

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

Ar. Gör. Gülşen GEDİK

**Giriş**

Türk vergi sisteminde, vergi borcunu sona erdiren nedenlerden birisi olan “zamanaşımı” kavramı, Vergi Usul Kanunu (VUK) 114.maddesinde şöyle düzenlenmiştir: “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devan eder.

Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

*Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı iktidarda mezkûr evrakta ait vergi alacağı yeniden doğar.”*

Bu çalışmada, VUK 114.maddesinin 2.fıkrasında yer alan “matrah tükettiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağına” dair düzenlemesini iptal eden Anayasa Mahkemesi’nin (AYM) 2006/129 E., 2009/146 K. sayılı ve 15.10.2009 tarihli kararı<sup>1</sup> ayrıntılı olarak incelenecektir.

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

## 1. Kararın İncelenmesi

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

**1.2. Hukuki Sorun:** AYM kararına konu olan uyuşmazlıkla ilgili olarak; "...*takdir komisyonuna tevdi nedeniyle zamanaşımında durumun süresiyle sınırlandırılmamasının idarenin farklı ve keyfi uygulamalarına yol açtığı, takdir komisyonunda geçen sürenin hukukun genel ilkelerinden hak ve nefaset ilkesini zedelediği, zamanaşımı müessesesi işlemez haldе getirdiği, idarenin geç işleyişinden kaynaklanan gecikme sebebiyle mükelleflerin fazladan gecikme faiziyle karşı karşıya kaldığı, bu nedenle kurulan Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu*" ileri sürülmüştür.

"Zamanaşımı Süreleri" başlıklı VUK 114. maddesine göre; "*Vergi alacağı'nın doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarih 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 işlenmeye devam eder*".

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

**1.3. AYM Kararı:** AYM, iptali istenen VUK 114/2 düzenlemesi ile ilgili olarak, değerlendirmesini, Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan "hukuk devleti" ilkesi çerçevesinde yaparak, hukuk devletinin en önemli ilkelerinden birisi, olan hukuki güvenlik ve bunun uzantısı olarak ortaya çıkan belirlilik ilkesini; "...*Vergilendirmede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kurulumu, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir*" şeklinde ifade yapmıştır sonra, zamanaşımı süresi ile ilgili belirlilik niteliğini şöyle yapmıştır: "...*Yasadayı, zamanaşımının amacını gözönünde tutarak olayın niteliği ve önemi ile borçlu ve alacaklıların durumuna göre uygun göreceği zamanaşım sürelerini öngörürken hukukun genel esaslara ve özellikle Anayasa'nın ilkelere bağlı kalmak zorundadır*".

AYM'nin, zamanaşımı ile ilgili değerlendirmesinde kullandığı bir başka ölçüt ise, yasallık ilkesi olmuştur. Mahkeme, vergi ile ilgili yasallık testi içinde kullandığı temel ölçü normunu, bu kararda da kullanmış ve "...*zamanaşımını vergilendirmenin temel öğeleri arasındadır ve süre geçmesi suretiyle vergi alacağı'nın kalkması doğurur. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarının*"

etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, mahr, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden olan zamanasının da yasalarla belirlenmesi gerekir” ifadesinden sonra şu önemli değerlendirmeyi yapmıştır: “.....Zamanasını hükümlerindeki açıklık, sadece zamanasını süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlığın sağlanması amacıyla getirilen zamanasını durdurma nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanasının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir”.

İptali istenen yasa hükmü ile ilgili bir başka değerlendirme ise, vergi matrih tespitine dair raporu hazırlayan takdir komisyonu kararının verilmesinde “herhangi bir süre öngörülmemiş olması” çerçevesinde yapılmış ve şu ifadeye yer verilmiştir: “....vergi dairesince takdir komisyonuna başvuru yapıldıktan sonra matrihın tespiti, buna ilişkin kararın oluşturulması ve kararın gönderilmesinde bir süre öngörülmemekte, çalışma süresi tamamen komisyonun takdirine kalmaktadır. Ancak, zamanasının durmasının süresi sınırlandırılmaması, vergi mükellefleri önünden uygulamada keyfiğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek niteliktedir.

İtiraz konusu kuralın ikinci tünceğinde, duran zamanasının 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 zamanasının yeniden işleme başlama süresini, yükümlü yönünden öngörülemez hale getirmektedir.

Zamanasının durma süresinin belirsizliği, makul ve adil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrih takdiri için başvurunun sıf zamanasının durdurmak için keyfi olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktirilmesi kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabilir”.

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

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

“.... Takdir komisyonlarına vergi matrihının belirlenmesi için yapılacak başvurularda vergi idaresinin görevi kesilmekte, kendi kararları yönünden özgür bir birimin işlevi başlanmaktadır. Takdir komisyonları vergi işlemlerini başlatılan salan ve tebliğ eden bir idare olmadıkça, görevleri bunlar dışı olarak gelişir. Gerçekten de vergi alacağının doğduğu yıla izleyen beş yıl içinde tebliğ edilmeyen vergilerin zamanasına uğraması konusunda egemen olan ölçüt “tebliğ” olgusu olduğuna, tebliğ de vergi idaresinin göreviyle ilgili bulunduğu; na göre, vergi dairesinin görevinin kesildiği zamanda, zamanasının da kesilmesi doğal bir hukuksal sonuçtur.... Takdir komisyonlarına karar verme süresinin tanınması, olması, vergi görevinin aksındaki tutarlılığı da etkilemeyecektir.... Öte yandan, kural, herkesin mali gücüne karşı vergi ödemesini zorunlu kılan Anayasa’nın 73. maddesiyle de tam uyum içinde olduğu gibi hukuk devletine aykırılığı da söz konusu değildir. Çünkü zamanasına ilişkin kural açık, belirgin ve somuttur. Kuralın öngördüğü zamanasını verginin tebliği, yani vergi idaresinin işleviyle bağlantılı olduğundan, başka bir konumu olan takdir komisyonuna ilişkin olarak zamanasını kurumunun kapsamını genişletmek, bu halyle zamanasını kurumunun söz ve özüyle ördüğü yapının amaç ve felsefesiyle bağdaşmayacaktır”.

## 2. Yasa Maddesinin Değerlendirilmesi

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

### 2.1. Vergi Hukukunda Zamanasını: Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olay ile başlar ve tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil ile sona erer<sup>2</sup>. Yine vergi hukukunda bu süreçte ilişkin yasalarla belirlenmiş olan süreler, VUK,

<sup>2</sup> Öncel Mualla, Kumru Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, 17. Baskı, Ankara, Ekim 2009, s. 87-109, Saban Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5. Baskı, 2009, s. 129-145.

18.maddesine göre hesaplanır. Süreler ile ilgili önemli düzenlemelerden biri de zamanaşımı süreleri olup, zamanaşımı, alacak hakkının, belli bir süre kullanılmaması yüzünden “dava edilebilme” niteliğinden yoksun kalmasını ifade ederken, vergi hukuku alanına geçtiğimizde ise VUK 113.madde hükmüne göre<sup>3</sup>, sürenin geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanır<sup>4</sup>.

Vergi hukukunda tarih zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki çeşit zamanaşımı süresi vardır. Bunları diğer hukuk alanlarıyla yakınlıkları çerçevesinde değerlendirecek olursak; tarih zamanaşımının, dava zamanaşımına, tahsil zamanaşımı ise ceza zamanaşımına benzediğini söyleyebiliriz<sup>5</sup>.

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

*Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur”.*

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

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

Tahsil zamanaşımına uğrayan vergi borcu, tabii borç haline gelir. Yani, mükellef isterse sona eren borcunu ödeyebilir ve vergi dairesi bu ödeme kabul eder<sup>6</sup>.

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

<sup>4</sup> *Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müraعاتı olup olmadığına bakılmaksızın hükmün ifade eder”.*

<sup>5</sup> Saban, s. 149.

<sup>6</sup> Saban, s. 149.

<sup>7</sup> Bilici Nurettin, Vergi Hukuku, 23.Bası, Seçkin Yayınları, Ocak 2010, s. 113.

**2.1.2. Tarih Zamanaşımı:** İnceleme konumuz açısından asıl önemli olan tarih zamanaşımı ise, VUK 114.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak bir yıl içinde tarih ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar”.*

Yasa hükmünden açıkça anlaşılacağı gibi, tarih zamanaşımı süresinin başlangıcı, vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır<sup>7</sup>. Örneğin; 2005 yılında elde edilen bir gelirin vergisinin zamanaşımına uğraması için, 2006 takvim yılının 1 Ocak gününden, 31 Aralık 2010 tarihine kadar tarih ve tebliğ edilmemiş olması gerektir.

VUK ve AATUHK, zamanaşımı süresine dair düzenlemelerle birlikte, hangi hallerde bu sürelerin “duracağına” ve “kesileceğine” dair düzenlemelerle de yer vermiştir. Zamanaşımı süresinin durması ile kesilmesi arasındaki en önemli fark, durmadan ve kesilmeden önce geçen sürelerin hesaba katılıp katılmaması ile ilgilidir. Durmada, geçen süreler daha sonra hesaba dahil edilmekte; kesilmede ise, geçen süreler silinmekte, zamanaşımı daha sonra yeniden sıfırdan işlemeye başlamaktadır<sup>8</sup>. Alacaklının alacağını izleme olanığının kalmaması veya bunun çok zor olması halinde zamanaşımı süresi durur; sürenin işlemesine engel durumun kalkmasıyla kaldığı yerden işlemeye başlar<sup>9</sup>.

Ancak VUK, tarih zamanaşımının kesilmesine dair bir düzenleme içermemektedir. Yani, tahsil zamanaşımında olduğu gibi, tarih zamanaşımında vergiyi kesen ve ortadan kalktıktan sonra sürenin başından itibaren yeniden hesaplanmasını gerektirecek bir işlem bulunmamaktadır. Tarih zamanaşımı bakımından sadece “zamanaşımını durduran nedenler” kabul edilmiştir. Bunlardan birisi, VUK 15.maddesinde yer alan mücbir sebepler<sup>10</sup>, diğeri de AYM kararına konu olan VUKK 114/2 hükmünde yer alan “taktir komisyonuna başvurulmasıdır”<sup>11</sup>.

Vergi dairesinin matrah taktiri için taktir komisyonuna başvurması ile duran zamanaşımı, dosyanın taktir komisyonunda kaldığı sürece işlemmez; ancak taktir komisyonu kararının vergi dairesine gelmesini izleyen günden itibaren

<sup>7</sup> Tarih zamanaşımı süresinin başlangıcı tarihinin vergiyi doğuran olaya bağlanmasının iki istisnası vardır. Varsa ve İhtikel Vergisi 20.maddesi ve Emlak Vergisi Kanunu 40.maddesi.

<sup>8</sup> Bilici, s. 113.

<sup>9</sup> Öncel, Kumru, Çagan, s. 136.

<sup>10</sup> VUK 15: “*13.maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması hali de, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemmez”.*

yeniden işlemeye devam eder. Takdir komisyonu kararının zamanaşımını süresinin dolmasından önce veya bu süre dolduktan sonra vergi dairesine gelmesi arasında herhangi bir fark bulunmayıp, her iki durumda da zamanaşımı, takdir komisyonunda geçen süre kadar duracaktır.<sup>11</sup>

İlk bakışta mükellef lehine bir hüküm olarak görülen zamanaşımını düzenlemesinde, "takdir komisyonuna müraaat edilmesi ile sürenin duracağına" dair hüküm, vergi alacağında tahakkuk süresini belirsiz bir süre için geciktireceğinden, mükellef aleyhine gecikme faizi ödeme borcunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

**2.2. Gecikme Faizi:** Vergi kanununa göre doğan vergi alacağın, dava açılması veya dava açılmadığı halde vadesinde ödenmeyerek geç tahakkuk etmesi nedeniyle, daha ileri bir tarihte almak durumunda kalan devlet, ekonomik anlamda bir kayba maruz kalması ve zamanında beyan edilmeyen ve ödenmeyen vergi suretiyle haksız olarak devletin parasının uzun süre kullanılması karşılığı alınması, hukuk düzeninin bir gereğidir.<sup>12</sup>

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

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

<sup>11</sup> Arslan Mehmet, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 138.

<sup>12</sup> Kumulu Ahmet, "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.IL, Sayı. 1-4, Ankara 1989 s. 240.

<sup>13</sup> Yalıtı Bilir, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıtları- Türk Vergi Yargıtları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/ Değer Kaybı", Vergi Dergisi, Sayı: 310, Haziran 2007, 23.

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

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

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

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

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

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

Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasınınla belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

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

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

120 nci maddde hükümlerine göre red ve iddesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

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

Yukarıdaki hükümün incelenmesinden, gecikme faizinin, sadece re'sen, ikmalen ve idarece tath edilen vergiler için uygulama alanı bulduğunu<sup>14</sup> görmekteyiz.

Beyannamesini vakinde ve doğru şekilde vererek, vergisini vakinde tahakkuk ettiren mükellefler, eğer vergi borcunu vadesinde ödemezler ise, gecikme zammı uygulanır. Gecikme faizi ise, beyanda bulunmayan veya eksik beyanda bulunan mükelleflerden, vergisini doğru ve tam olarak tahakkuk ettirmemiş olmaları dolayısıyla alınmaktadır<sup>15</sup>.

Gecikme faizi, normal zamanında tath ve tahakkuk ettirilmemiş (dolayısıyla ikmalen, re'sen ve idarece tath edilen) vergilerin, normal vade tarihlerinden, son yapılan tathiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için yürütülmektedir ve vergi aslına uygulanacak olan gecikme faizi miktarı, normal vadeden, son yapılan tathiyatın tahakkuk tarihine kadar yürürlükte olan oranlar uygulanarak hesaplanmaktadır. Yani gecikme faizi, mükellefçe tath ve tahakkuku zamanında yapılmıyan verginin ait olduğu yıla ilişkin normal vade tarihinden, tahsilatı edilebilir hale geldiği tarihe kadar, geçen zaman dilimi için uygulanmaktadır<sup>16</sup>.

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

Gülşen Gedik - Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması 327  
Zamanaşımını Durduramaz - Anayasa Mahkemesi Kararı İncelenmesi

kendilerinden istenen matrah takdirlini yapar<sup>17</sup>; ancak matrah takdirlini için ne kadar bir süre içerisinde dosyayı inceleyerek vergi dairesine tevdi etmeleri gerektiğine dair hiçbir hüküm bulunmamaktadır.

### 3. Kararın Değerlendirilmesi

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

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

AYM'nin, iptal gerekçesinde; "... Vergilenede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralı ile ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlemesini gerektirir. Vergilendirmede mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.... Takdir komisyonu kararının tevdi, bu komisyonun çalışması ve kararını oluşturarak tamamlama süresine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu durum, duran zamanaşımının yeniden işlemeye başlama süresini, yükümlü yönünden öngörülemeyen hale getirmektedir" şeklindeki değerlendirmesi, vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesine dayanmaktadır. Hukuk devletinin bir sonucu olan hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı, hukuk kurallarını önceden

<sup>14</sup> Sonsozöğlu Elif, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001, s. 75.

<sup>15</sup> Sonsozöğlu, s. 75.

<sup>16</sup> Sonsozöğlu, s. 83.

<sup>17</sup> Saban, s. 136.

bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvence düzenlemesi anlamına gelir ve kişilerin geleceğe yönelik planlarını yapmalarını sağlarken, vergilendirmede keyfîlik de önemli ölçüde önlenilecektir<sup>18</sup>. Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinden biri olan “belirlilik” ise, vergilerin miktarlarının, tarih ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir. Vergilerle ilgili kurallar ve işlemler açık ve anlaşılabilir olduğu ölçüde keyfîlik önlenilecektir<sup>19</sup>. Bir başka deyişle, vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için mutlaka kişisel vergi yükünün açık olarak önceden hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi gerekir<sup>20</sup>.

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

Oysa idarenin takdir yetkisi, hukuk kuralları içinde serbestçe hareket edebilmesidir<sup>21</sup> ve kaynağını ve varlık sebebini hukuk devletinden alır<sup>22</sup>. Hukuk devleti ilkesi ise, bütün devlet organları gibi idarenin de hukuka bağlılığını gerektirir ve takdir yetkisinin yasal açıdan sınırlandırılması yönünde bir etki yaratır<sup>23</sup>.

Takdir komisyonlarınınca verilen takdir kararları, idareye tanınan takdir yetkisi çerçevesinde kalmakla birlikte, bu durum, komisyonun istediği süre içerisinde ve keyfî bir şekilde karar verebileceği anlamına gelmez<sup>24</sup>.

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

yetimmiyerek, kanunilik ilkesine ayrıca vergi bakımından Anayasa’da ayrıca açıkça yer veren ve yasallık ilkesini vergilendirme alanında çok daha katı bir şekilde uygulamayı hedefleyen bir hukuk devletinde kanun koyucunun ve vergi idaresine bağlı bir şekilde sınırsız takdir yetkisi ile donatmak istediğini düşünmek mümkün değildir”<sup>25</sup>.

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

Karara dayanak oluşturan bir başka ilke ise yasallık ilkesi olup, bu ilke hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri ile bağlantılı olarak açıklanmıştır. AYM, kararında verginin yasallığı ilkesini: “*vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranın, salınma biçiminin, alınma zamanının yönü ve yükümlülükler bakımından belirleniliğine dayanır*” şeklinde ifade etmiş ve “*Zamanaşımın hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişin, yasadaki gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımının durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirliliği, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir*” görüşüne yer vermiştir.

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

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

<sup>18</sup> Öncel, Kurnulu, Çağan, s. 45-46.

<sup>19</sup> Öncel, Kurnulu, Çağan, s. 46.

<sup>20</sup> Öncel, Kurnulu, Çağan, s. 46.

<sup>21</sup> Gerçek Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, s. 14.

<sup>22</sup> Gerçek, s. 22.

<sup>23</sup> Gerçek, s. 53.

<sup>24</sup> Gerçek, s. 137.

<sup>25</sup> Başaran Yavaşlar Funda, “Uzlaşma Uygulanması Hukuka Uygun mu?”, Vergi Sorunları, Sayı: 257, Şubat 2010, s. 173.

<sup>26</sup> Saban, s. 51.

<sup>27</sup> Güneş Gülşen, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Yayınları, Temmuz 1998, s. 110.



isteğe bağlılığa (keyfilliğe) yer vermemelidir. Ödemeyi yapan kimse için ve diğer tüm kişiler için ödeme zamanı, ödeme şekli, ödemesi gereken miktar açık ve belli olmalıdır<sup>28</sup> ve vergi yükümlüsüne doğan vergi yükümlülüğü, doğuş zamanı, miktar, ödeme şekli, vade gibi yönlerden kesin olarak hesaplanabilme olanağı verilmelidir<sup>29</sup>.

O halde mükellefin vergiyi doğuran olayla birlikte devlete arasında kurulan kamusal borç ilişkisinden kaynaklanan vergi borcu, sadece Anayasa'ya uygun kanuni düzenlemeler çerçevesinde ortaya çıkan miktarla sınırlı olduğundan bu sınırı aşan miktarlarda vergi, hukuka aykırı bir varlık aktarmıdır. Dolayısıyla böyle bir durum, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırıdır ve bu ilkenin ihlaline bağlı olarak, burada mülkiyet hakkının ihlali de gündeme gelmektedir<sup>30</sup>.

Hangi nedene dayalı olursa olsun, hukukten öngörülmeven bir verginin ya da hukukten öngörülenden daha fazla miktardaki verginin tahsilinin mükellef bakımından anlamı, onun malvarlığında bu miktar kadar hukuka aykırı azalma<sup>31</sup> ve mülkiyet hakkına müdahaledir<sup>32</sup>.

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

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

AYM kararında; "...*zamanışının durmasının süreyle sınırlandırılmaması, vergi mükellefleri yönünden uygulamada keyfilliğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol*

<sup>28</sup> Güneş, s. 17

<sup>29</sup> Güneş, s. 55.

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

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

<sup>32</sup> Mülkiyet hakkı ve mülkiyet hakkına müdahale için bkz., Başaran Yavaşlar, s. 85 vd., Yalın Bilir, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s. 43 vd., Başaran Yavaşlar Funda, "Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahale Sınırı", Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Editör: Ulusan İlhan/ Özlürk Bahri, Ankara 2009, s. 147 vd.

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

Anayasa 73/1'e göre; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali yüküne göre vergi ödemekle yükümlüdür". Bu hüküm ile vergi yükü, mali güç ölçütüne bağlanmıştır ve mali güç, anayasal bir vergi ölçütüdür. Buna göre vergilendirmede eşitlik, aksini haklı kılan bir neden olmadıkça, mali gücü aynı olanların aynı, farklı olanların farklı vergi ödemesidir<sup>33</sup>.

Mali gücü aynı olanların aynı vergi ödemelerinin istisnası AYM kararlarında "haklı neden" olarak belirtilmiştir<sup>34</sup> ve farklılaşmada kullanılan ölçüt ise "ölçülülük" ilkesidir. Ölçülülük ilkesi, üç unsur içermektedir: Elverişlilik (alınan tedbirle istenilen sonuca ulaşmaya elverişli olması), gereklilik (güdü en amaca aynı derecede elverişli birçok araç arasından en az müdahalede bulur an araçla erişilmesi) ve orantılılık (araç ile ulaşılacak istenen amaç arasında ölçülülük bir oran bulunması)<sup>35</sup>.

Bu ilke çerçevesinde AYM kararına konu olan hüküm incelediğimizde; le-yan etmedikleri vergi miktarı aynı olan mükelleflerin dosyalarının takdir komisyonlarında farklı süreçlerde kalması halinde, her biri için vergi, farklı zamanlarda tahakkuk edecek ve her biri farklı miktarlarda gecikme faizi ödeyecektir. (E-mali gücü aynı olan mükellefler arasında, katlanacakları vergi yükünün farklılaş-tırılması, elverişli, zorunlu ve orantılı yani ölçülü olmadığı için, vergide eşitlik/verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırılık teşkil edecektir ve AYM kararında bu hususların belirtilmemiş olması büyük bir eksikliktir.

AYM, kararında sadece hukuki güvenlik, belirlilik ve yasalılık ilkelerini; değinken temel gerekçesini; "takdir komisyonlarında geçen sürenin belirsizli-ği" üzerinden kurgulamıştır. Ve yasakoyucu, sözkonusu iptal kararından sonra "6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Karar-namelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"'un<sup>36</sup> 8. maddesi ile "takdir ko-

<sup>33</sup> Ateş Leyla, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul 2006, s. 4.

<sup>34</sup> Ateş, s. 122. Haklı neden kavramı ile ilgili AYM kararlarının değerlendirilmesi için bkz., Yalın Soydan Billur, "Vergi Adaleti Kavramında Soyutlan Somut: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", 31. II. Türkiye Maliye Sempozyumu, "Anayasal Mali Düzen", Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, s. 88 vd.

<sup>35</sup> Ateş, s. 125 vd.

<sup>36</sup> RG: 01.08.2010, 27659.



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

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

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

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

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

## AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ “Perez/Fransa Kararı” İNCELEMESİ

Ar. Gör. Gülfem PAMUK

### 1. Giriş

Adil yargılanma hakkını düzenleyen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. maddesi, hem hukuki hem de cezai uyuşmazlıklara ilişkin yargılamalarda uygulama alanı bulmaktadır. Şöyle ki, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 5. maddesinin 2. ve 3. fıkrası sadece ceza yargılamasında uygulanabilecek nitelikte iken, 6. maddenin 1. fıkrası<sup>2</sup> hem hukuki, hem de cezai uyuşmazlıklara uygulanır<sup>3</sup>.

Her suç aynı zamanda bir haksız fiildir ve suç mağduru aynı zamanda haksız fiil mağdurdur. Özel hukuk kapsamında haksız fiilden zarar gören kişinin bu fiilden doğan zararlarının tazminini istemesi mümkündür. Kural olarak bu hak talebinden doğan uyuşmazlıklar hukuki nitelikte uyuşmazlıklardır. Ancak bu tür hukuki uyuşmazlıklar temelde ceza uyuşmazlığından doğduğu için ceza mahkemelerinin yargı görevi kapsamına da alınabilirler. Diğer taraftan mağdû, hiçbir medeni hak talebinde bulunmadan şüpheli veya sanığın cezalandırılmasını

\* Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı.

<sup>1</sup> Perez/ Fransa Kararı, Başvuru No: 47287/99, 12 Şubat 2004.

<sup>2</sup> “Herkes, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizamla, gerekse cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahiptir”.

<sup>3</sup> Prof.Dr. Christoph Grabenwarter, “ Yargılanma Güvenceleri- Adil Yargılanma Hakkı (İHAS md.6)”, Çev. Yrd. Doç.Dr.Osman Can, Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku, Prof.Dr. Nurullah Kunter’e Armağan, Karşılaştırmalı Güncel Ceza Hukuku Serisi 3, Bölüm 7, 183.