinde yer almaktadır. İkinci kural, mülkiyetten yoksun bırakmayı içermekte ve bunu belirli koşullara bağlamaktadır; bu kural, aynı fıkranın ikinci cümlesinde yer almaktadır. Üçüncü kural Devletlerin, başka şeylerle birlikte, genel yarara uygun gördükleri yasaları çıkarmak suretiyle bu amaca uygun olarak mülkiyetin kullanılmasını kontrol etme hakkına sahip olduğunu tanımaktadır; bu kural ikinci fıkrada yer almaktadır.*”³⁶ şeklinde kategorize etmiştir.

Mülkiyet hakkına yönelik müdahalelere yukarıdaki sınıflandırma uyarınca örnek vermek gerekirse “fiili yol” mal ve mülk dokunulmazlığının ihlaline örnek olarak gösterilebilir. İdarenin apaçık bir şekilde hukuka aykırılıkla malûl olan işlem ve eylemleriyle mülkiyet veya başkaca bir hak veya hürriyeti ihlal etmesi olarak tanımlanabilecek bu kavram uyarınca haksız fiil teşkil eden müdahaleler

³⁴ Dilemre Öden, B., “Mükelleflerin Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde 22/10/2020 Tarihli Türk Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2021, Sayı: 391, s. 35.

³⁵ AİHM, kuralları birbirinden ayrı görmediği gibi, ikici ve üçüncü kuralı ilk kuralın özel bir görünümü olarak nitelendirmektedir. Gemalmaz, s. 101; Şimşek, S., “Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, Maliye Dergisi, Sayı: 159, Temmuz-Aralık 2010, s. 329.

³⁶ AİHM, *Sporrong-Lönnroth/İsveç*, E. 7151/75 18.12.1984, §61. <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22fulltext%22:%7B%22sporrng%22%7D%22documentcollectionid%22:%7B%22GRANDCHAMBER%22%22%7D%22itemid%22:%7B%22001-57580%22%7D%7D> (Erişim, 03.06.2021).

mal ve mülk dokunulmazlığına açıkça müdahale teşkil edecektir.³⁷ Mülkiyetten yoksun bırakma teşkil eden ikinci kurala örnek ise fazla veya yersiz olarak alınan verginin iade edilmemesidir. Son olarak, vergi borcu nedeni ile yapılan hacizler gibi vergilerin ya da para cezalarının ödenmesinin sağlamak amacıyla başvuru her türlü tedbir de mülkiyetin kullanılmasını kontrol etme şeklindeki müdahale kapsamında değerlendirilmektedir.³⁸

Vergilendirme konusunda ulusal makamlara sağlanan takdir yetkisinin mülkiyet hakkının ihlali teşkil edip etmediği “ölçülülük” ilkesi bağlamında denetlenir.³⁹ Bu ilkenin barındırdığı üç ilke; elverişlilik, gereklilik ve orantılılıktır. Elverişlilik, aracın amaca ulaşmada etkili olmasını ifade etmektedir. Gereklilik, uygulanması mümkün ve elverişli birçok araç arasından en az zarar verici aracın seçilmesine işaret eder.⁴⁰ Elverişli önlemlerden yumuşak olanın uygulanması anlamına da gelen bu ilke uyarınca amaca ulaşmada eş değer etkiye sahip ve bireylere daha az külfet yükleyen başka bir aracın varlığı da her zaman gözetilir.⁴¹ Orantılılık ise araç ile amaç tartılıp kişisel yarar/kamusal yarar dengesi kurularak katlanılması zor durumlara mahal verilmemesi şeklinde açıklanabilir.⁴²

7143 Sayılı Kanun'un 5. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (a) bendinde, matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler tarafından bu maddede öngörülen şekilde başvuru yapılması durumunda hesaplanan veya artırılan vergilerin, yine bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi gerektiği kurala bağlanmıştır. Maddenin devamında, matrah veya vergi artırımı sonucu tahakkuk eden verginin Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmemesi hâlinde vergi idaresince, ödenmeyen verginin 6183 Sayılı Kanun'un 51. maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunacağı belirtilmiş ve ayrıca, bu madde hükmünden yararlanılamayacağını belirtmiştir. Söz konusu kural mülkiyet hakkına, ölçüsüz bir şekilde müdahale / sınırlama oluşturmaktadır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, iptali istenen kanun hükmünün ve iki önlemin birlikte uygulanmasının, orantılılık testinden önce, gerekli olup olmadığı da tartışmaya açıktır. Zira, itiraz başvurusunda da belirtildiği üzere benzer nitelikli

³⁷ Kaplan, G., “İdare Hukukunun Arkaik ve Anakronik Bir Kurumu: Fiili Yol”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Haziran-Aralık 2007: Cilt: XI, Sayı: 1-2, s. 889.

³⁸ Şimşek, s. 328-329.

³⁹ Gemalmaz, s. 140.

⁴⁰ Karakoç Y., “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S., 2013, s. 1281.

⁴¹ Uçar, O. / Yereli A.B., “Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak ‘Ölçülülük’ İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı: 176, Ocak-Haziran 2019, s. 581.

⁴² Karakoç, s. 1282.

4811,⁴³ 6111⁴⁴ ve 6736⁴⁵ Sayılı Kanunlarda da matrah artırımı ve ödeme şartının yerine getirilmemesi halinde gecikme zammı ile birlikte takip ve tahsile devam edileceği öngörülmüş; ancak “... *ancak bu madde hükümlerinden yararlanamaz.*” ibaresine ilk kez 7143 Sayılı Kanun’da yer verilmiştir.⁴⁶

Hem 7143 hem de 6736 Sayılı Kanun’un genel gerekçeleri dikkate alındığında amaç unsurları paralellik göstermektedir. Ancak bu amaca ulaşmak için daha önce kullanılan araçlar arasına 7143 Sayılı Kanun ile yeni ve ek bir önlem olarak ödeme koşullarına aykırı hareket eden mükelleflerin inceleme muafiyetinden yoksun bırakılması eklenmiştir. Her iki önleme aynı anda başvurmayı ve önceki düzenlemelerden ayrılmayı gerektiren nedenler ne genel gerekçede ne de madde gerekçesinde⁴⁷ belirtilmemiştir.

Vergilendirme politikası çerçevesinde idarenin geniş bir takdir yetkisi bulunduğu şüphe yoktur. Matrah ve vergi artırımında bulunmasına rağmen ödeme koşullarına uymayan mükelleflerden kamu alacağının tahsil imkanının artırılması adına 7143 Sayılı Kanun ile ek bir önlem getirilmesi bu yetkinin bir yansımasıdır. Ancak, benzer amaçlarla çıkarılan 6736 Sayılı Kanun gibi önceki kanunlarda yer verilen araçların yetersizliğine, güdülen amacın değiştiğine dair gerekçelendirme

⁴³ 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, (RG: 27/2/2003, 25033).

⁴⁴ 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG: 25/2/2011, 27857 (Mükerrer)).

⁴⁵ 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, (RG: 19/8/2016, 29806).

⁴⁶ 2016 yılında çıkarılan 6736 Sayılı Kanun’un genel gerekçesinde amaç şu şekilde açıklanmıştır: “*Yatırım ortamının iyileştirilmesi suretiyle ülkemizin uluslararası yatırımlar açısından cazibe merkezi haline gelmesinin sağlanması yanında, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilir şekilde devamıllığının da sağlanması gerekmektedir. Bu kapsamda, yatırımların artırılarak kalkınmanın temin edilmesine yönelik kararlarımızı desteklemek müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına daha sıhhatli bir şekilde odaklanmalarına imkân sağlamak için;*

- özel sektörün kamuya borç yükünün azaltılarak borçlara taksitle ödeme imkânı getirilmesi,

- ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılması,

- vergi incelemesinde olan konuların dava yoluna gidilmeksizin çözümlenmesi,

- vergilemede öngörülebirliliğin artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılması,

- işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi amaçları ile bu Teklif hazırlanmıştır.” 7143 Sayılı Kanun’un genel gerekçesi de benzer amaçlar öngörülmüştür: “*Ülke ekonomisinin büyüme hızını desteklemek ve bu suretle kalkınmasını devam ettirmek amacıyla dünyadaki ekonomik ve politik riskler ile yakın coğrafyamızda yaşanan bölgesel olayların vatandaşlarımız üzerinde oluşturması muhtemel etkisini bertaraf etmek ve müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına daha sıhhatli bir şekilde odaklanmalarına imkân sağlamak için; Kamuya olan borçların yapılandırılarak ödenmesini...matrah ve vergi artırımı yoluyla vergilemede öngörülebirliliğin artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılmasını...*”

⁴⁷ Madde gerekçelerini içeren Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu’nda maddenin diğer fıkraları bakımından gerekçe bildirilse de iptali istenen 4.fıkra bakımından açıklamada bulunulmamıştır. Ayrıntılı bilgi için: <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss557.pdf> (Erişim, 02.06.2021).

yapılmamış olması ek önleme başvurmada gerçek bir kamu yararının varlığına, gerekliliğe şüphe düşürmektedir.

Nitekim, gereklilik unsuru alternatif tedbirlerden en yumuşak olanın uygulanmasını, bireye daha az külfet yükleyen tedbirlerin gözetilmesini zorunlu kılmakta iken iptali istenen “... *ancak bu hükümden yararlanamaz.*” ibaresi ödeme yükümlülüğüne aykırılık halinde birlikte işleyebilen iki önleme aynı anda sıhhat kazandırmaktadır. Vergilemede öngörülebilirliğin artırılması amacı ile çıkarılan 6736 Sayılı Kanun uyarınca vergi ve matrah artırımında bulunmasına rağmen ödeme koşullarına uymayan bir mükellef yalnızca işleyecek gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun uyarınca takip edilecek iken aynı amaçla çıkarılan 7143 Sayılı Kanun uyarınca vergi ve matrah artıran ancak ödeme koşullarına uymayan bir mükellef hem işleyecek gecikme zammı ile cebri icra işlemlerine hem de ilgili dönemlere ilişkin vergi incelemesi ve ek tarhiyata muhatap olacaktır. Mükelleflere vergi ve matrah artırım imkanı tanıyan bu kanunlarda amaç sabit iken başvuru araçları değiştirilerek yeni araçlar eklenmesi düzenlemeyi gereklilik unsuru yönünden de ölçülülük ilkesine aykırı kılmaktadır.

Ölçülülük testi mahkemelerce yapılan eşitlik analizinde de önemli bir yere sahiptir.⁴⁸ Vergi hukukunda ölçülülük ilkesi, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik sınırlamanın sınırını belirtir.⁴⁹ Benzer durumda olanların farklı sınıflandırılması halinde eşitlik ilkesinin ihlal edilmemesi için haklı bir nedenin varlığı gerekir. Anayasa Mahkemesi, haklı nedenin “anlaşılabilir”, “amaçla ilgili”, “makul ve adil” olmasını gözetir ve bu üç ölçütten birini sağlamayan düzenlemenin eşitlik ilkesine aykırı olduğu kanaatine varır. Bu değerlendirme de şüphesiz, mahkemenin amaç-araç ilişkisi ve amaç-araç arasında ölçülü bir oran bulunması gerektiğini belirten genel denetim şablonuna dayanır.⁵⁰

O halde, yasa koyucuyu birlikte işleyebilen iki ayrı önlem almaya ve önceki düzenlemelerden ayrılmaya iten nedenin haklılığını tespit ederken de aynı kriterlerden faydalanmak mümkündür. Genel neden kamu yararı olmakla birlikte özel neden, kamu alacağının tahsil imkanının artırılması olarak öngörülmüştür. Ancak bu özel neden mahkemece tespit edilmiştir. Yasa koyucu ne genel gerekçede ne de madde gerekçelerinde böylesi bir amaç ile düzenleme yapıldığına dair bir ibareye yer vermemiştir. Anayasa Mahkemesi, eşitlik ilkesine aykırı düzenlemeleri meşrulaştırırken tespit ettiği haklı nedenleri ölçülülük testine tabi tutmayarak siyaset söylemini hukuksal söyleme dönüştürme⁵¹ ve hazine yararını esas alarak hüküm verme alışkanlığını bu kararlar da devam ettirmiştir.⁵²

⁴⁸ Aşçı Akıncı, N., “Konaklama Vergisi: Ölçülülük Meselesi”, TBB Dergisi, Sayı: 148, 2020, s. 88.

⁴⁹ Yalıtı, B./Özgenç, S., Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı, 1. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, s. 83.

⁵⁰ Saban, s. 55.

⁵¹ Aşçı Akıncı, s. 88.

⁵² Yalıtı, “Vergi Afları: Devlet (Siyaseten) Unuttur, Bilim (Hukuku) Hatırlar”, s. 8.

İncelemede dikkate alınmasa da itiraz başvurusunda öne sürülen iddialardan biri de her iki önlemin de yaptırım mahiyetinde olduğudur. Bu açıdan hem gecikme zammı ile birlikte takip ve tahsil işlemlerine devam edilmesinin, hem de matrah ve vergi artırımında bulunulan dönemler için vergi incelemesi yapıp gerekirse cezalı tarhiyat gerçekleştirilmesinin yaptırım boyutunu ele almak gerekmektedir.

Gecikme zammı, AATUHK m.51’de düzenleme altına alınmış ve kamu alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %1,6⁵³ zam uygulanacağı belirtilmiştir. Düzenleme ile, alacak tahsil edilinceye kadar alacağın reel değerinin enflasyon olgusuna bağlı olarak düşmesinin önlenmesi ve kavuşulamayan vergi alacağı tutarınca dış borçlanma gibi alternatif maliyetlere katlanması ile ortaya çıkan mali kayıpların engellenmesi amaçlanmıştır.⁵⁴ Ancak, son 5 yıl enflasyon verilerine baktığımızda enflasyonun 2016 için %8,53; 2017 için %11,92; 2018 için %20,3; 2019 için %11,84; 2020 için %14,6 oranlarında gerçekleştiği görülmektedir. Gecikme zammı ise yıl bazında %19,2 olarak uygulanmaktadır.⁵⁵

Basit bir örnek ile ifade etmek gerekirse 2020 Ocak ayına ait 10.000 TL’lik bir vergi borcu, işleyen gecikme zammı ile yıl sonunda 11.920 TL olurken, enflasyon dikkate alındığında 2020 Ocak ayına ait 10.000 TL’yi 2021 Ocak ayında parasal olarak karşılan değer 11.184 TL’dir. Dikkat edilirse işleyen gecikme zammı sonrası vergi alacağında enflasyon kaynaklı bir kayıp oluşmadığı gibi aradaki 736 TL’lik fark da kamu alacağı haline gelmektedir. Nitekim öğretilerde de halen uygulanmakta olan gecikme zammı/faizi ve tecil faizi ile vergi ziyayı cezası oranları ölçülü bulunmamaktadır.⁵⁶

6183 Sayılı Kanun, tahsil dairesine hali hazırda ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, haczedilen malların ya da varsa teminatın paraya çevrilmesi, kamu borçlusuna ait malların diğer kişilerce haczedilmesi halinde hacze iştirak ve garameten paylaşım gibi üstün ve geniş yetkiler tanımaktadır. Matrah ve vergi artırımı ile beyan edilen vergilerin kesinleşen kamu alacağı niteliği kazandığı dikkate alındı-

⁵³ (2) 30/12/2019 tarihli ve 30994 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1947 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile, birinci fıkrada yer alan gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere %1,6 olarak belirlenmiştir. 2019 yılından beri aynı oran uygulanmaktadır.

⁵⁴ Yegen B., “Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış”, Gaziantep University Journal of Social Sciences, Cilt: 18, Sayı: 4 (2019), s. 1462; Danıştay VDDK, E. 2019/1078, K. 2019/666 <https://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/DokumanGosterServlet?dokumanId=6dQp1E3JJN2TqHn5HwZgd7pMO1SCDOLe%2BRwsNJGzcYM%2Fa%2B6gU8dOQaq%2FfBdKB2erzPc67nhNHo3B1xi%2BxBUOs4yDG6QNx22PO8tRujmBR8R8kjXN911ym2opgbbAksoa%2BBSKSwVQQNcbaKu7UWMOPwg%3D%3D&arana n=&dokumanTuru=DANISTAYKARAR> (Erişim, 02.06.2021).

⁵⁵ https://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrkiye%27de_enflasyon (Erişim, 06.06.2021).

⁵⁶ Karakoç, s. 1283.

ğında vergi tamamen tahsil edilene kadar geçen süreçte 6183 Sayılı Kanun'da yer alan usullerin hepsi uygulama alanı bulacak ve tüm bu süreçte alacak miktarına gecikme zammı işleme devam edecektir.

Her ne kadar mahkeme, bu yollardan biri işletilirken diğerinin dikkate alınmasının önünde mevzuat kaynaklı bir engel bulunmadığını belirtse de tarh zamanasını için öngörülen 5 yıllık süre dikkate alındığında hakkında takip işlemlerine başlanılmış bir mükellefin aynı zamanda vergi incelemesine muhatap olması ve sonunda tarhiyat gerçekleştirilmesi kaçınılmazdır. Zira, iptal başvurusunda bulunan Trabzon Vergi Mahkemesi önündeki uyuşmazlık da 30/7/2018 tarihinde katma değer vergisi yönünden matrah artırımında bulunan ancak ödeme koşullarını yerine getirmeyen mükellef hakkında vergi incelemesi sonucunda 2013/5, 6, 7, 8, 9 dönemleri için gerçekleştirilen re'sen tarh işleminin iptaline ilişkindir.

Bu noktada mükellefin belli bir dönem için aynı vergi konusuna ilişkin aynı matrah üzerinden iki kere vergilendirilmesi anlamına gelen mükerrer vergilendirme tehlikesi ortaya çıkacaktır. Mahkeme, hata düzeltme ve yargısal başvuru gibi usuli güvencelerin varlığını ölçülülük açısından yeterli görse de bunlar AY m.36 ile düzenleme altına alınan hak arama özgürlüğü bakımından önem arz eder.⁵⁷ Vergi incelemesi sonrasında tarhiyat gerçekleştirilmesi, maddi gerçeğe uygun beyanda bulunma yükümlülüğü eksik yerine getirildiği için başvuru, bu ödevde aykırılığın yaptırımı mahiyetinde bir idari işlemdir.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında, ödeme koşullarına uymayan mükelleflerin bu ihlal sonucunda karşılaştığı işlemler silsilesi gerek nitelik, gerek nicelik olarak mükellefe aşırı bir külfet yüklemektedir. Zaten 6183 Sayılı Kanun'da yer alan takip ve tahsil usulleri, beyan edilen matraha işletilen gecikme zammı yeterince caydırıcılık teşkil etmekte iken matrah ve vergi artırımı öngören diğer kanunlardan farklı olarak bir de vergi incelemesi muafiyetinin kaldırılması makul bir gerekçeye dayanmamaktadır. Mahkeme, bu yöndeki iddiaları değerlendirmedeği gibi karşı oyda da belirtildiği üzere 7143 Sayılı Kanun'da her iki önlemin birlikte uygulanması ile ortaya çıkan vergi yükünün dengelenmesini sağlayacak bir mekanizmanın varlığını da gerekli görmemiştir.⁵⁸ Yapılandırılıp ödenmeyen borçlara ilişkin veriler⁵⁹ dikkate alındığında ödeme yükümlülüğü ihlallerinin az sayıda olmadığını söylemek mümkündür.

⁵⁷ Dilemre Öden, s. 37.

⁵⁸ Anayasa Mahkemesi, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22/10/2020, Karşı Oy.

⁵⁹ *Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı Ayşe Dilbay'ın açıklamaları şöyledir: "6736 Sayılı Kanun (2016): Yapılandırılan 80.4 milyar lira, tahsilat 41 milyar lira, oran yüzde 51. 7020 Sayılı Kanun (2017): Yapılandırılan 13.8 milyar lira, tahsilat 5.6 milyar lira, oran yüzde 40.8. Hâlen ödemesi devam eden 7143 Sayılı Kanun (2018): Yapılandırılan 49.6 milyar lira, tahsilat 25.8 milyar lira, bugün için ödeme oranı yüzde 37.1."* <https://www.cnnturk.com/ekonomi/turkiye/vergi-yapilandirmasinda-onemli-detay-ozezalar-silinmeyecek?page=5>(Erişim, 06.06.2021).

İptali istenen düzenleme ile mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olup olmadığına dair karşı oy, dikkate değer olup vergi incelemesi tedbirine başvurulması halinde matrah ve vergi artırımı sonucu tahakkuk eden verginin terkin edileceği ve 6183 Sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsilinden vazgeçileceği ya da mahsup yoluna gidileceğine dair mükerrer vergilendirme açısından yeterli güvence sağlayacak mekanizmalara kanunda yer verilmemesi orantılı bulunmamıştır.⁶⁰ Bu güvenceler sağlanmaksızın her iki tedbirin birlikte uygulanabilmesi gerekli ve orantılı olmayıp ilgili düzenleme, ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Mülkiyet hakkının kullanılmasını açıkça yasaklayıcı veya örtülü bir şekilde kullanılmaz hale getiren veya ciddi surette güçleştiren ve amaca ulaşmayı önleyici nitelikteki düzenlemeler mülkiyet hakkının özüne zarar verir.⁶¹

Sonuç

Egemenlik yetkisinin bir yansıması olan vergilendirme yetkisi, kişilerden alınan vergi, resim ve harçların tamamının veya bir kısmının tahsilinden ve yaptırım uygulama yetkisinden vazgeçilmesini de kapsar. Bu noktada Devlet; af, yapılandırma, vergi ve matrah artırımı gibi konular içeren çeşitli yasalar çıkarabilmektedir. İşte bu yasalardan biri olan 7143 Sayılı Kanun ile mükelleflere çeşitli kamu borçları bakımından hem yapılandırma hem de vergi ve matrah artırımı imkânı getirilmiştir.

7143 Sayılı Kanun'un 5. maddesi ile daha önceden beyan edilen gelir, kurumlar veya katma değer vergilerinin belirli şartlar dahilinde artırılması öngörülmüştür. Amaç, matrah ve vergi artırımı yoluyla vergilemede öngörülebilirliğin artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılması ve işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi olarak ifade edilmiştir. Mükelleflerin daha önce eksik beyan ettikleri vergi ve matrahları kendi istekleri ile artırmaları sağlanarak karşılığında vergi incelemesi muafiyeti öngörülmüştür. Bu dokunulmazlık şüphesiz ödemelerin eksiksiz yerine getirilmesi şartına bağlanmış; ödeme şartının ihlali halinde artırımda bulunan vergi ve matrah üzerinden gecikme zammı ile birlikte takip ve tahsiline devam edileceği ve bu kişilerin vergi incelemesi muafiyetinden yararlanamayacağı belirtilmiştir.

Kanun koyucu, yükümlü tarafından matrah veya vergi artırımı koşullarının ihlal edilmesi durumunda, vergi idaresinin başvurabileceği iki farklı araç öngörülmüştür. Vergi alacağını tahsil etmek/güvence altına almak için (amaç), bu iki araç birlikte uygulanmıştır. Matrah ve vergi artırımı üzerine tahakkuk eden vergilerini ödemeyen mükellefin, 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca takip edilmesi ve

⁶⁰ Anayasa Mahkemesi, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22/10/2020, Karşı Oy.

⁶¹ Yaltı / Özgenç, s. 83.

bu yolla vergi alacağıнын tahsile çalışılması olağandır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde, amaca ulaşmak için tahakkuk eden alacağa sadece gecikme zammının uygulanması ölçülük ilkesini ihlal etmemektedir. Ancak gecikme zammının yanında, ilgili madde hükmünden yararlanılmayacağı belirtilerek aynı döneme ve aynı vergi türüne ilişkin olarak vergi incelemesi ve vergi incelemesine istinaden cezalı tarhiyat yapabilmesi olanaklı kılınmıştır. Dolayısıyla, ulaşılmak istenen amaç ile getirilen sınırlama/lar arasında makul bir denge bulunmamaktadır. Söz konusu düzenleme, mülkiyet hakkına yönelik orantısız bir sınırlamadır ve bu nedenle ölçülülük ilkesini ihlal etmektedir.

7326 Sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”da, 7143 Sayılı Kanun’da olduğu gibi matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümler yer almaktadır. Yasa koyucu, matrah ve vergi artırımı içeren düzenlemeler için artık belirli standart oluşturmuş, ödeme koşullarına uyulmaması halinde vergi incelemesi muafiyetinden faydalanılmayacağını öngörmüştür. Çalışma konusu Anayasa Mahkemesi kararı bu minvalde, büyük önem arz etmekte ve 7326 Sayılı Kanun’unda yer alan vergi ve matrah artırımına ilişkin hükümlerin de AYM’ye taşınması olasılık dahilindedir.

Kaynakça

- AKILLIOĞLU T., “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 1-3, Haziran 2011, s. 11-22.
- AŞCI AKINCI, N., “Konaklama Vergisi: Ölçülülük Meselesi”, TBB Dergisi, Sayı: 148, 2020, s. 77-100.
- ÇELİK, S. B, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.
- DİLEMRE ÖDEN, B., “Mükelleflerin Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde 22/10/2020 Tarihli Türk Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2021, Sayı: 391, s. 30-40.
- GEMALMAZ, H. B, “Mülkiyet Hakkı”, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi -6, Avrupa Konseyi, Nisan 2018, Ankara.
- KANETİ, S., Vergi Hukuku, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- KAPLAN, G. “İdare Hukukunun Arkaik ve Anakronik Bir Kurumu: Fiili Yol”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Haziran-Aralık 2007: Cilt: XI, Sayı: 1-2, s. 887-918.
- KARAKOÇ Y., “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S., 2013, s. 1259-1308.
- ÖNCEL M. / KUMRULU A. / ÇAĞAN N. / GÖKER C., Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 29. Bası, Turhan Kitabevi, 2020, Ankara.
- ÖRÜCÜ, E., Taşınmaz Mülkiyetine Bir Kamu Hukuku Yaklaşımı, Mülkiyet Hakkının Sınırlanması, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 2132, İstanbul, 1976.
- SABAN, N., “Vergi Hukuku”, Tıpkı 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2020.
- ŞİMŞEK, S., “Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, Maliye Dergisi, Sayı: 159, Temmuz-Aralık 2010, s. 323-345.
- UÇAR, O. / YERELİ, A.B., “Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak ‘Ölçülülük’ İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı: 176, Ocak-Haziran 2019, s. 575-598.
- YALTI, B., Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.
- YALTI, B./ÖZGENÇ, S., Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı, 1. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2005.
- YALTI, B., Vergi Afları: Devlet (Siyaseten) Unuttur, Bilim (Hukuku) Hatırlar, Vergi Sorunları Dergisi, No: 272, Mayıs 2011, s. 7-11. (çevrimiçi, Erişim: 27.07.2021).
- YEGEN, B., “Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış”, Gaziantep University Journal of Social Sciences, Cilt: 18, Sayı: 4 (2019), s. 1461-1476.