

Esas Sayısı : 2016/43

Karar Sayısı : 2017/146

Karar Tarihi: 1.11.2017

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Ankara Bölge İdare Mahkemesi 5.

Kurulu

İTİRAZIN KONUSU: 29.7.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun, 8.12.1980 tarihli ve 2350 sayılı Kanun'un 11. ve 3.4.2002 tarihli ve 4751 sayılı Kanun'un 6. maddeleriyle değiştirilen 40. maddesinin Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: 1995 yılında maliki olduğu taşınmaza dair 2014 yılında emlak vergisi bildiriminde bulunan davacı adına düzenlenen ve 1995-2014 yıllarını kapsayan vergi aslı ve cezalarına ilişkin ödeme emirlerinin 2009 yılı ve öncesine ilişkin kısmının iptali için açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un itiraz konusu 40. maddesi şöyledir:

"Madde 40- Bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığına idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar."

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Serdar ÖZGÜLDÜR, Serruh KALELİ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Alparslan ALTAN, Celal Mümtaz AKINCI, Erdal TERCAN, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA ve Rıdvan GÜLEÇ'in katılımlarıyla 26.5.2016 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Elif KARAKAŞ tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanılan Anayasa kuralı ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü düşüldü:

A. Genel Açıklama

3. Vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında sayılan zamanaşımı, 213 sayılı Kanun'un 113. maddesinde "*süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması*" olarak tanımlanmıştır. Kamu yararı düşüncesiyle kabul edilen ve vergi idaresini borçlarını takip etme konusunda dikkatli olmaya yönelttiği gibi disipline de eden ve bu anlamda vergi idaresinin etkinliğini artıran zamanaşımı, mükellefin müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade etmektedir.

4. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin birinci fıkrasına göre "*vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*". Kuralda, zamanaşımı süresinin işleyebilmesi için vergi alacağının doğumu esas alınmış; zamanaşımı süresinin vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın başından itibaren işlemeye başlayacağı belirtilmiştir. Bu hüküm, vergi hukukunda tarh zamanaşımını düzenleyen genel kural niteliğindedir.

5. 213 sayılı Kanun'a göre tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi idaresinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona ermektedir. Mükellefe bu süreden sonra vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemez. Verginin eksik tarh edilmesi nedeniyle ikmalen tarhiyata gidilebilmesi ve usule aykırılık nedeniyle yargı kararıyla kaldırılan bir verginin yeniden tarh edilebilmesi zamanaşımı süresinin dolmamış olmasına bağlıdır. Zamanaşımı süresinin geçmesiyle artık vergi incelemesi de yapılamaz.

B. Anlam ve Kapsam

6. 1319 sayılı Kanun'un "*Usul hükümleri*" başlıklı 37. maddesinde, bu Kanun hükümleri saklı kalmak şartıyla bu Kanun'a göre alınacak vergiler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir. Buna göre Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin birinci fıkrasında düzenlenmiş olan tarh zamanaşımına ilişkin genel kural, emlak vergisi için de geçerlidir.

7. İtiraz konusu kural ise Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde düzenlenen genel kuraldan farklı olarak emlak vergisinde beş yıllık tarh zamanaşımının başlangıcını bildirim dışı bırakılan bina ve araziler yönünden vergi alacağının doğduğu tarihe değil taşınmazın bildirim dışı bırakıldığına idarece öğrenildiği tarihe bağlamıştır.

8. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay ile emlakın bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarih arasında tarh zamanaşımı süresi işlemeyecek, beş yıllık tarh zamanaşımı süresi, idarenin bildirim yapılmadığından haberdar olduğu tarihi takip eden yılın başı itibarıyla başlayacaktır.

9. 1319 sayılı Kanun'un 3.4.2002 tarihli ve 4751 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile değişik 23. maddesine göre bu Kanun'un 33. maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı hâllerde emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye emlak vergisi bildirim verilmesi zorunludur.

10. Kanun koyucu, vergiyi doğuran olay ile idarenin bildirim yapılmadığını öğrendiği tarih arasında kapsayan ve zamanaşımına tabi olmayan döneme dair herhangi bir süre sınırı öngörmemiştir. Bu durum, bildirim dışı bırakılmış bina ya da araziye ilişkin öğrenme tarihine kadar ödenmemiş tüm emlak vergisi alacağının geçmişe dönük olarak talep edilebilmesi sonucunu doğurmaktadır.

C. İtirazın Gerekçesi

11. Başvuru kararında özette, itiraz konusu kuralın vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla getirilmiş olmasına rağmen zamanaşımının işlememesi sonucunu doğurduğu, bina ve arazinin bildirim dışı kaldığının idarece öğrenildiği tarihin ortaya konulabilmesinin yükümlü açısından uygulamada çok güç olduğu, dört yılda bir yenilenen değer takdiri dönemleri dışında emlak vergisinin her yılın birinci ayından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılması nedeniyle ara yıllar için de tarh (tahakkuk) zamanaşımının söz konusu olmayacağı, süre sınırı olmaksızın vergiye tabi tutulmanın hukuk devleti ilkesine uygun olmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

D. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

12. İtiraz konusu kuralla, bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımının bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından başlayacağı hükme bağlanmıştır.

13. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti; insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, hukukun üstün kullarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

14. Diğer taraftan hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan hukuki güvenlik ilkesi; hukuk normlarının öngörülebilir olması, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

15. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve Anayasa'nın 5. maddesinde belirtilen temel amaç ve görevlerin ifası için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Devletin kendisine yüklenen görevleri ve istenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için bu hizmetlere karşılık olan kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal ve ekonomik bir zorunluluktur.

16. Anayasa'nın "*Siyasi Haklar ve Ödevler*" bölümünde yer alan 73. maddesinde; herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu ifade edilmiştir. Buna göre kişi ile devlet arasında vergiden kaynaklanan hukuksal ilişki sadece alacak-borç ilişkisi değil aynı zamanda bir ödev ilişkisidir. Kaynağını Anayasa'dan alan bu ödev gereği mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında, usulüne uygun ve eksiksiz yerine getirmesi gerekir.

17. Vergi alacaklısı olan devleti belirli bir süre ile sınırlayarak vergi alacağını takip etme ve harekete geçme konusunda itici bir güç olan zaman aşımı, yükümlülerin de sürekli olarak vergi tehdidi altında kalmasını önlemeye ve dolayısıyla onların hukuki güvenliklerini sağlamaya yönelik bir işlev görmektedir.

18. Kanun koyucu, zaman aşımının amacını göz önünde tutarak olayın niteliği ve önemi ile borçlu ve alacaklıların durumuna göre uygun göreceği zaman aşımı sürelerini öngörürken anayasal sınırlar içinde kalmak koşuluyla takdir yetkisine sahiptir.

19. Emlak vergisi, yerel toplumsal yaşamın ihtiyaçlarını karşılamak üzere belediyelerin sunması gereken kamu hizmetlerinin finansmanın sağlanmasında önemli gelir kaynaklarının başında gelmektedir. Bu nedenle yukarıda anılan takdir yetkisi çerçevesinde emlak vergisinin tahsilinde meydana gelebilecek kayıp ve kaçakları önlemek amacıyla kanun koyucu tarafından gerekli tedbirler öngörülebilir.

20. Öte yandan vergide meydana gelebilecek kayıp ve kaçığın önlenmesi yanında anayasal bir yükümlülük olan vergi ödevini yerine getirenler ile bu yükümlülüğü kasten ya da ihmal etmek suretiyle yerine getirmeyenler arasındaki eşitsizliğin giderilmesi ve vergi adaletinin sağlanması amacı da kanun koyucunun alacağı tedbirlerin bir diğer yönünü oluşturmaktadır.

21. İtiraz konusu kural; kanuni zorunluluğa rağmen bildirim yapılmayan bina ve araziler yönünden zaman aşımı süresinin başlangıcını, bildirim yapılmadığını "*idarenin öğrendiği*" tarihe özgülemek suretiyle emlak vergisi mükelleflerini bildirimlerini vermeye zorlayan ve böylece vergi kaçakçılığını önlemeyi ve daha yüksek oranda gelir elde edilmesini amaçlayan vergi güvenlik önlemi niteliğinde bir hükümdür.

22. Zaman aşımının işleme için vergiyi doğuran olay yerine "*öğrenme*" tarihini esas alan kural, idarenin öğrenmesi ile vergiyi doğuran olay arasındaki süreci kapsayan tüm vergi alacağının geçmişe yönelik takip ve tahsiline imkân vermektedir. Bu ise bildirimde bulunmayan mükellefin idarenin öğreneceği tarihe kadar geçecek süreye ilişkin tüm vergi ve cezalar yönünden vergi tehdidi altında kalması sonucunu doğurmaktadır. Ancak söz konusu tehdit mükellefin kasten ya da ihmal suretiyle kanundan kaynaklanan bildirimde bulunma yükümlülüğünü yerine getirmemesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca kanunun açıkça mükellefe yüklediği bu yükümlülüğe aykırı davranılması nedeniyle idarenin haberdar olmadığı bir taşınmazın vergilendirilmesi hususunda idareye makul bir fırsat tanınmamasının da hukuki güvenliği zedeleyeceği gözardı edilmemelidir.

23. Bu itibarla kanun koyucunun takdir hakkı kapsamında vergi güvenliği ve adaletini tesis etmek amacıyla düzenlemiş olduğu itiraz konusu kural, gerek mükellef gerekse de vergiyi almaya yetkili idarenin koşulları arasında makul bir dengeyi sağlamakta olup kuralda hukuk devleti ilkesine aykırılık bulunmamaktadır.

24. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

IV. HÜKÜM

29.7.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun, 8.12.1980 tarihli ve 2350 sayılı Kanun'un 11. ve 3.4.2002 tarihli ve 4751 sayılı Kanun'un 6. maddeleriyle değiştirilen 40. maddesinin, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 1.11.2017 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Burhan ÜSTÜN

Başkanvekili
Engin YILDIRIM

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Serruh KALELİ

Üye
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Nuri NECİPOĞLU

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Kadir ÖZKAYA

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ