

BİRİNCİ BÖLÜM

KARAR

A. N. A. BAŞVURUSU

Başvuru Numarası : 2014/109
Karar Tarihi : 20/9/2017

Başkan : Burhan ÜSTÜN
Üyeler : Serruh KALELİ
Hicabi DURSUN
Hasan Tahsin GÖKCAN
Yusuf Şevki HAKYEMEZ
Raportör : Ayhan KILIÇ
Başvurucu : A. N. A.

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, gelir vergisi ve fon payının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan dava devam ederken yürürlüğe giren kanun hükmü uygulanmak suretiyle uyumsuzluğun çözümlenmesi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 3/1/2014 tarihinde yapılmıştır.
3. Başvuru, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuştur.
4. Komisyonca başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.
5. Bölüm Başkanı tarafından başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.
6. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık, görüşünü bildirmiştir.

7. Başvurucu, Bakanlığın görüşüne karşı süresinde beyanda bulunmuştur.

III. OLAY VE OLGULAR

8. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle ilgili olaylar özetle şöyledir:

9. Başvurucu 1964 doğumlu olup İzmir'de ikamet etmektedir.

A. Başvurucu Adına Vergi Tarh Edilmesi

10. Başvurucunun İmar Bankası Off-Shore Limitet Şirketinde bulunan mevduatından 2001 yılında elde ettiği faiz gelirini beyan etmediği hususu, 18/10/2006 tarihli vergi inceleme raporuyla tespit edilmiştir.

11. Gelir vergisi matrahının tespiti amacıyla işlem dosyası 10/11/2006 tarihinde Takdir Komisyonuna sevk edilmiştir. Takdir Komisyonunun 8/2/2008 tarihli kararıyla başvuru geliri vergisi matrahı (elde edilen faiz geliri) 851.417,37 TL olarak tespit edilmiştir.

12. Takdir Komisyonunca belirlenen matraha istinaden 11/2/2008 tarihli vergi ve ceza ihbarnamesiyle başvuru adına 2001 vergilendirme yılına ilişkin olarak 376.712,33 TL gelir vergisi ve 37.671,23 TL fon payı ile bunların bir katı tutarında vergi ziyai cezası tarh edilmiştir. Vergi ve ceza ihbarnamesi 12/2/2008 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmiştir.

B. Tarhiyat İşlemine Karşı Açılan Davaya İlişkin Süreç

13. Başvuru tarafından vergi ve ceza tarhiyatlarına karşı 13/3/2008 tarihinde İzmir 3. Vergi Mahkemesine dava açılmıştır. Başvuru dava dilekçesinde, menkul sermaye geliri elde etmediğini savunmuştur.

14. Anılan Mahkemece 5/11/2009 tarihinde verilen kararla dava reddedilmiştir. Kararın gerekçesinde, gelir verisinde tahakkuk esasının geçerli olduğu ve buna göre gelirin elde edilmiş sayılabilmesi için menkul sermaye iradının fiilen elde edilmiş olmasının gerekli bulunmadığı belirtilmiştir.

15. Karar, Danıştay Üçüncü Dairesinin (Daire) 21/12/2010 tarihli kararıyla bozulmuştur. Daire 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin ikinci fıkrasının, Anayasa Mahkemesinin 15/10/2009 tarihli ve E.2006/124, K.2009/146 sayılı kararıyla iptal edilmiş olmasına dayanmıştır.

16. 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinde tarh zamanaşımı düzenlenmiştir. Anılan maddenin birinci fıkrasında, vergi alacağının doğduğu takvim yılı takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasının orijinal hâlinde Vergi Dairesince, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı ve duran zamanaşımının mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam edeceği belirtilmiştir.

17. Diyarbakır Vergi Mahkemesi *"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"* gerekçesiyle sözü edilen ikinci fıkranın iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine itiraz başvurusunda bulunmuştur.

18. Anayasa Mahkemesi 15/10/2009 tarihli ve E.2006/124, K.2009/146 sayılı kararıyla 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasını iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi, duran zamanaşımının yeniden işlemeye başlama süresinin yükümlü yönünden öngörülemez olduğu gerekçesine dayanmıştır. Anayasa Mahkemesi, zamanaşımının durma süresinin belirsizliğinin, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasına imkân sağladığına ve ayrıca yükümlünün vergi tahsilatının geciktirdiği süre kadar gecikme zammı ve faizi yükünün artmasına neden olacağına işaret etmiştir. Anayasa Mahkemesi, zamanaşımını durduran nedenler ile durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye

başlama tarihinin açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olmasının ve keyfiliğe izin vermemesinin verginin kanuniliği ve hukuk devleti ilkelerinin gereği olduğunu vurgulamıştır.

19. Anayasa Mahkemesi, 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasının iptaline karar verilmesinin doğuracağı hukuksal boşluğun kamu yararını ihlal edici nitelikte olduğu sonucuna ulaşarak gerekli düzenlemelerin yapılması amacıyla iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir.

20. Anayasa Mahkemesinin bu iptal kararını gözeten Daire, Anayasa'nın 153. maddesinin beşinci fıkrasında Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeyeceği hükme bağlanmış ise de Anayasa'ya aykırılığı saptanmış bir hükmün uygulanmasının Anayasa'nın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturacağını ifade etmiştir. Daire, Anayasa'nın 153. maddesinin beşinci fıkrası hükmünün kazanılmış hakların ve kamu düzeninin istikrarını koruma amaçlı olduğunu vurgulamış ve aksi yorumun Anayasa'nın 152. maddesinde düzenlenen ve mahkemelerin Anayasa'ya aykırı gördükleri hükümlerin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurmaları öngören itiraz yolunu anlamsız kılacağını altını çizmiştir. Bu yorum çerçevesinde Daire, 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasının somut olayda uygulanamayacağı kanaatine varmış ve buna göre 31/12/2006 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmesi gereken vergi ve cezaların 11/2/2008 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmesi nedeniyle zamanaşımı süresinin dolduğu sonucuna ulaşmıştır.

21. Başvurucu bu karara karşı karar düzeltme yoluna başvurmuştur. Daire 8/12/2011 tarihli kararıyla karar düzeltme istemini kabul ederek 21/12/2010 tarihli (bozma) kararını kaldırdıktan sonra temyiz istemini yeniden incelemiş ve reddetmiştir. Daire, Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra 213 sayılı Kanun'a eklenen geçici 28. maddeyi gözeterek bozma kararını kaldırmıştır.

22. Kanun koyucu Anayasa Mahkemesinin iptal kararının gereğini yerine getirmek amacıyla 23/7/2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasını yeniden düzenlemiştir. Buna göre fıkranın orijinal hâlindeki gibi vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı ve duran zamanaşımının mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam edeceği hususu aynen düzenlenmekle birlikte işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı hususu açık bir biçimde fıkraya eklenmiştir.

23. Öte yandan 6009 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle 213 sayılı Kanun'a geçici 28. madde eklenmiştir. Bu maddeye göre *"1/1/2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten [1/8/2010] önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olup, komisyonca takdir edilen matrah üzerinden 31/12/2012 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Bu hüküm, 374 üncü maddede yer alan ceza kesmede zamanaşımı açısından da uygulanır."*

24. Matrah takdiri için 10/11/2006 tarihinde Takdir Komisyonuna başvurulduğunu hatırlatan Daire, 213 sayılı Kanun'un geçici 28. maddesinde 1/1/2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olup komisyonca takdir edilen matrah üzerinden tarh edilen vergilerin tarh zamanaşımı tarihinin 31/12/2012 biçiminde

belirlendiğini vurgulayarak 11/2/2008 (gerçekte 12/2/2008) tarihinde başvurucuya tebliğ edilen vergi ve cezaların zamanaşımı süresi içinde tarh edildiği sonucuna ulaşmıştır. Bozma kararının kaldırılması üzerine temyiz istemini yeniden inceleyen Daire, menkul sermaye iradının vergilendirilebilmesi için gelirin elde edilmiş olması gerektiğini, bunun için de gelirin sahibinin emrine amade kılınmasının (faizin mevduatına eklenmesinin) yeterli olduğunu, fiilen sahibine teslim edilmesinin ise zorunlu olmadığını ifade etmiştir. Daire, İmar Bankasının bankacılık işlemlerinin kaldırılması nedeniyle İmar Bankası Off-Shore Limitet Şirketi hesabındaki mevduatın tahsil edilmemiş olmasının vergilendirmeye engel teşkil etmeyeceğini açıklamıştır.

C. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davaya İlişkin Süreç

25. Tarhiyata karşı açılan davanın İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 5/11/2009 tarihli kararıyla reddedilmesinden sonra vergi idaresi tarafından 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca vergi mahkemesince hükme bağlanan vergi ve cezalar için (2) numaralı ihbarname düzenlenerek başvurucuya tebliğ edilmiştir.

26. Başvurucu tarafından bir aylık süresinde ödeme yapılmaması üzerine 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55. maddesi uyarınca 5/4/2010 tarihli ödeme emri düzenlenerek 6/4/2010 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmiştir.

27. Başvurucu tarafından 13/4/2010 tarihinde ödeme emrine karşı İzmir 4. Vergi Mahkemesinde (Mahkeme) iptal davası açılmıştır.

28. Mahkeme 22/9/2010 tarihli kararla davayı reddetmiştir. Kararın gerekçesinde, tarhiyata karşı açılan davanın İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 5/11/2009 tarihli kararıyla reddedildiği ve düzenlenen (2) numaralı ihbarname üzerine ödeme yapılmadığı veya teminat gösterilmediği ifade edilmiştir. Mahkeme, kamu alacağının usulüne uygun olarak kesinleştiğini belirterek düzenlenen ödeme emrinin hukuka uygun olduğu sonucuna ulaşmıştır.

29. Mahkeme kararı Dairenin 3/4/2012 tarihli kararıyla onanmış, karar düzeltme istemi de Dairenin 10/9/2013 tarihli kararıyla reddedilmiştir. Nihai karar 6/12/2013 tarihli kararla başvurucuya tebliğ edilmiştir.

30. Başvurucu 3/1/2014 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

IV. İLGİLİ HUKUK

A. Ulusal Hukuk

31. 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Amme alacağını vadesinde ödemiyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur."

32. 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur."

33. 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin (3) numaralı fıkrasının ilgili bölümü şöyledir:

“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.”

34. 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin birinci ve ikinci fıkrasının orijinal hâli şöyledir:

“ Vergi alacağına 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.”

35. 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasının 6009 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle yeniden düzenlenen hâli şöyledir:

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

36. 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasının iptaline ilişkin Anayasa Mahkemesinin 15/10/2009 tarihli ve E.2006/124, K.2009/146 sayılı kararının ilgili bölümü şöyledir:

“... ”

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin birinci fıkrasında, vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiş, itiraz konusu ikinci fıkrasında ise, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımının mezkûr komisyon kararının vergi idaresine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam edeceği öngörülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin en önemli ilkelerinden olan hukuk güvenliği, belirliliği zorunlu kılar. 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.

Zamanaşımı, alacak hakkının, belirli bir süre kullanılmaması nedeniyle 'dava edilebilme' niteliğinden yoksun kalınmasını ifade eder; sürüp giden eylemli durumu, kesin ve dokunulmaz hukuki duruma çeviren bir

kurumdur. 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 ilkelerine bağlı kalmak zorundadır.

Vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konusunda itici bir güç olan 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.

İtiraz konusu kuralda, vergi dairesince takdir komisyonuna başvuru yapıldıktan sonra matrahın tespiti, buna ilişkin kararın oluşturulması ve kararın gönderilmesinde bir süre öngörülmekte, çalışma süresi tamamen komisyonun takdirine kalmaktadır. Ancak, zamanaşımının durmasının süreyle sınırlandırılmaması, vergi mükellefleri yönünden uygulamada keyfiliğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek niteliktedir.

Verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.

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.

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 öngörülebilen olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir."

37. Anayasa Mahkemesinin 6009 sayılı Kanun'un 62. maddesinin birinci fıkrasının Kanun'un 8., 16. ve geçici 5. maddelerinin yürürlük tarihini 1/7/2010 olarak tespit eden (d) fıkrasında yer alan "1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere" ibaresinin iptaline ilişkin 26/1/2012 tarihli ve E.2011/74, K.2012/15 sayılı kararının ilgili bölümü şöyledir:

“... ”

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

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

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

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

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

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

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

6009 sayılı Kanun'un 62. maddesinin (d) bendinde yer alan ibare ile getirilen düzenlemenin, mükelleflerin sorumluluklarını geçmişe

dönük olarak 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. "

38. Anayasa Mahkemesinin 6009 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle 213 sayılı Kanun'a eklenen geçici 28. maddenin iptali istemiyle yapılan itiraz başvurusuna yönelik 7/12/2010 tarihli ve E.2010/103, K.2010/106 sayılı "Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle başvurunun reddine" ilişkin kararının ilgili bölümü şöyledir:

"Dava konusu olayda, vergi dairesince, davacının 2002 Eylül dönemi Katma Değer Vergisi matrahının tespiti için 21.8.2007 tarihinde takdir komisyonuna başvuruda bulunulmuş olup, takdir komisyonunun 15.1.2010 tarihli kararıyla tespit edilen matrah üzerinden vergi ve ceza ihbarnamesi davacıya 24.2.2010 tarihinde tebliğ edilmiştir. Davacı, kendisine tebliğ edilen KDV ve vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle 3.3.2010 tarihinde vergi dairesi aleyhine dava açmıştır.

Başvuran Mahkeme, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin birinci fıkrasında yer alan 'Vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.' biçimindeki hükme göre dava konusu olayda tarhiyat zamanaşımının bulunduğunu ileri sürmektedir.

Mahkemenin gerekçeli başvuru kararında, 114. maddenin 'Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden gündün itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder.' biçimindeki ikinci fıkrasının Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 gün, E:2006/124, K:2009/146 sayılı kararıyla iptal edildiği; bu nedenle dava konusu olayda vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durdurmayacağı ve 2002 Eylül dönemi vergi alacağı için zamanaşımı süresinin 31.12.2007 tarihi itibarıyla dolduğu ifade edilmektedir.

Mahkeme, zamanaşımına uğradığını kabul ettiği vergi alacağının, 23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Yasa ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen Geçici 28. maddede yer alan '1.1.2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olup, komisyonca takdir edilen matrah üzerinden 31.12.2012 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.' hükmü ile yeniden doğduğuna karar vermiş ve söz konusu kuralın iptali istemiyle başvuruda bulunmuştur.

Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin ikinci fıkrasını iptal eden söz konusu Anayasa Mahkemesi kararında, iptal edilen fıkranın doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararı ihlal edici nitelikte görüldüğünden, iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Karar, 8.1.2010 gün ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu durumda KDV tarhiyatının yapıldığı tarih olan 24.2.2010 itibarıyla Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin ikinci fıkrası hala yürürlükte bulunmaktadır; bu hükme göre de

dava konusu olayda zamanaşımı süresi dolmadan tarhiyat yapılmış olmaktadır.

Dolayısıyla, 1.8.2010 gün ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Geçici 28. madde hükmünün, zamanaşımı süresi içerisinde yapılan vergi tarhiyatına karşı açılan davada uygulanması mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle, başvurunun Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle reddi gerekir."

B. Uluslararası Hukuk

39. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (Sözleşme) ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi şöyledir:

"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasadaki 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."

40. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) *Broniowski/Polonya* (B. No: 31443/96, 22/6/2004) kararında, Polonya Anayasa Mahkemesince hukuk devleti ilkesine ve mülkiyet hakkına ilişkin anayasal güvencelere aykırı olduğu tespit edilen bir kanuna dayanılarak mülkiyet hakkına yapılan müdahalede kanunilik ilkesi yönünden herhangi bir ihlal görmemiştir. AİHM, Polonya Anayasa Mahkemesi kararından sonra oluşan durumun ve özellikle kamu otoritelerinin uygulamalarının kabul edilemez olduğu, hukuk devleti ilkesine aykırılık taşıdığı ve tam kanunsuzluk hâlini oluşturduğu mahkemeler ve Anayasa Mahkemesi tarafından ifade edildiğini tespit etmesine rağmen bu meselenin Polonya kamu makamlarınca uygulanan tedbirlerin adil dengeyi bozup bozmadığına yönelik incelemede dikkate alınabileceği kanaatini açıklamıştır (*Broniowski/Polonya*, § 154). AİHM, Polonya Anayasa Mahkemesince hukuk devletine aykırı görülen kanuna dayanan uygulamayı ölçülülük başlığı altında incelemiştir (*Broniowski/Polonya*, § 185).

41. AİHM'in *R. Sz./Macaristan* (B. No: 41838/11, 2/7/2013) kararına konu olayda kamuya ait bir şirketten ayrılan başvurucuya 2/7/2010 tarihinde dört aylık maaşına eşit kıdem tazminatı ödenmiştir (*R. Sz./Macaristan*, § 7). 1/10/2010 tarihinde yürürlüğe giren kanunla işten ayrılan kamu sektörü çalışanlarına ödenen kıdem tazminatlarının vergilendirilmesi öngörülmüştür. Kabul edilen kanun, bu kişilere ödenen tazminatın nihai olarak %98 oranında vergilendirilmesi sonucunu doğurmuştur. Söz konusu kanunun 1/1/2010 tarihinden itibaren elde edilen tazminatlara uygulanması öngörülmüştür. Eş zamanlı olarak geçmişe yönelik vergilendirme yapılmasına imkân tanıyan bir anayasal değişiklik de yapılmıştır (*R. Sz./Macaristan*, §§ 8, 9). Macaristan Anayasa Mahkemesi ilgili kanunun bazı hükümlerini iki kere iptal etmiş ancak Macaristan yasama organı aynı düzenlemeyi kısmi değişikliklerle üçüncü kez yasalaştırmıştır. Son kanun, 14/5/2011 tarihinde yürürlüğe girmesine rağmen ilk kanunda olduğu gibi 1/1/2010 tarihinden itibaren elde edilen tazminatların vergilendirilmesini öngörmüştür (*R. Sz./Macaristan*, § 10-17).

42. AİHM, verginin geriye yürütüldüğünü tespit etmiş bunun verginin yasallığı üzerinde bazı şüphelerin oluşmasına yol açtığını ifade etmiş ancak bu alanda yapılan ek bazı çabaların varlığını da gözeterek 14/5/2011 tarihinde yürürlüğe giren bu değişikliğin somut olaydaki müdahale bakımından yeterli bir yasal zemin teşkil edebileceğini kabul etmiştir. AİHM başvurucuya ödenen tazminatın vergilendirilmesiyle ilgili kanunun yürürlüğe girmesinden önce meydana gelen olaya uygulanmasının ölçülülük testinde gözönünde bulundurulacağını belirtmiş ve bu durumun yasallığının denetlenmesinin bu aşamada zorunlu olmadığını ifade etmiştir (*R. Sz./Macaristan*, § 43).

43. AİHM, keyfiliğe imkân vermeyecek şekilde bir kanuni dayanağı olsa ve meşru bir amaç taşısa bile mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde toplumun genel menfaatlerinin beklentileri ile bireyin temel haklarının korunmasının gerekleri arasında adil bir denge kurulması gerekliliğine işaret etmektedir. AİHM'e göre, uygulanan araç ile müdahaleyle hedeflenen amaç arasında makul bir orantılılık ilişkisi bulunmalıdır (*R. Sz./Macaristan*, § 49).

44. AİHM, bu şartın yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesinde, gerek uygulanacak aracın seçiminde gerekse uygulamanın sonuçlarının söz konusu kanunun amacıyla ulaşılmak istenen kamu yararıyla meşrulaştırılıp meşrulaştırılmadığını tayin etmede devletin geniş takdir yetkisi bulunduğunu kabul etmektedir. Buna rağmen AİHM, 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi anlamında adil dengenin bireyin mülkiyetinden barışçıl yararlanma hakkıyla uyumlu bir şekilde sürdürülüp sürdürülmediğinin denetlenmesi hususundaki yetkisini saklı tutmaktadır. AİHM, tedbirin ölçülülüğünü değerlendirirken başvurucunun iyi niyeti dâhil kişisel durumunu da dikkate almaktadır (*R. Sz./Macaristan*, § 50).

45. Vergi toplama konusunda AİHM, yöntemin uygunluğunun da orantılılığın kurulmasında gözönünde bulundurulacak hususlardan biri olduğunu ifade etmektedir (*R. Sz./Macaristan*, § 52). AİHM, müdahalenin ölçülülüğünü değerlendirirken keyfiliğe karşı koruyucu önlemlerin ve özellikle usule ilişkin güvencelerin varlığını da gözetmektedir. Silahların eşitliği ilkesiyle uyumlu ve başvurucuya yargılamanın sonucunu etkileyen iddialarını sunabilme imkânının tanındığı bir çelişmeli yargı sürecinin yokluğunda müdahalenin meşru olduğu söylenemez (*R. Sz./Macaristan*, § 53).

V. İNCELEME VE GEREKÇE

46. Mahkemenin 20/9/2017 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları ve Bakanlık Görüşü

47. Başvurucu, 6009 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle 213 sayılı Kanun'a eklenen geçici 28. maddeyle tarh zamanaşımına uğrayan vergilerin zamanaşımı süresinin uzatılmasının Anayasa Mahkemesi kararlarının bağlayıcılığı ilkesine aykırılık oluşturduğunu belirtmiştir. Başvurucu, Daire tarafından Mahkeme kararı lehine bozulduktan sonra yürürlüğe giren kanun hükmü uygulanmak suretiyle bozma kararı kaldırılarak davanın reddedilmesinin adil yargılanma hakkının ihlaline neden olduğunu ifade etmiştir. Başvurucu ayrıca geçmişe etkili yasal düzenleme yapılmasının vergilendirmede belirsizliklere yol açacağını ve bu durumda mülkiyet hakkını zedelediğini ileri sürmüştür. Başvurucu son olarak bu sürecin maddi ve manevi anlamda kişiliğine zarar verdiğini ve yaşam hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüştür.

48. Bakanlık görüşünde, 1/1/2005 döneminden önceki vergilerin 1/1/2010 tarihi itibarıyla zamanaşımına uğradığı belirtilmiş ve 213 sayılı Kanun'un takdir komisyonuna sevkın zamanaşımını durduracağı yolunda hüküm içeren 114. maddesinin ikinci fıkrasının Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmiş olması nedeniyle 1/1/2005 dönemden önce takdir komisyonuna sevk edilen vergilerin de zamanaşımına uğradığı ifade edilmiştir.

49. Bakanlık, kanun koyucunun Anayasa Mahkemesinin iptal gerekçesine uygun bir şekilde işlem dosyasının takdir komisyonunda bekleme süresini bir yılla sınırladığına dikkat çekmiştir. Ancak Bakanlığa göre 8/7/2010 tarihinde yürürlüğe giren Anayasa Mahkemesi kararından sonra 6009 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle yapılan yasal düzenlemeyle takdir komisyonunda bekleme süresi bir yılla sınırlandığı hâlde aynı Kanun'un 16. maddesinin geçmişe yönelik etkisi nedeniyle takdir komisyonunda geçen bir yıldan fazla sürenin de geçerli olması sağlanmıştır.

50. Bakanlık, 6009 sayılı Kanun'un 16. maddesinin tarhiyat ve ceza kesme zamanaşımı dolmuş vergilerin zamanaşımı sürelerini yeniden canlandırdığı görüşünü açıklamıştır. Bakanlık, adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasının değerlendirilmesinde bu hususların da gözönünde bulundurulmasını tavsiye etmiştir.

51. Bakanlık, Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddeleri uyarınca vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin belirli ve öngörülebilir olması gerektiğini ifade etmiş ve vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin kanuna dayanmasının zorunlu olduğunu belirtmiştir.

52. Başvurucu, Bakanlık görüşüne karşı sunduğu beyanda, adil yargılanma ve mülkiyet haklarının ihlal edildiği yolundaki düşüncesinin Bakanlık tarafından da teyit edildiğini vurgulamış ve başvuru dilekçesindeki açıklamaları tekrar etmiştir.

B. Değerlendirme

53. İddianın değerlendirilmesinde dayanak alınacak Anayasa'nın 35. maddesi şöyledir:

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

54. Anayasa Mahkemesi, olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirilmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (Tahir Canan, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Zamanaşımına uğrayan kamu alacağından sorumlu tutulduğu şikâyeti üzerinde durulan başvuruda öne sürülen tüm iddiaların mülkiyet hakkı kapsamında incelenmesi uygun görülmüştür.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

55. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

2. Esas Yönünden

a. Mülkün Varlığı

56. Anayasa'nın 35. maddesinin birinci fıkrasında "*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.*" denilmek suretiyle mülkiyet hakkı güvenceye bağlanmıştır. Anayasa'nın anılan maddesiyle güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, ekonomik değer

ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamaktadır (AYM, E.2015/39, K.2015/62, 1/7/2015, § 20). Bu bağlamda mülk olarak değerlendirilmesi gerektiğinde kuşku bulunmayan menkul ve gayrimenkul mallar ile bunların üzerinde tesis edilen sınırlı aynı haklar ve fikrî hakların yanı sıra icrası kabil olan her türlü alacak da mülkiyet hakkının kapsamına dâhildir (*Mahmut Duran ve diğerleri*, B. No: 2014/11441, 1/2/2017, § 60).

57. Somut olayda 2001 vergilendirme dönemine ait vergi ve buna bağlı vergi ziyai cezası alacağının başvurucaudan tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmiştir. Ödeme emri, içeriğindeki kamu alacağının borçlu tarafından ödenmesi buyruğunu havi bir idari işlemdir. Ödeme emrinin konusu, ihtiva ettiği kamu alacağının borçlu tarafından ödenmesi buyruğudur. Ödeme emri düzenlenmesindeki amaç, içerdiği alacağın borçlunun mal varlığından -mümkünse rızası dâhilinde, değilse cebren- tahsil edilmesi/alınmasıdır. Dolayısıyla ödeme emrinin borçlunun mal varlığını etkileyen/azaltan bir işlem olduğu anlaşılmaktadır. Borçlunun mal varlığındaki eksilmenin mülk teşkil edeceği açıktır (*Ahmet Uğur Balkaner*, B. No: 2014/15237, 25/7/2017, § 46).

b. Müdahalenin Varlığı ve Türü

58. Anayasa'nın mülkiyet hakkına müdahaleyle ilgili üç kural ihtiva ettiği görülmektedir. Anayasa'nın 35. maddesinin birinci fıkrasında herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilmek suretiyle "mülkten barışçıl yararlanma hakkı"na yer verilmiş, ikinci fıkrasında da mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahalenin çerçevesi belirlenmiştir. "Mülkten yoksun bırakma" ve "mülkiyetin kontrolü", mülkiyet hakkına müdahalenin özel biçimleridir. Mülkten yoksun bırakma şeklindeki müdahalede mülkiyetin kaybı söz konusudur. Mülkiyetin kullanımının kontrolünde ise mülkiyet kaybedilmemekte ancak mülkiyet hakkının malike tanıdığı yetkilerin kullanım biçimi, toplum yararı gözetilerek belirlenmekte veya sınırlandırılmaktadır. Mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahale ise genel nitelikte bir müdahale türü olup mülkten yoksun bırakma ve mülkiyetin kullanımının kontrolü mahiyetinde olmayan her türlü müdahalenin mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahale kapsamında ele alınması gerekmektedir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, §§ 55-58).

59. Vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve ödenmesini güvence altına almaya yönelik düzenlemeler, Sözleşme metninde ayrıca ifade edilmekle ve Anayasa'da ayrı hükümlerle düzenlenmiş olmakla birlikte bu düzenlemelerin de -genel itibarıyla mülkiyetin kullanımını düzenleme ve kontrol etme amacı taşıdığından- devletin mülklerin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi kapsamında incelenmesi gerekir (*Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50).

c. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

60. Anayasa'nın 13. maddesi şöyledir:

"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."

61. Anılan madde uyarınca temel hak ve özgürlükler, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaksızın Anayasa'nın ilgili

maddelerinde belirtilen sebeplere bağılı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun düşebilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ayrıca ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, § 62).

(1) Kanunilik

(a) Genel İlkeler

62. Devletin egemenlik hakkından doğan vergilendirme yetkisine ilişkin temel ilkelere yer veren Anayasa'nın 73. maddesi, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerde kanunilik ilkesini özel olarak düzenlemiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasına göre vergiler, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur kaldırılır ve değiştirilir.

63. Vergi alacaklı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konusunda itici bir güç olan zamanışımı, 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 zamanışımının da yasalarla belirlenmesi gerekir (AYM, E.2006/124, K.2009/146, 15/10/2009).

64. Kanunilik ilkesi yasal düzenlemelerin ulaşılabilir, öngörülebilir ve belirli olmasını gerektirmektedir. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin "belirliliği"nin ve "öngörülebilirliği"nin, bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmıştır. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleri olarak da kabul edilmektedir. Verginin belirli ve öngörülebilir olması, vergiye ilişkin hükümlerin "açık ve anlaşılır" olmasını gerektirmekte olup Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası ile Türk hukukunda vergisel yükümlülüğün mutlaka kanunla konulmasını zorunlu tutan Anayasa hükmünün vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler karşısında kişilere Sözleşme'ye göre daha üst düzey bir koruma sağladığı söylenebilir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 42).

65. Bu husus, Anayasa Mahkemesince "*Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanışımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur.*" demek suretiyle açıklığa kavuşturulmuştur (AYM, E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011).

66. Zamanışımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanışımı süresinin başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanışımını durduran nedenler ile durma süresinin ve duran zamanışımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir (AYM, E.2006/124, K.2009/146, 15/10/2009).

67. Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu önceden öngörebilecekleri kadar hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp

sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir (*Necmiye Çiftçi ve diğeri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55).

68. Hukuk güvenliği, ilke olarak kanunların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu ilke uyarınca kamu yararı, kamu düzeni, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrıksı durumlar dışında sonradan çıkan bir kanun yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz. Vergi alanındaki düzenlemeler de kanunlarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik vergi kanunları için de doğal bir zorunluluktur (AYM, E.2011/74, K.2012/15, 26/1/2012).

(b) İlkelerin Olaya Uygulanması

69. 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin birinci fıkrasında, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasının orijinal hâlinde, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı ve duran zamanaşımının mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam edeceği belirtilmiştir.

70. Somut olayda başvurusunun İmar Bankası Off-Shore Limitet Şirketinde bulunan mevduatından 2001 yılında elde ettiği faiz gelirini beyan etmediği tespit edilmiş ve matrah takdiri için işlem dosyası, 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin birinci fıkrasında öngörülen beş yıllık zamanaşımı süresinin dolmasından yaklaşık elli bir gün önce 10/11/2006 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilmiştir. İşlem dosyasının Takdir Komisyonu sevki nedeniyle aynı maddenin olay tarihinde yürürlükte bulunan ikinci fıkrası uyarınca beş yıllık zamanaşımı süresi, dolmasına elli bir gün kala durmuştur. Takdir Komisyonu kararının idareye ulaştığı 8/2/2008 tarihinden itibaren yeniden işlemeye başlayan zamanaşımı süresinin kalan elli bir günü dolmadan, Takdir Komisyonunca belirlenen matraha istinaden yapılan tarhiyatları içeren vergi ve ceza ihbarnameleri 12/2/2008 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmiştir. Dolayısıyla tarhiyat işlemi, olay tarihinde yürürlükte bulunan mevzuata uygun olarak zamanaşımı süresi içinde gerçekleştirilmiştir.

71. Anayasa Mahkemesi 15/10/2009 tarihli ve E.2006/124, K.2009/146 sayılı kararıyla 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasını iptal etmiş ve iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir.

72. Dairenin bozma kararında, Anayasa Mahkemesinin 15/10/2009 tarihli iptal kararının bu karardan önce açılmış ve bakılmakta olan davaların çözümünü de etkileyeceği ve iptal kararıyla ortadan kaldırılan 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasının bu uyuşmazlıklarda uygulanamayacağı görüşü açıklanmıştır.

73. Bununla birlikte kanun koyucu Anayasa Mahkemesinin iptal kararının gereğini yerine getirmek amacıyla 6009 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasını yeniden düzenlemiştir. Bunun yanında 6009 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle 213 sayılı Kanun'a, 1/1/2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (1/8/2010) önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olanların 31/12/2012 tarihine tarh ve tebliğ edilmesi zorunluluğu getiren geçici 28. madde eklenmiştir.

74. Daire karar düzeltme safhasında 213 sayılı Kanun'un geçici 28. maddesini dikkate alarak bozma kararını kaldırmış ve temyiz istemini reddetmiştir.

75. Anılan geçici 28. maddeyle ilgili olarak Anayasa Mahkemesine yapılan bir itiraz başvurusunda Anayasa Mahkemesi, 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasının iptaline ilişkin kararın yürürlüğünün Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay süreyle ertelenmiş olması nedeniyle yürürlükte bulunduğunu tespit etmiştir. Anayasa Mahkemesi söz konusu itiraz başvurusunda, 1/8/2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 213 sayılı Kanun'un geçici 28. maddesi hükmünün zamanaşımı süresi içinde yapılan vergi tarhiyatına karşı açılan davada uygulanmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle başvuran mahkemeyi yetkisiz bulmuştur (bkz. § 38).

76. Anayasa Mahkemesinin iptal kararının yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla derdest olan davalara etkisinin değerlendirilmesi derece mahkemelerinin takdirindedir. Bu mesele Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamında denetleyeceği bir konu değildir. Ancak Anayasa Mahkemesinin 7/12/2010 tarihli ve E.2010/103, K.2010/106 sayılı kararında da açıklandığı üzere iptal edilen bir kanun hükmü, kararın yürürlüğe girdiği tarihe kadar yürürlükte olup bu tarihe kadar iptal edilen kanun hükmüne istinaden yapılan işlemlerin kanuni dayanağının bulunmadığı söylenemez. Somut olayda başvuru adına yapılan tarhiyat işlemi, olay tarihinde yürürlükte bulunan mevzuata uygun olarak zamanaşımı süresinin dolmasından önce 12/2/2008 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmiştir. Dolayısıyla tarhiyat işlemi, zamanaşımı süresi içinde gerçekleştirilmiştir. 1/8/2010 tarihinde yürürlüğe giren geçici 28. maddenin 12/2/2008 tarihinde mükellefe tebliğ edilerek tarhiyat süreci tamamlanmış vergilendirme işlemlerinde uygulanması söz konusu olmamıştır. Bu itibarla başvuru konusu müdahalenin kanuni dayanağının bulunduğu ve olaya uygulanan Kanun'un 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasının orijinal hâli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

77. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesinin iptal kararında, işlem dosyasının takdir komisyonunda bekleme süresinin belirsiz olduğu yolundaki tespit, Kanun'un (213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasının) kalitesine ilişkin bir soruna işaret ettiği açıktır. Ancak Anayasa Mahkemesi kararında işaret edilen belirsizliklerin giderilmesine yönelik sonradan kanun koyucu tarafından birtakım yasal düzenlemeler yapıldığı da gözetildiğinde bu hususun ölçülülük değerlendirmesinin yapıldığı bölümde incelenmesi uygun görülmüştür.

(2) Meşru Amaç

78. Olayda başvurusunun vergi ve ceza borcunun tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmiştir. Ödeme emri, yargı denetiminden geçerek veya geçmeyerek kesinleşmiş kamu alacağının tahsil edilmesi amacıyla yönelik bir idari işlemidir. Ödeme emri safhasına gelmiş bir kamu alacağı, temelindeki borcun niteliğinden soyutlanmakta ve salt bir para alacağına dönüşmektedir. Bu aşamada artık temeldeki borcun kaynağının bir önemi kalmamaktadır. Dolayısıyla ödeme emri düzenlenmek suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin amacının borcun kaynağından bağımsız olarak salt parasal bir alacağın tahsili olarak görülmesi gerekmektedir. Kamu alacağının tahsilinde kamu yararının bulunduğu açık olduğundan ödeme emri düzenlenmek suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin anayasal açıdan meşru bir temele dayandığı sonucuna ulaşılmaktadır.

(3) Ölçülülük

(a) Genel İlkeler

79. Ölçülülük ilkesi "elverişlilik", "gereklilik" ve "orantılılık" olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. "Elverişlilik" öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen

amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, “gereklilik” ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmasını, “orantılılık” ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Öngörülen tedbirin, maliki, ulaşılmak istenen kamu yararı karşısında olağandışı ve aşırı bir yük altına sokması durumunda müdahalenin orantılı ve dolayısıyla ölçülü olduğundan söz edilemez. (AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012; E.2012/102, K.2012/207, 27/12/2012; E.2012/149, K.2013/63, 22/5/2013; E.2013/32, K.2013/112, 10/10/2013; E.2013/15, K.2013/131, 14/11/2013; E.2013/158, K.2014/68, 27/3/2014; E.2013/66, K.2014/19, 29/1/2014; E.2014/176, K.2015/53, 27/5/2015; E.2015/43, K.2015/101, 12/11/2015; E.2016/16, K.2016/37, 5/5/2016; E.2016/13, K.2016/127, 22/6/2016; *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 38).

80. Mülkiyet hakkına kamu otoriteleri tarafından yapılan müdahaleye ilişkin hukuka aykırılık iddialarının öne sürülebileceği idari veya yargısal birtakım hukuki mekanizmaların var olup olmadığı ve bu mekanizmaların keyfiliğe karşı güvenceler içerecek araçlarla donatılıp donatılmadığı hususu, müdahalenin ölçülülüğünün değerlendirilmesinde gözönünde bulundurulacak bir unsurdur. Bu bağlamda bu tür mekanizmanın hiç oluşturulmaması veya keyfiliği önleyecek nitelikte olmaması durumunda müdahalenin ölçülü olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Ayrıca bu çerçevede oluşturulan idari veya yargısal mekanizmalar kapsamında uygulanan hukuk kurallarının belirsiz olması ya da öngörülebilirlik kriterini taşımaması durumunda da ölçülülük ilkesinin zedelenmesi söz konusu olabilir.

(b) İlkelerin Olaya Uygulanması

81. Somut olayda elverişlilik ve gereklilik ilkeleri yönünden tartışılmayı gerektirecek bir yön bulunmamaktadır. Asıl üzerinde durulması gereken, müdahalenin orantılı olup olmadığıdır. Bu itibarla, uygulanan tedbirle başvurucuya aşırı ve orantısız bir yük yüklenip yüklenmediğinin tespiti gerekmektedir.

82. Olayda yargı denetiminden geçerek kesinleşmiş kamu alacağının tahsili amacıyla başvurucu adına ödeme emri düzenlenmiştir. Başvurucunun tarh edilen vergi ve cezaların orantılılığı ile ilgili bir iddiası bulunmamaktadır. Başvurucu borcun tarh zamanasına uğradığı şikâyetini ileri sürmektedir. Bu nedenle orantılılık meselesiyle ilgili değerlendirme, tarh zamanasına ilişkin iddia ve olgularla sınırlı tutulacaktır.

83. Tarh zamanasını, vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun süre askıda kalmasının önlenmesi amacıyla devletin vergilendirme yetkisinin belli bir süre ile sınırlandırılmasını ifade etmektedir. Bu süre, 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin birinci fıkrası uyarınca vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıldır. Buna göre beş yıllık tarh zamanasını süresinin dolmasıyla devletin vergilendirme yetkisi düşmektedir. Özel hukuktaki zamanasımından farklı olarak vergi hukukundaki tarh zamanasını, mükellefin bunu bir defa olarak ileri sürmesine gerek olmaksızın vergi idaresi tarafından kendiliğinden gözetilir. Zamanasının dolmasıyla devletin vergilendirme yetkisi sona ereceğinden mükellefin ilgili vergiyi doğuran olay nedeniyle tarhiyat işlemine muhatap olma ihtimali ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla tarh zamanasının dolması mükellef lehine önemli hukuki yararlar sağlamaktadır. Bu bakımdan tarh zamanasının işlemlerini önleyici bir fonksiyon icra eden "durma" müessesesindeki belirsizlikler mükellefin menfaatlerini ciddi surette etkileyebilmektedir.

84. Anayasa Mahkemesinin 15/10/2009 tarihli ve E.2006/124, K.2009/146 sayılı kararında, matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilen dosyaların takdir komisyonunda bekleme süresinin ve dolayısıyla zamanaşımının durma süresinin öngörülemez olmasının Anayasa'ya aykırı olduğu saptanmıştır. Anayasa Mahkemesi, zamanaşımının durma süresindeki belirsizliğin vergi idaresince takdir komisyonuna başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasına imkân sağladığına ve ayrıca yükümlünün vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi yükünün artmasına neden olacağına işaret etmiştir.

85. Tarh zamanaşımının durması, vergi idaresinin kendi kusurunun bulunmadığı ve müdahale şansına da sahip olmadığı kimi olay ve olguların gerçekleşmesi nedeniyle vergilendirme işlemlerini yürütememesi hâlinde bu olgular ortadan kalkıncaya kadar zamanaşımının işlemlerini engelleyen bir kurumdur. Zamanaşımının durması kurumuyla, idarenin kusurundan kaynaklanmayan sebeplerle vergi borcunun zamanaşımına uğraması ve dolayısıyla kamu bütçesinin ihtilaf konusu vergi gelirinden mahrum kalması önlenmektedir.

86. Anayasa Mahkemesinin anılan kararında, takdir komisyonuna sevk süresince zamanaşımının durmasının Anayasa'ya aykırı olduğu yolunda bir görüş açıklanmamış; sadece bu sürenin belirsiz olmasının verginin kanuniliği ve hukuk devleti ilkelerine aykırı olduğu vurgulanmıştır. Dolayısıyla takdir komisyonuna sevk işleminin gerçekleştirildiği vergilendirmelerde tek başına takdir komisyonu kararının vergi idaresine ulaştığı tarihe kadar zamanaşımı süresinin durmuş olmasının mükellefe orantısız bir külfet yüklediği sonucuna ulaşılamaz.

87. Anayasa Mahkemesinin anılan iptal kararında daha çok sistemik bir soruna işaret edilmiştir. Nitekim bu karardan sonra kanun koyucu harekete geçmiş ve işlem dosyasının takdir komisyonunda bekleme süresini en fazla bir yıla sınırlandırılmasını öngörecektir. 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasını yeniden düzenlemiştir. Bu suretle işlem dosyasının takdir komisyonuna sevk edilmesiyle tarh zamanaşımının durması, bir yıla sınırlandırılmıştır.

88. Öte yandan kanun koyucu geçmiş dönemdeki belirsizliklerin giderilmesi amacıyla 6009 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle 213 sayılı Kanun'a eklediği geçici 28. Maddesi ile 1/1/2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (1/8/2010) önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olan vergilendirme işlemlerinin takdir komisyonunda bekleme süresini 31/12/2012 ile sınırlamıştır. Dolayısıyla önceki dönemlere ilişkin olarak da henüz vergilendirme süreci tamamlanmamış işlemlerin takdir komisyonunda bekleme süresi belirli hale getirilmiştir.

89. 213 sayılı Kanun'a eklenen geçici 28. maddeyle işlem dosyasının takdir komisyonunda bekleme süresinin 31/12/2012 tarihiyle sınırlanmış olması, 1/1/2005 tarihinden önceki vergiler yönünden zamanaşımı süresinin 3 yıl ile 8 yıl arasında durabilmesini olanaklı hâle getirmiştir. Bu sürenin belli ölçüde uzun olduğu söylenebilir ise de bunun geçiş dönemi hükmü olduğu hususu gözden uzak tutulmamalıdır. Kanun koyucunun amacı geçmiş dönemde takdir komisyonuna sevk edilen dosyalar yönünden Anayasa Mahkemesi kararı doğrultusunda dosyanın takdir komisyonunda bekleyebileceği süre konusunda belirliliği sağlamaktadır. Önceki dönemde doğan ve matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilen vergi alacağından vazgeçilmesi beklenemeyeceğinden geçiş dönemine ilişkin bu işlemlerde dosyanın matrah takdir komisyonunda bekleme süresinin, vergi alacağının tahakkuk edilmemesini de önleyecek

şekilde nispeten uzun belirlenmesi anlaşılabilir bir durumdur. Kaldı ki somut olayda, 213 sayılı Kanun'a eklenen geçici 28. maddenin uygulanması söz konusu olmamış, başvuru adına yapılan tarhiyat işlemi, geçici 28. maddenin yürürlüğe girdiği 1/8/2010 tarihinden önce, 12/2/2008 tarihinde başvurucuya tebliğ edilerek tarhiyat süreci tamamlanmıştır (bkz. § 70).

90. Öte yandan, başvurucuya ait işlem dosyası 10/11/2006 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilmiş ve takdir komisyonu kararı da 8/2/2008 tarihinde idareye ulaşmıştır. Buna göre, işlem dosyasının takdir komisyonunda beklediği süresinin 1 yıl 2 ay 28 gün ile sınırlı kaldığı anlaşılmıştır. Bu sürenin de aşırı uzun olmadığı açıktır.

91. Bu durumda, takdir komisyonunda geçen müddet nedeniyle uzayan zamanaşımı süresinin 1 yıl 2 ay 28 gün ile sınırlı kaldığı gözetildiğinde bunun başvurucuya aşırı ve katlanılamaz bir külfet yüklediği ve kamu yararı ile başvurunun mülkiyet hakkının korunması arasında gözetilmesi gereken adil dengeyi başvuru aleyhine zedelediği sonucuna ulaşılmaktadır.

92. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Kamuya açık belgelerde başvurunun kimliğinin gizli tutulması talebinin **KABULÜNE**,

B. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın **KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA**,

C. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının **İHLAL EDİLMEDİĞİNE**,

D. Yargılama giderlerinin başvuru üzerinde bırakılmasına,

E. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına **GÖNDERİLMESİNE**
20/9/2017 tarihinde **OYBİRLİĞİYLE** karar verildi.

Başkan
Burhan ÜSTÜN

Üye
Serruh KALELİ

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ