

VERGİ YÜKÜNÜ GEÇMİŞE DÖNÜK OLARAK ARTIRAN YASAL DÜZENLEME ANAYASAYA AYKIRIDIR

Anayasa Mahkemesi, 26.1.2012 gün, 2011/74 E., 2012/15 k. Sayılı kararı ile 6009 sayılı Kanun'un 62. maddesinin (d) bendinde yer alan "...1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere..." ibaresini iptal etmiş ve Kanuna zamanaşımına uğramış 1.1.2005 tarihinden önceki döneme ilişkin vergi borçlarının yeniden canlandırılacak şekilde yürürlük tarihi konmasının Anayasaya aykırı olduğuna hükmetmiştir:

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi'nin iptal başvuru gerekçesi şu şekilde: "... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde düzenlenen tarih ve tebliğ zamanaşımının takdir komisyonuna havale edilmesi üzerine duracağına ilişkin yasa hükmünün Anayasa Mahkemesinin yukarıda değinilen kararı ile iptal edilmesi üzerine, 6009 sayılı Kanunun anılan hükümleri ile konunun yeniden düzenlendiği, takdir komisyonuna havale edilen mükellefler için zamanaşımının en fazla bir yıl süre ile duracağı, bir yılın sonunda zamanaşımı süresinin kaldığı yerden tekrar işlemeye başlayacağı yolunda hüküm tesis edildiği görülmektedir. Ancak, Anayasa Mahkemesi kararının 15.10.2009 tarihini taşıması, kararın içeriğinde iptal hükmünün altı ay sonra yürürlüğe gireceğine hükmedilmesi ve bu kararın da gerekçeli olarak 08.01.2010 tarihinde yayımlanmasına rağmen; iptal kararı üzerine konuyla ilgili yapılan yasal düzenleme 01.08.2010 tarihinde yayımlanıp, bu tarihte yürürlüğe girmiştir. Yine, Kanunun 62. maddesi uyarınca 01.07.2010 tarihinden itibaren geçerli olacağına hükmedilmekle beraber, söz konusu Kanunun 16. maddesi ile 213 sayılı Kanuna eklenen geçici 28. maddeyle 01.01.2005 tarihinden önceye ait olup, 31.12.2012'ye kadar tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağına ilişkin özel bir hükme yer verilmiştir.

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

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

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

Bununla birlikte konuyla ilgili 23.07.2010 tarihinde 6009 sayılı Kanunla yukarıda değinilen yasal düzenlemeler yapılmış ve söz konusu düzenlemeler 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak itiraza konu kanun kuralı ile 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren ve takdir komisyonuna havale edilmiş mükelleflerin vergi yükümlülükleri ile ilgili zaman aşımının oluşmasını engellemek veya oluşan zaman aşımını ortadan kaldırmak noktasında düzenlemeleri ihtiva eden 6009 sayılı Kanunun 8. ve 16. maddelerini geçmişe yürütülmek suretiyle 09.07.2010 tarihi itibarıyla ilgilileri hakkında oluşan bir nevi müktesep hak niteliğinde olan (zaman aşımı) hukuki durum ortadan kaldırılmıştır. Bu da yukarıda değinilen Anayasanın 2. maddesinin belirtilen hukuk devleti (hukuki güvenlik) ilkesine açık aykırılık teşkil etmektedir.

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

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

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

Anayasa Mahkemesinin iptal gerekçesi de yukarıdaki gerekçeye uygun olarak şu şekilde: "... İtiraz konusu ibareyle yürürlük tarihi belirlenen 8. ve 16. maddelerle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucunda, 6009 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte zamanaşımına uğramış 1.1.2005 tarihinden önceki döneme ilişkin vergi borçlarının yeniden canlandırılması suretiyle Kanun hükümleri geriye yürütülmüş olmaktadır.

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

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

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

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