

**ANAYASA MAHKEMESİNİN 2011 YILINDA GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN %35 DİLİMİNİ ÜCRETLİLER BAKIMINDAN İPTAL ETMESİ SONRASI VERGİ HUKUKUNDAKİ “ÖZÜN ÖNCELİĞİ İLKESİ”NİN GELECEĞİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRME**

**Özet**

2006 yılı öncesinde ücret gelirleri ve diğer gelirlere iki ayrı vergi tarifesi uygulanmakta iken, 5479 sayılı Kanunla iki ayrı tarife uygulaması sona erdirilmiş ve 2006 yılı gelirlerinden itibaren tüm gelirler için tek vergi tarifesi uygulamasına geçilmiştir. Yasal düzenleme ve uygulama bu yönde iken, Gelir Vergisi kanununun 103. maddesine 5479 Sayılı Yasa'nın 1. maddesi ile getirilen “... **fazlası % 35 oranında...**” ibaresinin Anayasa'ya aykırılığı Anayasa Mahkemesi'nde hem doğrudan dava açılmak ve hem de vergi yargısı mercilerince ileri sürülen iddialar ciddi bulunmak suretiyle Anayasa Mahkemesi'nde dava konusu olmuş, Anayasa Mahkemesi aynı konuda birleşen çok sayıda dosya üzerinden verdiği 15.10.2009 tarih, 2006/95 E., 2009/144 K. sayılı kararı ile tarifenin dördüncü gelir dilimine giren ve aynı geliri elde eden yükümlülerin vergi yükü, ücret dışı gelir sahiplerinin lehine değişirken ücretlinin aleyhine değiştiği ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olarak ağırlaştırıldığı, bu durumun Anayasadaki “adaletli bir ücret elde etme” ilkesi ile bir arada değerlendirildiğinde “adalet” ilkesini de zedelediği görüşü ile, yeni tarifede yer alan ve tarifenin 40.000 YTL'den fazlasının 40.000. YTL'si için 9.190 YTL, ibaresinden sonra gelen “... **fazlası % 35 oranında...**” ibaresini, “**ücret gelirleri**” yönünden Anayasa'nın 2 ve 73. maddelerine aykırı bulunarak iptal etmiştir.

**Anahtar Kelimeler**

*Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 tarih, 2006/95 E., 2009/144 K. sayılı kararı, Gelir Vergisi Tarifesinin İptali, 6009 Sayılı Yasa, Anayasa Md. 153, Anayasa Mahkemesi Kararlarının Geriye Yürümezliği, İhtirazi kayıtlı Ödenen Verginin Faiziyle İadesi, Vergi Sorumlularının Dava Açma Ehliyeti*

**Konu**

Anayasa Mahkemesi'nin anılan 15.10.2009 tarih, 2006/95 E., 2009/144 K. sayılı kararının iptal gerekçesi şu şekildedir:

*“... Dava konusu kuralın da yer aldığı yeni gelir vergisi tarifesi ile önceki tarife karşılaştırıldığında, yeni tarifenin ilk üç dilimine giren ücretlinin vergi tutarı önceki tarifeye göre daha düşük iken, %35 vergi oranlı dördüncü dilimine giren ücretlinin vergi tutarının öncekine göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Karşılaştırma, ücretliler ile ücret dışı gelir elde eden diğer*

*yükümlüler arasında yapıldığında, bu dilimde ücretlilerin üzerindeki yükün diğer gelir vergisi yükümlülerine göre yükseldiği, yeni tarife ile ücretlilerin vergi yükü artırılırken diğer gelir vergisi yükümlülerinin yükünün azaldığı ortaya çıkmaktadır. Yeni tarifenin dördüncü dilimine giren ve aynı geliri elde eden yükümlülerin vergi yükü, ücret dışı gelir sahiplerinin lehine değişirken ücretlinin aleyhine değişmiş ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olarak ağırlaştırılmıştır. Ücret geliri elde edenlerin mali gücü ile gelirin niteliği ve kişisel durum arasında bağlantı kurulmamıştır. Yasa koyucu vergi*

Detaylı bilgi için:

Çetinkaya Hukuk Bürosu |  
[www.cetinkaya.av.tr](http://www.cetinkaya.av.tr)

Tel: +90 212 212 99 55  
Fax: +90 212 212 79 71  
Mecidiye Cad. Cevher Apt.  
No: 3/6 Mecidiyeköy  
34387 Şişli – İstanbul

Av. Oğuz ÇETİNKAYA |  
[oguzcetinkaya@cetinkaya.av.tr](mailto:oguzcetinkaya@cetinkaya.av.tr)

Av. Ali Özgür KARA |  
[aliozgurkara@cetinkaya.av.tr](mailto:aliozgurkara@cetinkaya.av.tr)

Stj. Av. Sezer ÇİMEN |  
[sezercimen@cetinkaya.av.tr](mailto:sezercimen@cetinkaya.av.tr)

[http://www.linkedin.com/company/cetinkaya-law-office?trk=hb\\_tab\\_compy\\_id\\_2305449](http://www.linkedin.com/company/cetinkaya-law-office?trk=hb_tab_compy_id_2305449)

oranlarını belirlerken ücret geliri elde eden yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumunu göz önüne alacak bir sistem getirmemiştir.

Oran, verginin asli unsurlarından olup mali gücü etkileyen en önemli ölçütlerden biridir. Vergi oranı ile vergiye tabi gelirin niteliği arasında doğrudan bağlantı vardır. Vergilendirmede farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir.

Yasa koyucu vergilendirme yetkisini kullanırken, anayasal kurallara uymak ve vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımını sağlamak koşuluyla, gelir, servet veya harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçütler getirebilir, gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir. Ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarına göre salt emeğe dayalı olarak elde edilen gelir niteliğinde olması ve vergi baskısının yüksekliliği nedeniyle özellikle bu geliri elde edenlerin ekonomik durumları ile vergi oranları arasında doğrudan bir bağlantının kurulmaması ve ücretlilerden vergi alınırken mali gücün göz ardı edilmesi düşünülemez.

Anayasa'nın 55. maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu, Devletin çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı belirtilmiştir. Anayasa, ücreti, diğer gelirlerden farklı olarak özel şekilde düzenlemiş, bu düzenlemede ücretin özellikli ve ayrık durumunu gözeterek, Devlet'e "adaletli bir ücret" için tedbir alma görevi vermek suretiyle koruma altına almıştır. Anayasa'nın 73. maddesindeki "mali güç" ilkesi ile 55. maddesindeki "adaletli bir ücret elde etme" ilkesi bir arada değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin ücret dışında elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi, "adalet" ilkesini de zedeler.

Açıklanan nedenlerle, 193 sayılı Yasa'nın 5479 sayılı Yasa'yla değiştirilen 103. maddesinde yer

alan tarifinin 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL, ibaresinden sonra gelen "... fazlası % 35 oranında ..." ibaresi, "ücret gelirleri" yönünden Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir."

Söz konusu iptal kararı ile ilgili duyuru 15.09.2009 tarihinde Anayasa Mahkemesi'nin internet sitesinde yapıldı.

### 2009 Yılı Ekim, Kasım ve Aralık Aylarına İlişkin İade Davaları

Anayasa Mahkemesinin iptal kararının duyulması ile, ücretlilere, %35 oranında vergilendirildikleri dönemlerle ilgili olarak iade olanağı doğmuş oldu. Bu iadenin kimler tarafından, ne şekilde, hangi ölçüde ve zaman diliminde alınabileceğiyle ilgili çok sayıda fikir ortaya atıldı.

Bu fikirler, yer yer Türk Vergi Hukukunun ilkelerini ve kabul gören düşünceleri de test etmeye başladı. Tartışmalar öncelikle;

- ✓ Bu iade davasının vergi sorumlularınca açılıp açılmayacağı, eğer açılabilir ise iadenin vergi sorumlusuna mı yoksa doğrudan vergi mükellefi çalışana mı yapılacağı, eğer vergi sorumlusuna yapılırsa, bu iadenin vergi mükellefi çalışana ulaştığının nasıl takip edilebileceği,
- ✓ Yine, iade davalarının kim tarafından açılacağı konusunda bağlantılı olarak, toplu olarak mı yoksa ayrı olarak mı açılacağı,
- ✓ Bu iade davasında faiz talep edilmesinin mümkün olup olmadığı,
- ✓ İade talep edilecek dönemin Ekim 2009 dönemi sonrası mı olduğu, yoksa geriye dönük olarak tarh zamanaşımınca iade talep etmenin mümkün olup olmadığı,
- ✓ İade davasının hem vergi sorumlusunca ve hem de vergi mükellefi davacı tarafından ayrı ayrı açılması durumunda mükerrerliğin nasıl tespit edileceği,
- ✓ Bazı vergi sorumlularının bu davayı açmak istememesi durumunda vergi

mükellefi davacılarca bu davanın nasıl açılabileceği,

konularında yoğunlaştı. Özellikle, Danıştay 4. Daire'nin bu tür davaların vergi sorumlularınca açılabileceği ancak Danıştay 3. Dairenin bu tür davaların vergi sorumlularınca açılmayacağı yönündeki ağırlıklı içtihadı çözülmesi gereken ilk usul sorunu oldu. eğer vergi sorumluları dava açamayacak ise davaların çalışanlarca münferiden açılması gerekecek, böylece binlerce iade davasının açılması söz konusu olabilecekti.

Bu konuda Ankara ve Kayseri Vergi mahkemelerince, Danıştay 3. Daire'nin "vergi sorumluları iade davası açamaz" içtihadı doğrultusunda verilen kararlarının usul yönünden bozulması ile ilk usul sorunu, vergi sorumlularının bu davaları açabileceği yönünde çözümlenmiş oldu.

Sadece bu karar, sözkonusu davanın Türk Vergi hukukuna yaptığı önemli bir katkı olarak kabul edilebilir. Zira, o zamana kadar, vergi sorumlularının dava ehliyetlerinin bulunup bulunmadığı "ülke çapında" açılan davalarda tartışılmamış, münferit dosyalarda yapılan sıra dışı bir usul sorunu olarak kalmıştı. Oysa, binlerce, belki on binlerce vergi davası açılmasının gündeme gelmesi karşısında tercihin "usul/dava ekonomisi"nden yana konması yıllardır çözülememiş bir usul sorunun aşılmasını sağlamış oldu.

### **2010 Yılı Ocak Ayı İle 2010 Yılı Temmuz Ayı Arasındaki Dönem**

Sözkonusu iade davaları Ekim 2009 döneminden itibaren her ay ihtirazi kayıtlarla verilen muhtasar beyanname kapsamında açılmaya başladığında sonra gözler Anayasa Mahkemesinin yayınlayacağı gerekçeli karara çevrildi. Anayasa Mahkemesi'nin gerekçeli iptal kararı 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandı.

Anılan karar, iptal kararının (yukarıda alıntıladığımız) gerekçesini kamuoyuna duyurmakla beraber;

*"1. maddesiyle değiştirilen 193 sayılı Yasa'nın 103. maddesinde yer alan 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9190 YTL, ifadesinden sonra gelen "... fazlası % 35 oranında ..." ibaresinin, "ücret gelirleri" yönünden iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince İPTAL HÜKMÜNÜN, KARARIN RESMİ GAZETE'DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK ALTI AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE,"*

demek suretiyle yeni hukuki tartışmalar başlattı. Bu defa, 08.01.2010 sonrasında, Vergi İdaresi, kararda da atıfta bulunulan Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarına dayanarak 2009 yılı Ekim ayından bu yana açılmakta olan iade davalarının reddedilmesi gerektiğini, zira Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümeyeceğini daha güçlü savunur oldular.

Anayasa Mahkemesi'nin, iptal ile oluşan yasal boşluğun giderilmesi için gerekçeli kararın resmi Gazete'de yayımlanmasından itibaren verdiği 6 aylık süre 8 Temmuz 2010 tarihinde dolmasına rağmen, yasama organı elini hızlı tutmadı, bu süre dolduktan sonra 23 Temmuz 2010 tarihinde ilgili düzenlemeyi yaptı ve **6009 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"** 1 Ağustos 2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girdi.

Gelir İdaresinin "ortada yasal boşluk yok, yeni yasal düzenleme yapılana kadar iptal edilen hüküm yürürlüktedir, yeni yasal düzenleme yürürlüğe girdikten sonra da yeni düzenleme geçerlidir" savunmasına "destek" verecek bir takvim ile işleyen anılan yasama çalışmasına rağmen, idari yargının "(bireyler lehine) iptal edilen hükümler devam eden davalarda tatbik edilmez" ilkesi 2009 yılının Ekim - Aralık 2009

dönemi davalarında uygulama sahası buldu. Böylece, bu davaların Türk Vergi Hukukunda pekiştirdiği ikinci ilke; “(bireyler lehine) iptal edilen hükümler devam eden davalarda tatbik edilmez” ilkesi oldu.

Vergi İdaresinin; bu ilkenin Anayasanın 153. Maddesine aykırı olduğu, kamu menfaat ve hukukunu ihlal ettiği, iptal hükmünün 6 ay ertelenmesi hükmüne de ters düştüğü savunmalarının kabul görmemesi mükellef hukukunun esaslı bir kazanımı oldu. bu ilkenin temelinde; belirli bir yasa hükmünü huzurdaki davada tatbik edecek olan her bir mahkemenin, bu yasa hükmüyle ilgili olarak iptal müracaatında bulunabilmesi yetkisi olduğuna göre, zaten bu yetkinin kullanılıp hatta iptal kararı da verilmiş bir uyuşmazlıkta hala iptal öncesi hükmü uygulamaya devam etmesinin temel insan hak ve özgürlüklerine aykırı olduğu inancı ve anlayışı bulunuyor.

Ne var ki, 6009 Sayılı Yasanın asıl sürprizi, 1 Ağustos 2010 tarihinde yürürlüğe girmesine rağmen, iptale konu tarifeye ilgili düzenlemesinin, gelir verginin dönemsel (yıllık) bir vergi olması dolayısıyla, ortada bulunmadığı iddia olunan 1 Ocak 2010 – 30 Haziran 2010 dönemi “boşluğunu” doldurmak üzere 1 Ocak 2010 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde yürürlüğe koyması oldu!

Vergi İdaresi bir yandan, “boşluk yok”, savunması yaparken, Yasama Organı iptal edilmiş 2009 yılı tarifesinin de, henüz ilan edilmemiş 2010 yılı tarifesinin de bulunmadığı bir zamanda, Temmuz 2010 tarihinde, geçmiş 6 aylık dönemi de kapsayacak ve tüm 2010 yılını kapsayacak şekilde yasal düzenleme yapmış, ortada şekli anlamda bir “boşluk” bırakmamıştı.

Yasama Organı, iptal ile oluşan şekli boşluğu ortadan kaldırırken bu defa işin esasında Anayasa Mahkemesi’nin kararında belirtilen Anayasa’ya aykırılık unsurlarını düzeltmedi, sadece iptal öncesinde ücretliler için 40.000 TL üzerinde uygulanan % 35 tarife dilimini 76.200 TL’ye yükseltmekle yetindi, bu düzenleme ile

ücretlilerin elinde kalacak vergi sonrası geliri azami 2.100 TL artırdı.

Elbette, bu yasal düzenlemenin yapıldığı Temmuz 2010 tarihinde Türkiye’nin Anayasa mahkemesinin esas hakkında denetim yapamayacağı düzenlemelerini içeren “Anayasa Paketi” ve “2010 Referandumu” ikliminin etkisinde olduğunu anımsamakta yarar var.

Nitekim, bu referandumda, Anayasa paketi geçtikten sonra Anayasa Mahkemesinin uyuşmazlık konusu olaya bakışında bir değişiklik gözlenmeye başlandı.

Tam bu dönemde, 2009 yılının Ekim – Aralık dönemleri için açılan davalarda tüm Türkiye’de Vergi mahkemeleri davaların kabulüne karar vermeye, 2009 yılı davaları bakımından iadeye hükmetmeye başladı ki, aynı dönemde 2010 yılı Ocak ve Şubat dönemi davalarında da bu defa ret kararları gelmeye başladı.

Anayasa Referandumu sonrası yargının yeniden yapılandırılmış olmasının tüm bu gelişmelere etkisi elbette belirsiz kalacak, çünkü bunu ölçebilecek bir mekanizma yok ancak, o dönem sonrasında Anayasa Mahkemesinde işaret edilen ücretli gelir vergisi mükellefleri ile beyanname veren mükellefler arasındaki fark giderilmemiş olmasına rağmen, devam eden döneme ilişkin davaların tamamı davalı Vergi İdaresi lehine sonuçlanmış oldu.

Nihayetinde, 6009 Sayılı Kanunun anılan Anayasa Mahkemesi kararındaki gerekçelere uygun olmadığı, tarife diliminin ücretliler lehine genişletilmesi ile getirilen 2.100 TL artışın ücretli mükellefler ile beyanname veren mükellefler arasında eşitsizlik yaratan Gelir Vergisi Kanununun 89. Maddesinde yer alan eğitim, sağlık ve sigorta prim ödemeleri dahil, beyanname üzerinden indirilebilen harcamaların getirdiği avantajı telafi etmediği gerekçesiyle açılan iptal davasında Anayasa Mahkemesi bu defa 6009 sayılı yasanın Anayasaya aykırı olmadığına hükmetti.

Sonuçta, bu davada konunun tüm taraflarının aldığı üçüncü ders; Anayasa Mahkemesinin artık esas denetimi yapmayacağı, yasama organının 2.100 TL olarak takdir ettiği bir tutarın, beyanname veren mükellef bakımından bunun on, yirmi katına ulaşan olanaklara “denk sayılması gerektiği yönündeki takdirini” değerlendirme ve yargılama konusu yapmayacağı dersi oldu.

#### **Danıştay 4. Daire’nin, Eko-Elda Avee / Yunanistan Davasına Atıflı İadenin Faiziyle Birlikte Yapılması Gerektiğine İlişkin Kararı**

Bu davada iadeye yasal olanak bulunup bulunmadığı yoğun tartışma konusu iken, Danıştay 4. Daire’nin 06.10.2011 gün, 2011/5499 E., 2011/6892 k. Sayılı kararı gündeme bomba gibi düştü: Danıştay 4. Daire, bu kararında, AİHM tarafından verilen Eko-Elda Avee/Yunanistan davasına atıfta bulunarak iadenin yasal faizi ile birlikte yapılması gerektiğine hükmetti. Bu kararını da Danıştay’ın web sitesinde yayınladı. Bir yandan, 6009 Sayılı Kanunun artık adil ve Anayasaya uygun olduğu kararı verilir, bir yandan 6009 sayılı Kanunun 2010 yılı Temmuz ayında çıkmasına rağmen, Ocak 2010 döneminden Kanunun henüz çıkmadığı Temmuz 2010 dönemine kadar yasal boşluk oluşmadığı kararları çıkarken, aynı zamanda 2009 yılı Aralık ayına ilişkin bir davada “aslında faiz talep etseydiniz faiz de alabilirdiniz” kararı çıkması konunun taraflarının kafasını daha da karıştırdı.

Tüm bunlar olurken, bir yandan da, şahsına ait iade davası açılmamış olanlar eski ve mevcut şirketlerinin bu davaları açma sürelerini geçirdiğini / kaçırdığını öğreniyor, uğradıkları mağduriyetin giderilmesini talep ediyorlardı. Kimi, vergi sorumlusu olarak düzeltme ve şikâyet yoluna müracaat etmeyi, kimi eski işverenine dava açmayı, kimi kişisel olarak vergi dairesine düzeltme yoluyla müracaat etmeyi veya doğrudan dava açmayı denediler. Vergi İdaresi, zamanında ihtirazi kayıtlı beyan edilmeyen ve süresi içinde dava konusu yapılarak mahkeme ilamına bağlanmayan iadeleri yapmamakta direndi. Zaten, 2009 Ekim - Aralık dönemi

dışında açtığı davada olumlu sonuç alıp iadeye kavuşan da olmadı.

Bu davalarda öğrenilen dördüncü unsur, 2009 yılı davalarda faiz talep edilse idi, alınabileceği oldu. Danıştay 4. Daire’nin AİHM kararına atıfta bulunduğu bu sürpriz kararı bir sonraki “ihtirazi kayıtlı beyan ve iade talebi” davasında kullanılmak üzere dosyalara kaldırıldı.

#### **2009 Dönemine İlişkin Davaların Takip Eden Döneme İlişkin Davalardan Farkı Hukuki Mi, İktisadi Mi?**

Bu davaların Türk Vergi Hukukuna kritik etkisi, burada saydığımız ilk 4 konudaki gelişmelerden ibaret olmadı. Bunların hepsinin ötesinde, Vergi usul Kanununun 3. Maddesinde düzenlenen ve “vergilemede özün önceliği” olarak tanımlanan ilkede “yeni anlayış” getiren bakış açısının yarattığı kafa karışıklığı oldu.

Ücretlilere vergi iadesinin kaldırılması sonrası getirilen asgari geçim indirim, ücretlilere vergi iadesinin getirdiği katkının çok altında kalmış, buna mukabil, Gelir Vergisi kanununun 89. Maddesi, beyanname üzerinden indirim hakkı tanıdığı eğitim, sağlık ve sigorta primi gelirleri ile ücretlilerin asgari geçim indirim ile sağladığı vergisel avantajın yüz katına varan avantajlar elde etmekte iken iptal kararı verilmiş, iptal kararında bu eşitsizliğe vurgu yapılmıştır. Yasama organı, ücretliler lehine yıllık 2.100 TL vergi avantajı sağlamak suretiyle ücretliler ile beyanname veren mükellefler arasındaki eşitsizliğin onda, yirmide birini telafi etmiş ancak bu düzenleme Anayasa Mahkemesince “Anayasaya (hukuka) uygun” bulunmuştur.

Durum böyle olunca, çeşitli hukuki düzenleme ve kurumların ardında bir “vergilemede özün önceliği” ülkesine uygun düşecek, iktisadi bir adalete ve eşitliğe ulaşmak mümkün olmamış, bunca dava sonrasında ulaşılan şekli bir hukuki eşitlikten ibaret kalmıştır.

Bu davanın olumsuz karakteri, Türk Vergi Hukukunun, “özün önceliği” ilkesini vergi idaresi

aleyhine yorumlama ve uygulamada çekingen ve denge gözeten yönünün ortaya çıkmış olmasıdır. Belirli aralıklarla ortaya çıkan bu “kamusal refleks”, vergi hukukunu bir “mükellef hukuku” alanı olmaktan çıkarıp “kamunun hukuku” alanına kaydırıyor.

### **Türk Vergi Hukukunda Özün Önceliği İlkesinin Geleceği Üzerine Birkaç Söz**

Özün önceliği ilkesi, çift taraflı işleyen bir mekanizmadır. Vergi uyumsuzluklarında bu ilkeye bazen mükellefler, bazen de vergi idaresi sarılır. Öyle olunca da, bu ilke bazen mükelleflerin imdadına yetişir, bazen vergi idaresinin.

Ancak, son zamanlarda bu “dengeli” durum vergi idaresi lehine bozulmak üzere. Özel anlamda Vergi İdaresi, genel anlamda Devlet, elindeki üstün kamu gücünü kullanarak bu ilkenin hukuki ve iktisadi yapısını etkileyerek mükelleflerin sığınabileceği bir alan olmaktan çıkarmaya başladı. Bu ilkenin yarattığı “yaşam alanı” daralan mükellefleri daha kolay eleştirebilir, zor duruma daha kolay düşürebilir oldu. Vergi hukuku bir “mükellef hukuku” alanı olmaktan çıkarıp “kamunun hukuku” alanına dönüşmeye başladı. Yasama organının yürütmenin kontrol ve

yönlendirmesinde olduğu, yargının da yasama organının tasarruflarını sadece usul bakımından denetleyebildiği rejimlerde, yürütme dolaylı yoldan yargıyı da kontrol altına almış oluyor.

Mükellefin yargıya müracaat etmek yerine, bizatihi mağduriyet yaşadığı “yürütme gücünden çare bekleme” durumuna düşürülmesi doğal olarak kuvvetler ayrılığı ve güçler dengesine dayalı parlamenter rejimin de işlevsizleşmesine yol açıyor.

### **Sonuç ve Değerlendirme**

Bu dava, dönemi ve hukuki yapısı itibarıyla, Türk Vergi Hukukunun fay hatlarını ortaya çıkaran, yasama ve yargı organlarının kabul, değer ve fonksiyonlarını ortaya koyan bir dava olarak hukuk tarihimizde yerini aldı. Daha önce vergi hukukunda görülen tek bir davanın bu kadar çok sayıda kişiye, mahkemeye, kuruma, kanuna ve sonuca ulaştığı, bu kadar çok farklı ilke ve sonucu tetiklediği pek görülmedi. Dava süresinde yapılan yasa ve Anayasa değişiklikleri de davanın hikâyesi içindeki yerini aldı. Diğer yandan, bu davanın etkilerinin bundan sonraki benzer davalarda da devam edeceğini söylemek yanlış olmaz.

### **Detaylı bilgi için:**

**Çetinkaya Hukuk Bürosu** | [www.cetinkaya.av.tr](http://www.cetinkaya.av.tr) | **Ofis Tel:** +90 212 212 99 55 | **Fax:** +90 212 212 79 71

Av. Oğuz ÇETİNKAYA | [oguzcetinkaya@cetinkaya.av.tr](mailto:oguzcetinkaya@cetinkaya.av.tr) | Mecidiye Cad. Cevher Apt. No: 3/6 Mecidiyeköy 34387 Şişli - İstanbul

Stj. Av. Ali Özgür KARA | [aliozgurkara@cetinkaya.av.tr](mailto:aliozgurkara@cetinkaya.av.tr) | Mecidiye Cad. Cevher Apt. No: 3/6 Mecidiyeköy 34387 Şişli - İstanbul

Stj. Av. Sezer ÇİMEN | [sezercimen@cetinkaya.av.tr](mailto:sezercimen@cetinkaya.av.tr) | Mecidiye Cad. Cevher Apt. No: 3/6 Mecidiyeköy 34387 Şişli - İstanbul