

Doç. Dr. Adnan GERÇEK

Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Düzenlemelerine İlişkin Son İptal Kararının Hukuk Devleti Açısından Değerlendirilmesi

GİRİŞ

Vergileme, devletin en önemli egemenlik alanlarından biridir. Bu nedenle vergileme ile hukuk devleti normları arasında özel bir ilişki bulunmaktadır. Hukuk devletinde vergilendirme yetkisi sınırsız olmayıp, kişilere tanınan bazı haklar çerçevesinde sınırlandırılmaktadır. Devletin üstün gücünü sınırlayan ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alan anayasalarda, vergilendirme sırasında uyulması gereken kurallar ve kişilerin devlete karşı olan hakları düzenlenmiştir.

Hukuk devletinde vergileme işleminin de hukuka uygun olması gerekir. Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen ilkeler çerçevesinde oluşturulmayan bir vergi sisteminin hukuka uygun olduğundan bahsetmek mümkün değildir. Vergi kanunlarında düzenleme yapılırken vergileme ilkelerine ve anayasal güvence altına alınmış olan genel hukuk kurallarına uyulması, bunların Anayasa Mahkemesi tarafından iptali sonucunu doğurmaktadır.

Bu çalışma, hukuk devleti açısından vergi

kanunlarında yapılan düzenlemelerin Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesine ilişkin kararın esaslarının değerlendirilmesine yönelik olarak kaleme alınmıştır. Böylece vergileme sırasında hukuk devleti ve hukukun üstünlüğünün esas alınması gerektiğine bir kez daha vurgu yapılması amaçlanmıştır.

1. HUKUK DEVLETİ VE VERGİLEME İLİŞKİSİ

“Toplumsal örgütlenmenin, yüzyıllar boyu “Mülk” ve “Polis-Devlet” gibi çeşitli aşamalardan geçtikten sonra ulaştığı çağdaş, en ileri düzey ve düzen kuşkusuz çoğulcu, demokratik “Hukuk Devleti”dir¹. “Hukuk Devleti” kavramı hukuk sistemimize yazılı olarak 1961 Anayasası'nda girmiş ve 1982 Anayasası'nın “Cumhuriyetin Nitelikleri” kenar başlıklı 2. maddesinde yer alan “Türkiye Cumhuriyeti, ... demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir” hükmü ile yerini pekiştirmiştir. Hukuk devleti, üstün güç sahibi olan devlete karşı kişilerin hukuki güvenlik içinde korunması düşüncesinin bir ürünüdür. Hukuk devleti,

devletin tüm eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlanması suretiyle, kişilerin hukuki güvenliğini sağlayan bir devlet sistemini ifade etmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin birçok kararında hukuk devletinin tanımı; "Hukuk devleti, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, kazanılmış haklara saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, bütün eylem ve işlemleri Anayasa ve hukuk kurallarına uygun ve yargı denetimine açık bulunan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinde olan devlettir."² şeklinde yapılmıştır.

Kısacası Anayasa Mahkemesi, hukuk devletini yasaların üzerinde kanun koyucunun dahi bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile anayasanın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlet olarak tanımlamıştır. Yani hukuk devleti en genel anlamıyla, hukuka bağlı devleti ifade eder. Böylelikle bütün devlet organlarının (yasama, yürütme, yargı) hukuk kurallarına bağlı olmasının temel şart olduğu görülür. Bu şart içinde devletin koyduğu kurallara başta kendisinin uyması da vardır³. Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere, hukuk devletinde sadece kişiler değil, idare de hukuk kurallarıyla bağlıdır. Bu nedenle, hukuk devleti kavramı özellikle vergi hukuku açısından bir sınır özelliğini taşımaktadır. Çünkü devlet vergilendirme yetkisini kullanarak kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale ettiğinden, bunun sınırının tespit edilmesi gerekmektedir⁴.

Hukuk devletinde, devlet, vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanır. Vergileme işlemine ilişkin düzenlemeler verginin taraflarına ait hak ve yetkileri kapsamaktadır. Vergileme ilişkisinin bir tarafında devlet ve vergileme yetkisi devredilmiş kamu tüzel kişileri, diğer tarafında ise kendilerine vergi borcu düşen mükellef ve vergi sorumluları yer alır. Hukuk devleti vergilendirme yetkisini kullanırken; kanuni idare ilkesi, kanunilik ve eşitlik ilkesi, mali güce göre vergileme ilkesi, kazanıl-

Kanun devleti başka şeyi, hukuk devleti başka şeyi ifade etmektedir.

mış hakların korunması ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin korunması ilkesi gibi birçok ilkeyi gözetmek zorundadır.

Diğer yandan hukuk devleti ilkesinin temel şartlarından biri olan hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesini, tutumunu ve davranışlarını buna göre düzenleyebilmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla gerek hukuk devleti ilkesinin, gerek vergilendirmede kanunilik ilkesinin bir uzantısı olarak belirlilik ilkesi, kıyas yasağı, geriye yürümezlik ve hukuki istikrar ilkeleri de vergi hukukunda geçerli temel ilkeler arasındadır.

Vergilendirme yetkisini kanun çıkartmak suretiyle kullanmak devletin, hukuk devleti gereklerini yerine getirdiği anlamına gelmez. Çünkü kanun devleti başka şeyi, hukuk devleti başka şeyi ifade etmektedir. Dolayısıyla bir konuda sadece kanun çıkarmak, hukuki olmak demek değildir. Kanunların içeriği hukukun temel normlarını kapsadığı ölçüde devlet, hukuk devleti haline gelir. Bu nedenle, önemli olan yapılan düzenlemelerin hukuk ilkelerine uygun olması ve bunların hukuka uygun bir şekilde uygulanmasıdır.

Vergilendirme yetkisinin hangi ilkeler çerçevesinde kullanılacağı Anayasa tarafından belirlenmiştir. Dolayısıyla, bu ilkelere uygun olmayan düzenlemeler getiren kanunlar Anayasa'ya konu bakımından aykırı olacaktır⁵. Bu nedenle, kanuni düzenlemelerin Anayasa'ya uygunluk denetimi görevini yürüten Anayasa Mahkemesi, Anayasa'da belirtilen temel ilkelere uyulmadan yürürlüğe sokulan vergisel düzenlemeleri iptal etmektedir.

II. ANAYASA MAHKEMESİ TARAFINDAN İPTAL EDİLEN VERGİSEL DÜZENLEMELER

Anayasa Mahkemesi'nin 15 Ekim 2009 tarihli toplantısında, vergi hukuku alanındaki düzenlemelerde hukukun üstün tutulması gerektiği

bir kez daha vurgulanarak, vergi mükelleflerini ilgilendiren önemli kararlar alınmıştır. Bu kararlar ile, başta hukuki güvenlik ilkesi olmak üzere birçok vergileme ilkesine uyulmadan yürürlüğe sokulan bazı konularla ilgili vergisel düzenlemeler iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararları şu konulardadır:

A. Yatırım İndiriminden

Yararlanılmasında Süre Kısıtlaması

Hatırlanacağı üzere 5479 sayılı Kanun'un⁶ 2. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19. maddesi yürürlükten kaldırılmış ve yatırım indirimi istisnası uygulamasına 01.01.2006 tarihinden itibaren son verilmişti. Aynı Kanun'un 3. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 69. madde ile, mükelleflerin yatırım indirimi istisnasının kaldırıldığı dönem itibarıyla hak kazanmış oldukları yatırım indirimi istisnası tutarlarını kullanmaları bir süre ile sınırlandırılmıştı. Buna göre, mükellefler mevcut yatırım indirimi istisnası tutarlarını 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekler; ancak bu yıllara ilişkin beyan edilen kazançlardan indirilemeyen bir kısım kalması halinde, kalan tutarlar 2008 yılından sonraki yılların kazançlarından indirilemeyecek.

Anayasa Mahkemesi Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinde yer alan "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait" ibaresini iptal ederek kazanılmış yatırım indiriminden yararlanma hakkını yok eden ve hukuki güvenlik ilkesine aykırı düzenlemeyi, Resmi Gazete'de yayımlanması ile birlikte yürürlüğe girmek üzere, iptal etmiştir. İstisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanması ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunması biçimindeki yatırım indirimi istisnası, bu istisnadan yararlanmaya zamanında yürürlükteki mevzuata göre hak kazananlar, böylece bu haklarına kavuşmuş olurlar.

Diğer taraftan Anayasa Mahkemesi bu kararı ile yatırım indirimi hükümlerini 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldıran düzenlemeyi de iptal etmiştir. Böylece mükellefler 5479 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 08.04.2006 tarihine kadar yaptıkları yatırımlar bakımından

da yatırım indiriminden yararlanabileceklerdir.

Bu iptal kararının yayımlanmasının ardından, konu ile ilgili dava açanlar ve açmayanlar açısından iki farklı durum ortaya çıkacaktır. İhtirazi kayıtlı beyanname verip dava açanların, karara bağlanmamış davaları ortaya çıkan yeni hukuki duruma göre sonuçlandırılacaktır. Yani, bu durumdakiler kısıtlamaya tabi olmadan kalan yatırım indirimlerini eski hükümlere göre kullanabilecekler. Dava açmayanlar ile dava açıp davası kesin karara bağlananlar açısından ise durum bu kadar açık değildir. Geçmişte yatırım indirimindeki stopaj konusunda yaşananlarda olduğu gibi, ortaya çıkan yeni durum dava açanlar ve açmayanlar arasında eşitsizlik yaratacaktır. Dava açmayanlar, düzeltme talebinde bulunup ardından dava açması yolunu deneyebilirler⁷. Ancak bütün bu süreçleri izlemek yerine, Maliye Bakanlığı'nın bir genel tebliğ yayımlayarak mükelleflerin bu imkandan yararlanmasını sağlayacak bir açıklama yapması, yaşayabilecek sorunları ortadan kaldıracaktır.

B. Ücretlilere Uygulanacak Vergi Tarifesi

Vergi teorisinde geçerli olan kurallardan biri de "ayırma kuramı" olarak ifade edilen ve emek yoğun gelirlerin diğer gelirlere göre daha az vergilendirilmesini öngören kuraldır. Ülkemizde, doğrudan kişisel emeğini koyarak gelir elde eden kişilerin sermaye sahibi olarak paradan para kazanan kişilerden daha düşük oranda vergi ödemesini sağlamak amacıyla, ücret gelirlerine Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesi 5 puan düşük uygulanmaktaydı.

5749 sayılı Kanun ile yapılan bir diğer değişiklik ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinin ücret gelirleri için 5 puan düşük uygulanmasına ilişkin düzenleme 01.01.2006'dan itibaren kaldırılmış ve böylece herkes aynı tarife üzerinden vergilendirilmeye başlanmıştır. Bu husus eşitlik ilkesini zedelemiş ve adil bir vergilendirme yapılmasına engel olmuştur. Nitekim Anayasa Mahkemesi de Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan "yüzde 35 oranının" ücretlilerin vergi yükünü artırması nedeniyle iptal

etmiştir. İptal kararı, Resmi Gazete’de yayımlanmasından 6 ay sonra yürürlüğe girecektir. Bu kararın yürürlüğe girmesinin ardından, ücretliler için uygulanabilecek en yüksek gelir vergisi oranı yüzde 27 olacaktır. Böylece, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesini ifade eden “ayırma kuramı” vergi sistemimizde korunmuş olacaktır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, uygulamada bu karar sınırlı sayıda ücretliyi ilgilendirmektedir. Çünkü 2009 yılında geçerli olan gelir vergisi tarifesine göre, yüzde 35’lik oran, sadece vergiye tabi geliri yıllık 50.000 TL’yi aşanlara uygulanmaktadır.

C. Yerli Ve Yabancı Yatırımcıdan Yapılan Kesinti Oranları

5527 sayılı Kanunla⁸ yapılan düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67. maddesine “dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran yüzde 0 olarak uygulanır” ibaresi eklenmiştir. Böylece, 2006’dan bu yana yabancı yatırımcıların hazine bonosu, devlet tahvili ve yatırım fonu gibi menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde ettikleri gelirlere “sıfır” oranında stopaj uygulanır iken, yerli yatırımcılar için bu oran % 10 olarak belirlenmiştir. Stopaj oranında yabancılar lehine ayrımcılık yapan ve Anayasa’nın eşitlik ilkesine aykırılık oluşturan bu düzenleme de Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. İptal kararı, Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak 9 ay sonra yürürlüğe girecektir.

Bu karar ile tasarrufları doğrudan sermaye piyasası araçlarına yatırmak yerine, yurtdışından dolaştırarak hülle yapmayı teşvik eden ve Türkiye Hazinesi’ne girmesi gereken vergileri diğer ülkelerin hazinesine nakleden düzenleme vergi kanunlarından ayıklanmıştır. Bu karar doğrultusunda yapılması gereken yeni düzenleme Türkiye’nin borçlanması ve sıcak para girişi üzerinde etkili olacaktır.

D. Zamanaşımının Durdurulması

Anayasa Mahkemesi ayrıca, Vergi Usul Kanunu’nun 114. maddesinde yer alan “zama-

Vergi kanunlarında düzenlemeler yapılırken hukukun genel ilke ve kuralları gözetilmek zorundadır. Hukuk devletin olmazsa olmaz kuralı budur.

naşımı” konusunda da iptal kararı vermiştir. Bu iptal kararı, Resmi Gazete’de yayımlanmasından 6 ay sonra yürürlüğe girecektir. İptal edilen ikinci fıkra, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı yönünde hüküm içeriyordu. Bilindiği gibi, takdir komisyonunda kararların çıkması bazen 4-5 yılı bulabilmekte ve bu sürede zamanaşımı işlememekle birlikte, geçen süre için mükellef aleyhine gecikme faizi hesaplanmaktaydı⁹. Böylece mükelleflerin kendi kusurları olmadan gereksiz bir şekilde yüksek gecikme faizi ödemeleri söz konusu olmaktadır. Bu iptal kararından sonra, takdir komisyonları gereksiz yere işlemlerini uzatmayacak ve artık daha düzenli çalışması gerekecektir.

III. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararından sonra Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan açıklamaya göre, gerekçeli karar beklenilmekle birlikte bu karar yayımlansa bile yeni düzenleme yapılma sürelerinin sonuna kadar mevcut uygulamaların aynen devam ettirileceği belirtilmektedir. Ayrıca, yeni düzenlemeler yapılırken bir taraftan bütçe disiplini, diğer taraftan da Türkiye’nin yatırım iklimini iyileştirme amacının referans olarak esas alınacağı vurgulanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi kararlarının Resmi Gazete’de yayımlandığı tarihten itibaren yürürlüğe girdiği ve geriye yürümediği özelliği dikkate alındığında, kararların yürürlüğe girdiği tarihe kadar hakkında iptal kararı verilen düzenlemelerin geçerliliği devam edecektir. Ülkemizde maalesef Anayasa Mahkemesi’nin gerekçeli kararlarının yayımlanmasında gecikmeler yaşanmaktadır. Bu durum ise, Anayasa’ya aykırı-

rı düzenlemelerin uygulanmaya devam edilmesine yol açmakta ve adalet duygusu ile hukuka güveni ortadan kaldırmaktadır¹⁰.

Ancak, Anayasa Mahkemesi kararlarının yürürlüğe giriş tarihinin ileri bir tarih olarak belirlenmesi, bu kararların görülmekte olan davalarda hemen uygulanmasına engel değildir. Nitekim Danıştay'ın görüşü, "Anayasa'ya aykırılığı sabit olmuş hükümlerin kararlara esas olamayacağı" yönünde gelişmiştir. İdarelerin Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edildiği bilinen bir kanun hükmüne dayanarak iptal kararı verdiği tarihten itibaren işlem tesis etmeye devam etmeleri, hukuk devleti ilkesine ve kamu yararına uygun davranma zorunluluğu kuralına aykırıdır.

Maliye Bakanlığı'nın bir genel tebliğ yayımlayarak mükellefler ile ilgili iptal kararına uygun işlemler yapılacağını açıklaması, gereksiz bir yargı yükünü önleyecek ve mükellef haklarına saygı duyulması açısından da olumlu bir gelişme olacaktır.

Genel olarak değerlendirildiğine, Anayasa Mahkemesi'nin bu kararı vergileme işinin her şeyden önce hukuk işi olduğunu bir kez daha kanıtlamıştır. Bu nedenle, vergi kanunlarında düzenlemeler yapılırken hukukun genel ilke ve kuralları gözetilmek zorundadır. Hukuk devletinin olmazsa olmaz kuralı budur. Diğer taraftan, kanuni düzenlemeler yapılırken, mükellef haklarının ihlal edilmemesine de dikkat edilmelidir. Çünkü artık mükellefler, haklarının savunulmasına yönelik girişimlerini her geçen gün artırmaktadırlar. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin gündeminde daha pek çok vergi düzenlemesinin iptali ile ilgili başvuru bulunmakta ve önümüzdeki günlerde yeni kararlar beklenmektedir. Bu nedenle devlet hukukun temel normlarına ve mükellef haklarına saygılı düzenlemeler yapmayı bir ilke olarak kabul etmelidir.

DİPNOTLAR

- 1 İl Han Özay, *Günüşiğında Yönetim*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2002, s. 9.
- 2 Anayasa Mahkemesi, 14.01.2003, E: 2001/34, K: 2003/2, <http://www.anayasa.gov.tr/kararlar/IPTALITIRAZ/K2003/2003-2.htm>; Anayasa Mahkemesi, 16.06.2004, E: 2003/12, K:

2004/69, <http://www.anayasa.gov.tr/kararlar/IPTALITIRAZ/K2004/K2004-69.htm> (09.11.2009).

- 3 Doğan Şenyüz, "Hukuk Devleti ve Vergi Hukuku", Hukuk Devleti ve Vergileme Konferansı, Galatasaray Üniversitesi Selim Kaneti-Adnan Tezel Vergi Hukuku Merkezi, 2007, s. 2.
- 4 Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 12. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2005, s. 39.
- 5 Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2000, s. 895.
- 6 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
- 7 Şükrü Kızılot, "Anayasa Mahkemesi'nden Ücretliye ve Yatırımcıya Müjde", *Hürriyet Gazetesi*, 17.10.2009.
- 8 07.07.2006 tarih ve 26221 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
- 9 Bumin Doğrusöz, "Vergide Anayasa Mahkemesi Kararları", *Referans Gazetesi*, 19.10.2009.
- 10 Hakan Üzeltürk, "Anayasa Mahkemesinin İptal Kararının Etkileri", *Dünya Gazetesi*, 27.10.2009.