

MATRAH TAKDİRİ İÇİN TAKDİR KOMİSYONUNA BAŞVURULMASI ZAMANAŞIMINI DURDURMAZ Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi

Ar. Gör. Gülşen GEDİK*

Giriş

Türk vergi sisteminde, vergi borcunu sona erdiren nedenlerden birisi olan “zamanaşımı” kavramı, Vergi Usul Kanunu (VUK) 114.maddesinde şöyle düzenlenmiştir: “*Vergi alacağıın 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.*”

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.

Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakin hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkur evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.”

Bu çalışmada, VUK 114.maddesinin 2.fikrasında yer alan “matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağına” dair düzenlemesini iptal eden Anayasa Mahkemesi’nin (AYM) 2006/124 E., 2009/146 K. sayılı ve 15.10.2009 tarihli kararı¹ ayrıntılı olarak incelenerek,

* Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı.

¹ RG: 08.01.2010, 27456.

vergi hukukunda zamanaşımı süresi ve buna bağlı olarak mükellef aleyhine doğabilecek ek yükümlülöklere dair açıklamalara yer verilecektir.

1. Kararın İncelenmesi

1.1. Olay: Yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmemesi nedeniyle takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen salınan cezalı tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davada, itiraz konusu VUK 114/2 hükmünün, Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasını ciddi bulan, Diyarbakır Vergi Mahkemesi, “...*Hukuk devleti ilkesinin gerekleri kararlarda açıklanmış olup devletin aynı ya da benzer durumlarda olan kişi ve olaylar hakkında eşit davranması gerekmektedir; takdir komisyonuna matrah tayini için sevk edilmesi tahakkuk zamanaşımı süresini durdurmakla beraber; durma süresinin sınırlandırılmaması idarenin farklı uygulamalarına sebep olabilmekte, bazı durumlarda ise takdir komisyonunda geçen süre hukukun genel ilkelerinden hak ve nefaset ilkesini zorlamakta ve bu durum alacağını takip ve tahsil noktasında alacağını takip etmeyen alacaklıların alacağını eksik borç haline getirmeyi amaçlayan zamanaşımı müessesesini işlemez hale getirmekte diğer taraftan idarenin iç işleyişinden kaynaklanan gecikme sebebiyle mükellef aleyhine fazladan gecikme faizi hesaplanmasına sebep olmaktadır*” gerekçesi ile 19.07.2006 tarihinde, sözkonusu hükmün iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur.

1.2. Hukuki Sorun: AYM kararına konu olan uyuşmazlıkla ilgili olarak; “...*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.

“Zamanaşımı Süreleri” başlıklı VUK 114.maddesine göre; “*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 mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder”.

“Değerlendirme” bölümünde ayrıntılı biçimde açıklanacağı üzere, vergi hukukunda tarh zamanaşımı süresinin durduran nedenlerden birisi olan, “takdir komisyonuna başvurulması” hali, mükellef açısından, gecikme faizi ödeme yükümlülüğü getirmesi nedeniyle büyük önem taşımaktadır. Çünkü, re’sen vergi matrahı takdirinde bulunmaya yetkili takdir komisyonu, matrah tespitine dair raporunu vergi dairesine gönderdikten sonra, komisyonda geçen süre boyunca duran zamanaşımı süresi kaldığı yerden işlemeye devam eder. Fakat vergi dairesi ancak takdir komisyondan gelecek rapora istinaden tarhiyat işlemi yapacağından, komisyonda geçen süre boyunca işlem yapılmamakta, sözkonusu işlem yapılmayınca da tebligat ve tahakkuk aşamaları gecikmekte, bu süre boyunca vergi borcuna, normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi işletilecektir. Bu nedenle, VUK 114/2 hükmünün, Anayasa’nın 2.maddesinde; *“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir”* şeklinde belirtilen “hukuk devleti” ilkesine aykırılığı iddia edilmiş ve AYM sözkonusu yasa maddesini bu çerçevede değerlendirmiştir.

1.3. AYM Kararı: AYM, iptali istenen VUK 114/2 düzenlemesi ile ilgili olarak, değerlendirmesini, Anayasa’nın 2.maddesinde yer alan “hukuk devleti” ilkesi çerçevesinde yaparak, hukuk devletinin en önemli ilkelerinden birisi olan hukuki güvenlik ve bunun uzantısı olarak ortaya çıkan belirlilik ilkesini; *“...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”* şeklinde ifade ettikten sonra, zamanaşımı süresi ile ilgili belirlilik nitelendirmesini şöyle yapmıştır: *“...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 ilkelere bağlı kalmak zorundadır”*.

AYM’nin, zamanaşımı ile ilgili değerlendirmesinde kullandığı bir başka ölçüt ise, yasallık ilkesi olmuştur. Mahkeme, vergi ile ilgili yasallık tespitinde kullandığı temel ölçü normunu, bu kararında da kullanmış ve *“...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” ifadesinden sonra şu önemli değerlendirmeyi yapmıştır: “.....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”.

İptali istenen yasa hükmü ile ilgili bir başka değerlendirme ise, vergi matrahı tespitine dair raporu hazırlayan takdir komisyonu kararının verilmesinde “herhangi bir süre öngörülmemiş olması” çerçevesinde yapılmış ve şu ifadeye yer verilmiştir: “.....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 önünden uygulamada keyfiliğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek niteliktedir.

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”.

Tüm bu değerlendirmeler sonucunda da, “*itiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğuna ve iptaline*” karar verilmiş; ancak AYM üyesi, Şevket APALAK, bu karara katılmayarak karşı oy kullanmıştır.

1.4. Karşı Oy: AYM üyesi Şevket Apalak, aşağıda yer alan görüşünü ifade ederek, “karşı oy” kullanmıştır:

“...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 alacağına doğduğu yılı izleyen beş yıl içinde tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğraması konusunda egemen olan ölçüt “tebliğ” olgusu olduğuna, tebliğ de vergi idaresinin göreviyle ilgili bulunduğuna göre, vergi dairesinin görevinin kesildiği zamanda, zamanaşımın da kesilmesi doğal bir hukuksal sonuçtur.... Takdir komisyonlarına karar verme süresinin tanınmamış olması, vergi görevinin akışındaki tutarlılığı da etkilemeyecektir....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 özülle ördüğü yapının amaç ve felsefesiyle bağdaşmayacaktır”.

2. Yasa Maddesinin Değerlendirilmesi

AYM, iptali istenen yasa hükmü ile ilgili Anayasa'ya aykırılık iddiasını, “hukuk devletinin en önemli ilkelerinden biri olan hukuk güvenliği ve belirlilik” ilkeleri çerçevesinde değerlendirmiştir. Kararın gerekçelerini incelemeye başlamadan önce, iptali istenen VUK 114/2 hükmü çerçevesinde, zamanaşımı kavramını ve zamanaşımı süresine bağlı olarak tahakkuku geciken vergi borçlarında mükellefin gecikme faizi ödeme yükümlülüğünü, vergi hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde açıklayalım.

2.1. Vergi Hukukunda Zamanaşımı: Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olay ile başlar ve tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil ile sona erer². Yine vergi hukukunda bu sürece ilişkin yasalarla belirlenmiş olan süreler, VUK

² Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, 17.Bası, Ankara, Ekim 2009 , s. 87-109, Saban Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5.Bası, 2009, s. 129-145.

18.maddesine göre hesaplanır. Süreler ile ilgili önemli düzenlemelerden biri de zamanaşımı süreleri olup, zamanaşımı, alacak hakkının, belli bir süre kullanılmaması yüzünden “dava edilebilme” niteliğinden yoksun kalmasını ifade ederken, vergi hukuku alanına geçtiğimizde ise VUK 113.madde hükmüne göre³, sürenin geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanır⁴.

Vergi hukukunda tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki çeşit zamanaşımı süresi vardır. Bunları diğer hukuk alanlarıyla yakınlıkları çerçevesinde değerlendirecek olursak; tarh zamanaşımının, dava zamanaşımına, tahsil zamanaşımı ise ceza zamanaşımına benzediğini söyleyebiliriz⁵.

2.1.1. Tahsil Zamanaşımı: Tahsil zamanaşımı, VUK’da değil, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)’un 102.maddesinde şöyle düzenlenmiştir: “*Amme alacağı, vadesinin rasladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur.*”

Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur”.

Aynı Kanun’un 104.maddesinde de; “*Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemez.*”

Zamanaşımı, işlememesi sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder” denilmek suretiyle tahsil zamanaşımının hangi hallerde duracağı belirtilmiştir.

Tahsil zamanaşımına uğrayan vergi borcu, tabii borç haline gelir. Yani, mükellef isterse sona eren borcunu ödeyebilir ve vergi dairesi bu ödemeyi kabul eder⁶.

³ VUK 113; “*Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.*”

Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder”.

⁴ Saban, s. 149.

⁵ Saban, s. 149.

⁶ Bilici Nurettin, Vergi Hukuku, 23.Bası, Seçkin Yayınları, Ocak 2010 , s. 113.

2.1.2. Tarh Zamaşıımı: İnceleme konumuz açısından asıl önemli olan tarh zamaşıımı ise, VUK 114.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “*Vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamaşıımına uğrar*”.

Yasa hükmünden açıkça anlaşılacağı gibi, tarh zamaşıımı süresinin başlangıcı, vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır⁷. Örneğin; 2005 yılında elde edilen bir gelirin vergisinin zamaşıımına uğraması için, 2006 takvim yılının 1 Ocak gününden, 31 Aralık 2010 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmemiş olması gerekir.

VUK ve AATUHK, zamaşıımı süresine dair düzenlemelerle birlikte hangi hallerde bu sürelerin “duracağına” ve “kesileceğine” dair düzenlemelere de yer vermiştir. Zamaşıımı süresinin durması ile kesilmesi arasındaki en önemli fark, durmadan ve kesilmeden önce geçen sürelerin hesaba katılıp katılmaması ile ilgilidir. Durmada, geçen süreler daha sonra hesaba dahil edilmekte; kesilmede ise, geçen süreler silinmekte, zamaşıımı daha sonra yeniden sıfırdan işlemeye başlamaktadır⁸. Alacaklının alacağını izleme olanağının kalmaması veya bunun çok zor olması halinde zamaşıımı süresi durur; sürenin işlemesine engel durumun kalkmasıyla kaldığı yerden işlemeye başlar⁹.

Ancak VUK, tarh zamaşıımının kesilmesine dair bir düzenleme içermektedir. Yani, tahsil zamaşıımında olduğu gibi, tarh zamaşıımında süreyi kesen ve ortadan kalktıktan sonra sürenin başından itibaren yeniden hesaplanmasını gerektirecek bir işlem bulunmamaktadır. Tarh zamaşıımı bakımından sadece “zamaşıımını durduran nedenler” kabul edilmiştir. Bunlardan birisi, VUK 15.maddesinde yer alan mücbir sebepler¹⁰, diğeri de AYM kararına konu olan VUKK 114/2 hükmünde yer alan “takdir komisyonuna başvurulmasıdır”.

Vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurması ile duran zamaşıımı, dosyanın takdir komisyonunda kaldığı sürece işlemez; ancak takdir komisyonu kararının vergi dairesine gelmesini izleyen günden itibaren

⁷ Tarh zamaşıımı süresinin başlangıç tarihinin vergiyi doğuran olaya bağlanmasının iki istisnası vardır. Veraset ve İntikal Vergisi 20.maddesi ve Emlak Vergisi Kanunu 40.maddesi.

⁸ Bilici, s. 113.

⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 136.

¹⁰ VUK 15: “13.maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez”.

yeniden işlemeye devam eder. Takdir komisyonu kararının zamanaşımı süresinin dolmasından önce veya bu süre dolduktan sonra vergi dairesine gelmesi arasında herhangi bir fark bulunmayıp, her iki durumda da zamanaşımı, takdir komisyonunda geçen süre kadar duracaktır¹¹.

İlk bakışta mükellef lehine bir hüküm olarak görülen zamanaşımı düzenlemesinde, “takdir komisyonuna müracaat edilmesi ile sürenin duracağına” dair hüküm, vergi alacağına tahakkuk süresini belirsiz bir süre için geciktireceğinden, mükellef aleyhine gecikme faizi ödeme borcunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

2.2. Gecikme Faizi: Vergi kanununa göre doğan vergi alacağını, dava açılması veya dava açılmadığı halde vadesinde ödenmeyerek geç tahakkuk etmesi nedeniyle, daha ileri bir tarihte almak durumunda kalan devlet, ekonomik anlamda bir kayba maruz kalması ve zamanında beyan edilmeyen ve ödenmeyen vergi suretiyle haksız olarak devletin parasının uzun süre kullanılması karşılığının alınması, hukuk düzeninin bir gereğidir¹².

“Devletle vergi yükümlüsü arasındaki borç alacak ilişkisinde, devlet lehine bir dizi zarar tazmin/telafi mekanizması doğal olarak hukuk sisteminde yer almıştır. Vergi yükümlüsünün devlete (topluma) ödemeyerek kullandığı para için devlet -esasen toplum- lehine oluşturulan telafi mekanizmaları hukuken meşrudur ve kamu yararına hizmet eder”¹³. Bu telafiyi sağlayan yükümlülük ise, gecikme faizi olup, VUK 112.maddesine göre; “1. İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

2. Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alını.

¹¹ Arslan Mehmet, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 138.

¹² Kumrulu Ahmet, “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.IL, Sayı. 1-4, Ankara 1989 s. 240.

¹³ Yalıtı Billur, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları- Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/ Değer Kayıpları”, Vergi Dünyası, Sayı: 310, Haziran 2007, 23.

Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkınanların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

Bu fıkrada yazılı tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.

3. Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliği tarihine kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılın vergilerde gecikme faizi; uzlaşılın vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.

4. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz,

120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

5. İhtirazi kayıtlarla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır”.

Yukarıdaki hükmün incelenmesinden, gecikme faizinin, sadece re’sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler için uygulama alanı bulunduğunu¹⁴ görmekteyiz.

Beyannamesini vaktinde ve doğru şekilde vererek, vergisini vaktinde tahakkuk ettiren mükellefler, eğer vergi borcunu vadesinde ödemezler ise, gecikme zammı uygulanır. Gecikme faizi ise, beyanda bulunmayan veya eksik beyanda bulunan mükelleflerden, vergisini doğru ve tam olarak tahakkuk ettirmemiş olmaları dolayısıyla alınmaktadır¹⁵.

Gecikme faizi, normal zamanında tarh ve tahakkuk ettirilmemiş (dolayısıyla ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen) vergilerin, normal vade tarihlerinden, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için yürütülmektedir ve vergi aslına uygulanacak olan gecikme faizi miktarı, normal vadeden, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar yürürlükte olan oranlar uygulanarak hesaplanmaktadır. Yani gecikme faizi, mükellefçe tarh ve tahakkuku zamanında yaptırılmayan verginin ait olduğu yıla ilişkin normal vade tarihinden, tahsil edilebilir hale geldiği tarihe kadar, geçen zaman dilimi için uygulanmaktadır¹⁶.

2.3. Takdir Komisyonları: Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarıyla belirtilen matrah veya matrah farkı kısmı üzerinden verginin tarh olunmasına, re’sen tarhiyat denilmektedir (VUK 30). Takdir Komisyonlarının oluşumu ve görevlerine dair düzenlemeler ise VUK 72-76.maddeleri arasında düzenlenmiş olup, komisyon,

¹⁴ Sonsuzoğlu Elif, Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001, s. 75.

¹⁵ Sonsuzoğlu, s. 75.

¹⁶ Sonsuzoğlu, s. 83.

kendilerinden istenen matrah takdirini yapar¹⁷; ancak matrah takdiri için ne kadar bir süre içerisinde dosyayı inceleyerek vergi dairesine tevdi etmeleri gerektiğine dair hiçbir hüküm bulunmamaktadır.

3. Kararın Değerlendirilmesi

Yukarıdaki bölümde iptali istenen “takdir komisyonuna başvurulması ile zamanaşımı süresinin duracağına” dair VUK 112/4 hükmünün içeriği ve bu hükmü Anayasa’nın 2.maddesinde belirtilen hukuk devleti ve buna bağlı hukuki güvenlik ile yasallık ilkesine aykırı olduğu gerekçesi ile iptal eden AYM’nin kararı belirtilmiş olup, bu bölümde ise AYM kararının gerekçeleri incelenecektir.

Vadesinde beyan edilmeyen veya ödenmeyen vergi alacağına dair yapılacak re’sen tarhiyatta matrah tespiti için dosyanın takdir komisyonuna gönderilmesi ile zamanaşımı süresi durur ve takdir komisyonunun matrah tespiti kararının tevdi tarihine kadar süre işlemez ve vergi alacağı tahakkuk etmez; yani ödenebilir aşamaya gelmez. Burada mükellef aleyhine temel sorun ise, verginin normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar geçecek süre için gecikme faizi ödemek zorunda olmasıdır ve VUK, bize matrah tayini yapılmak üzere komisyona gönderilen bir dosyanın ne kadar bir süre sonra vergi idaresine tevdi edilmesi gerektiğinin cevabını vermez. Dolayısıyla hakkında matrah takdiri için takdir komisyonuna başvuru mükellefin, ne kadar bir süre için, gecikme faizi ödeyeceğini önceden bilme imkanı yoktur.

AYM’nin, iptal gerekçesinde; “...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....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 öngörülemeyen hale getirmektedir” şeklindeki değerlendirmesi, vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesine dayanmaktadır. Hukuk devletinin bir sonucu olan hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden

¹⁷ Saban, s. 136.

bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzenlemesi anlamına gelir ve kişilerin geleceğe yönelik planlarını yapmalarını sağlarken, vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenebilecektir¹⁸. Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinden biri olan “belirlilik” ise, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir. Vergilerle ilgili kurallar ve işlemler açık ve anlaşılabilir olduğu ölçüde keyfilik önlenecektir¹⁹. Bir başka deyişle, vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için mutlaka kişisel vergi yükünün açık olarak önceden hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi gerekir²⁰.

VUK 114/2 düzenlemesinde ise, mükellef, vergi borcunun tahakkuk tarihini ve tam olarak ödemesi gereken vergi miktarını bilememektedir. Uygulamada, vergi idaresinin, zamanaşımı süresinin dolmasına az bir zaman kalmış olan mükellefin dosyasını komisyona göndermek suretiyle, zamanaşımı süresini durdurarak, alacağı tahsil anlamında idareye zaman kazandırabilmesi ve matrah tayini yapmakla görevli olan takdir komisyonunda dosyanın kalacağı süreye dair hiçbir yasal hüküm bulunmaması nedeniyle “takdir yetkisi” adı altında, keyfi uygulamalar yapmasına neden olabilmektedir.

Oysa idarenin takdir yetkisi, hukuk kuralları içinde serbestçe hareket edebilmesidir²¹ ve kaynağını ve varlık sebebini hukuk devletinden alır²². Hukuk devleti ilkesi ise, bütün devlet organları gibi idarenin de hukuka bağlılığını gerektirir ve takdir yetkisinin yasal açıdan sınırlandırılması yönünde bir etki yapar²³.

Takdir komisyonlarınca verilen takdir kararları, idareye tanınan takdir yetkisi çerçevesinde kalmakla birlikte, bu durum, komisyonun istediği süre içerisinde ve keyfi bir şekilde karar verebileceği anlamına gelmez²⁴.

Kaldı ki, vergilendirme ile temel hak ve özgürlüklere müdahale edildiği için zaten “Anayasa 13.maddesi gereğince kanunla düzenlenmesi gerekliliği ile

¹⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 45-46.

¹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 46.

²⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 46.

²¹ Gerçek Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık Ankara, 2006, s. 14.

²² Gerçek, s. 22.

²³ Gerçek, s. 53.

²⁴ Gerçek, s. 137.

yetinmeyerek, kanunilik ilkesine ayrıca vergi bakımından Anayasa'da ayrıca açıkça yer veren ve yasallık ilkesini vergilendirme alanında çok daha katı bir şekilde uygulamayı hedefleyen bir hukuk devletinde kanun koyucunun vergi idaresine bilinçli bir şekilde sınırsız takdir yetkisi ile donatmak istediğini düşünebilmek mümkün değildir"²⁵.

Bu nedenle de AYM 'nin kararının gerekçesinde belirtilen "zamanaşımı durma süresinin belirsizliği nedeniyle hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırı olduğu" saptaması hukuka uygun ve iptal kararı da yerinde bir karar olmuştur.

Karara dayanak oluşturan bir başka ilke ise yasallık ilkesi olup, bu ilke hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri ile bağlantılı olarak açıklanmıştır. AYM, kararında verginin yasallığı ilkesini; "*vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır*" şeklinde ifade etmiş ve "*“Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zaman aşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zaman aşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zaman aşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir*" görüşüne yer vermiştir.

Verginin yasallığı ilkesinin, yasal temeli Anayasa'nın 73/3 maddesinde yer alan; "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmüdür.

Bir verginin yasa ile konulmuş sayılması için konu, matrah, oran, tarh, tahakkuk, zaman aşımı gibi verginin kurucu öğelerinin belirlenmiş olması gerekir ve bu kurucu unsurları içermeyen bir düzenleme, biçimsel anlamda vergi yasası adını taşısa bile, maddi anlamda vergi yasası olarak nitelendirilmeyecektir"²⁶. Hukuk devletinin faaliyetlerini yerine getirirken, mükellefe yükleyeceği sorumluluğun sınırı, verginin yasallığı ilkesi ile çizilmektedir"²⁷. Bunun sonucu olarak, yasallık ilkesi gereği, her şahsın ödemekle yükümlü olduğu vergi kesin olmalı,

²⁵ Başaran Yavaşlar Funda, "Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?", Vergi Sorunları, Sayı: 257, Şubat 2010, s. 173.

²⁶ Saban, s. 51.

²⁷ Güneş Gülşen, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Yayınları, Temmuz 1998, s. 110.

isteğe bağlılığa (keyfilığe) yer vermemelidir. Ödemeyi yapan kimse için ve diğer tüm kişiler için ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenmesi gereken miktar açık ve belli olmalıdır²⁸ ve vergi yükümlüsüne doğan vergi yükümlüğünü, doğuş zamanı, miktar, ödeme şekli, vade gibi yönlerden kesin olarak hesaplanabilme olanağı verilmelidir²⁹.

O halde mükellefin vergiyi doğuran olayla birlikte devletle arasında kurulan kamusal borç ilişkisinden kaynaklanan vergi borcu, sadece Anayasa'ya uygun kanuni düzenlemeler çerçevesinde ortaya çıkan miktarla sınırlı olduğundan bu sınırı aşan miktarda vergi, hukuka aykırı bir varlık aktarımıdır. Dolayısıyla böyle bir durum, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırıdır ve bu ilkenin ihlaline bağlı olarak, burada mülkiyet hakkının ihlali de gündeme gelmektedir³⁰.

Hangi nedene dayalı olursa olsun, hukuken öngörülme-yen bir verginin'ya da hukuken öngörülenden daha fazla miktardaki verginin tahsilinin mükellef bakımından anlamı, onun malvarlığında bu miktar kadar hukuka aykırı azalma³¹ ve mülkiyet hakkına müdahaledir³².

Sonuç itibariyle AYM'nin iptal kararını yasallık ilkesi çerçevesinde değerlendirdiğimizde de yine hukuka uygun ve yerinde bir karar olduğunu söyleyebiliriz.

Tüm bu saptamalardan sonra, belirtilmesi gereken bir başka önemli husus ise vergide eşitlik/verginin mali güçle orantılı olması ilkesidir.

AYM kararında; "...zamanaşımının durmasının süreyle sınırlandırılmaması, vergi mükellefleri yönünden uygulamada keyfilığe, haksızlığa, eşitsizliğe yol

²⁸ Güneş, , s.17

²⁹ Güneş, s. 55.

³⁰ Başaran Yavaşlar, "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz", Vergi Dünyası, Sayı: 316, Aralık 2007, s. 85.

³¹ Başaran Yavaşlar, s. 85,86. Ayrıca mükellefin malvarlığındaki azalmanın içeriği için bkz. s. 86,87.

³² Mülkiyet hakkı ve mülkiyet hakkına müdahale için bkz., Başaran Yavaşlar, s. 85 vd. Yalıtı Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s. 43 vd., Başaran Yavaşlar Funda, "Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır", Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Editör: Ulusan İlhan/ Öztürk Bahri, Ankara 2009, s. 147 vd.

açacak sonuçlar doğurabilecek niteliktedir” görüşüne yer vermiş; ancak eşitlik ile ilgili herhangi bir ölçümleme yapmamıştır.

Anayasa 73/1’e göre; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür”. Bu hüküm ile vergi yükü, mali güç ölçütüne bağlanmıştır ve mali güç, anayasal bir vergi ölçütüdür. Buna göre, vergilendirmede eşitlik, aksini haklı kılan bir neden olmadıkça, mali gücü aynı olanların aynı, farklı olanların farklı vergi ödemesidir³³.

Mali gücü aynı olanların aynı vergi ödemelerinin istisnası AYM kararlarında “haklı neden” olarak belirtilmiştir³⁴ ve farklılaştırmada kullanılan ölçüt ise “ölçülülük” ilkesidir. Ölçülülük ilkesi, üç unsur içermektedir: Elverişlilik (alınan tedbirle istenilen sonuca ulaşılmaya elverişli olması), gereklilik (güdülen amaca aynı derecede elverişli birçok araç arasından en az müdahalede bulunan araçla erişilmesi) ve orantılılıktır (araç ile ulaşılmak istenen amaç arasında ölçülü bir oran bulunması)³⁵.

Bu ilke çerçevesinde AYM kararına konu olan hükmü incelediğimizde; beyan etmedikleri vergi miktarı aynı olan mükelleflerin dosyalarının takdir komisyonlarında farklı sürelerde kalması halinde, her biri için vergi, farklı zamanlarda tahakkuk edecek ve her biri farklı miktarlarda gecikme faizi ödeyecektir. Ve mali gücü aynı olan mükellefler arasında, katlanacakları vergi yükünün farklılaştırılması, elverişli, zorunlu ve orantılı yani ölçülü olmadığı için, vergide eşitlik/verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırılık teşkil edecektir ve AYM kararında bu hususların belirtilmemiş olması büyük bir eksikliklerdir.

AYM, kararında sadece hukuki güvenlik, belirlilik ve yasallık ilkelerine değinirken temel gerekçesini; “takdir komisyonlarında geçen sürenin belirsizliği” üzerinden kurgulamıştır. Ve yasakoyucu, sözkonusu iptal kararından sonra “6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un³⁶ 8.maddesi ile “takdir ko-

³³ Ateş Leyla, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul 2006, s. 4.

³⁴ Ateş, s. 122. Haklı neden kavramı ile ilgili AYM kararlarının değerlendirilmesi için bkz. Yalıtı Soydan Billur, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, XI-II.Türkiye Maliye Sempozyumu, “Anayasal Mali Düzen”, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, s. 88 vd.

³⁵ Ateş, s. 125 vd.

³⁶ RG: 01.08.2010, 27659.

misyonlarının raporunu hazırlayarak vergi dairesine tevdi edeceği süreye ait üst sınır öngören” bir düzenleme yapmıştır. 8.madde hükmü şöyledir:

“213 Sayılı Kanununun 114 üncü maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

Oysa AYM, iptal kararının gerekçesinde temel ölçümlemeyi “verginin mali güçe orantılı olması” ilkesi çerçevesinde yapmış olsa idi, asıl hukuki sorunun dosyanın takdir komisyonunda kaldığı süre değil, bu süre nedeniyle aynı mali güce sahip mükelleflerin katlanacakları vergi yükünün farklı olacağı ve bu farklılaştırmanın da “ölçülü” olmadığı görülebilecekti.

6009 Sayılı Yasa ile getirilen hüküm ise, vergi mükellefinin lehine bir düzenleme olmaktan halen çok uzaktır ve ancak “takdir komisyonunda geçen ve zamanaşımını durduran süre içerisinde mükellefe gecikme faizi yüklenemeyeceğine” dair bir düzenleme yapılması ile hukuka uygun hale gelecektir.